

VD_OMNI FI.2013.0024 vom 17. September 2013

VD Tribunal cantonal, 2013-09-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2013.0024

FR: VD_OMNI FI.2013.0024 du 17 septembre 2013

IT: VD_OMNI FI.2013.0024 del 17 settembre 2013

Regeste

A. A. _____, B. B. _____, C. C. _____, D. D. _____, E.

E. _____/Administration cantonale des impôts | Echange privé de plusieurs parcelles agricoles soumis au droit de mutation. Les contribuables demandent que seule la valeur en nature soit prise en compte dans le cadre cette opération. Or, la transaction, qui avait surtout pour but de favoriser l'un d'eux, s'est faite en dehors des paramètres du marché libre, y compris entre agriculteurs. Du reste, les contribuables admettent eux-même qu'un montant de 5 fr. le mètre carré correspondait au prix du marché et c'est à ce prix que l'un d'entre eux avait lui-même acquis deux des parcelles comprises dans l'échange, peu avant que celui-ci ne soit réalisé. C'est par conséquent à juste titre que ce montant a été retenu pour déterminer l'assiette du droit de mutation.

Erwägungen

E. 1

Les droits de mutation sont des impôts perçus par les cantons sur les transferts de propriété immobilière. Il s'agit d'impôts indirects qui n'entrent pas dans le mandat d'harmonisation fiscale de la Confédération de l'art. 129 Cst. et qui relèvent exclusivement du droit cantonal (ATF 127 II 1 consid. 2b/aa p. 4; ATF 2C_713/2010 du 11 février 2011 consid. 1.3 et 2C_753/2010 du 23 mars 2011 consid. 1.2).

E. 2

L'approbation de la nouvelle répartition par le canton tient lieu d'authentification du contrat portant sur le transfert de la propriété. Les cantons ne peuvent prélever ni droit de mutation ni taxe semblable sur ces remaniements. Cette disposition consacre sans doute le remaniement parcellaire opéré à titre contractuel; celui-ci demeure néanmoins subordonné à l'autorisation de l'autorité cantonale compétente. Il ressort de ce qui précède qu'en tant qu'il vise les améliorations foncières, le champ d'application de l'art. 3 let. d LMSD s'étend avant tout aux échanges d'immeubles opérés dans le cadre d'un remaniement parcellaire effectué en conformité de l'art. 52 al. 1 LAF, à savoir une répartition rationnelle, entre les mêmes propriétaires, de tous les immeubles compris dans un périmètre formant un tout économique ou géographique en vue d'une meilleure utilisation du sol, conformément aux règles de la LAF (v. au surplus, Donzallaz, op. cit., n° 1527). L'art. 3 let. d LMSD, en tant qu'il s'applique aux autres échanges de terrains non bâtis réalisés dans un but analogue, ne prend en considération les opérations réalisées à titre privé que dans le cadre des rectifications et corrections de limites. On entend par cette notion précise les échanges entre propriétaires destinés à redresser les frontières des fonds pour les rendre rectilignes et parallèles entre elles (Thomas, *ibid.*). Toutes ces opérations, qui poursuivent également, sinon principalement, un but d'intérêt public, sont exonérées du droit de mutation, vu l'art. 3 let. d LMSD. Il s'agit d'une exception au principe général de l'imposition de tout transfert

juridique; dès lors, l'exonération du droit de mutation en tant qu'exception au principe de l'imposition défini ci-dessus, doit nécessairement reposer sur une base légale (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). Dans sa jurisprudence, le Tribunal administratif a constamment retenu que la liste des exonérations contenue à l'article 3 LMSD était exhaustive; les exceptions qui y sont prévues ne peuvent être étendues à des cas semblables, par une interprétation extensive ou par analogie (v. arrêts FI.2001.0107 du 22 avril 2002; FI.1997.0110 du 23 septembre 1997; FI.1996.0027 du 30 octobre 1996; FI.1991.0053 du 14 mai 1992; FI.1991.0024 du 25 novembre 1991). Cette solution apparaît comme seule conforme au principe selon lequel une règle à caractère exceptionnel doit être interprétée de manière restrictive (arrêt FI.1991.0053, déjà cité). Cette jurisprudence ne peut qu'être approuvée et doit être confirmée. b) En l'espèce, les recourants ont procédé à un échange d'immeubles agricoles. A. A. _____, dont le domaine agricole et les bâtiments sont situés à 1*****, sur la commune de 2*****, possédait deux parcelles d'un seul tenant à 4*****. Après avoir divisé l'une de ses deux parcelles, il a procédé à des échanges avec trois autres propriétaires, B. B. _____, C. C. _____ et E. E. _____ qui, pour leur part, possédaient en tout six parcelles à 2*****. A cela s'ajoute que B. B. _____ a échangé avec D. D. _____ la parcelle de 4***** qu'il venait de recevoir de A. A. _____. Les recourants ont conclu ces opérations sur un fondement purement contractuel. Ils font cependant valoir que ces échanges devraient être exonérés du droit de mutation, dès lors qu'ils s'inscrivent, selon eux, dans la réalisation d'un but d'améliorations foncières. Les recourants ne peuvent être suivis dans leurs explications. On a vu ci-dessus que les transferts d'immeuble exonérés par l'art. 3 let. d LMSD sont ceux répondant aux exigences de l'art. 52 al. 1 LAF, à savoir les échanges opérés dans le cadre d'un remaniement parcellaire. Tel n'est pas le cas des actes notariés passés les 14 septembre et 10 octobre 2011, qui revêtent un caractère exclusivement privé et n'ont nullement été soumis à l'autorité cantonale pour approbation. De même, les recourants ne soutiennent pas non plus qu'il s'agissait pour elles de rectifier des limites de propriété. Du reste, il n'est pas évident de retenir que les recourants ont, ce faisant, poursuivi un but d'intérêt public s'inscrivant dans les améliorations foncières. Contre deux parcelles regroupées et d'un seul tenant à 4*****, A. A. _____ a obtenu six parcelles disséminées de part et d'autre sur le territoire communal de 2*****. Ces échanges lui permettent au demeurant d'augmenter ses prétentions au regroupement, actuellement à l'étude, à l'intérieur du périmètre du Syndicat d'améliorations foncières de 2*****, dans le nouvel état (cf. Feuille des avis officiels du 27 août 2013, p. 4). En effet, selon le principe de la compensation réelle ou de l'équivalence, qui découle de la garantie constitutionnelle de la propriété, les propriétaires intéressés par le remaniement ont une prétention à recevoir dans la nouvelle répartition des terrains équivalant, en quantité et en qualité, à ceux qu'ils ont cédés, pour autant, naturellement, que le but du remaniement et les nécessités techniques le permettent (ATF 122 I 120 consid. 5 p. 127; 119 Ia 21 consid. 1a p. 24). Il y a donc lieu de retenir que le but poursuivi par les recourants dans cet échange de terrains revêt essentiellement un caractère privé. Dès lors, ces éléments justifient que ces opérations ne soient pas exonérées du droit de mutation.

E. 3

Les prestations accessoires mises à charge de l'acquéreur s'ajoutent au prix d'achat, sauf si elles ont donné lieu à la perception d'un droit de mutation.

E. 4

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.

E. 5

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'apprécie sur la base des données qu'elle peut réunir. A cela s'ajoute qu'à teneur de l'art. 8 al. 1 LMSD, en cas d'échange d'immeubles, 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. En règle générale, le prix convenu est présumé correspondre à la valeur réelle de l'immeuble au jour du transfert générant l'imposition. Selon la doctrine, la valeur réelle ou valeur vénale est réputée celle que tout un chacun peut obtenir au cours d'une transaction portant sur l'aliénation d'un élément de l'actif se déroulant selon le cours normal des affaires (v. Emanuel Grüninger/Walter Studer, *Kommentar zum Basler Steuergesetz*, Basel 1970, p. 385). Cette valeur doit être déterminée sur la base d'éléments objectifs, les conditions inhabituelles ou personnelles, soit tous les éléments subjectifs, ne pouvant être pris en considération (v. Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2^{ème} édition, Lausanne 1998, p. 505; *Manuel d'estimateur de l'Union des experts cantonaux en matière d'évaluation des immeubles - ci-après: manuel -*, édition août 1990, ch. 3.2.2.1). Dans ce contexte, n'entreront en particulier en compte ni le prix d'amateur (Liebhaberpreis), ni celui obtenu lors d'une vente urgente ou spéculative (cf. Reimann/Zuppinger/Schärner, ad 165 ZHStG, nos 60 et ss), ni celui résultant d'une procédure d'assainissement (v. arrêt FI.1998.0034 du 3 mai 2000). Cette valeur se confond avec la valeur du marché, prise en considération par la pratique lorsque le prix convenu entre les parties ne correspond en rien à la valeur vénale de l'immeuble transféré (Verkehrswert; v. sur ce point pour la doctrine, Reimann/Zuppinger/Schärner, *ibid.*, références citées; Grüninger/Studer, *ibid.*; v. également la jurisprudence du Tribunal fédéral, publiée in StE 1998 A 23.1 n° 1, consid. 6a; ATF 107 III 40, consid. 3). Ainsi, lorsqu'il correspond à la valeur du marché, le prix convenu entre les parties détermine toujours l'assiette du droit (art. 6 al. 2 LMSD, deuxième phrase; v. également les travaux préparatoires de la loi, in BGC printemps 1963, p. 1032 et ss, not. 1040). Pour démontrer que le prix d'acquisition convenu et payé s'écarte de la valeur vénale de l'immeuble, l'autorité fiscale doit chercher à reconstituer en quelque sorte la valeur du marché (cf. Thomas, *ibid.*, p. 220). Lorsque la parité avec le prix d'achat n'entre, en raison précisément de conditions inhabituelles ayant présidé à sa fixation, pas en considération, la valeur vénale se détermine soit par comparaison de prix directe ou indirecte avec d'autres immeubles présentant des caractéristiques analogues ayant fait l'objet d'une transaction, soit, lorsque cette comparaison n'est pas possible, par un calcul de la moyenne pondérée de la valeur de rendement avec la valeur intrinsèque (v. Manuel, ch. 3.2.2; André Bender/Philippe Favarger/Martin Hoesli, *Evaluation et rentabilité des biens immobiliers dans les institutions de prévoyance*, in *L'expert comptable suisse*, 1995/2, p. 899 et ss, not. 901). 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. Elle doit au contraire apporter la preuve, d'une part, que le transfert générant le droit de mutation est la résultante d'une opération qui ne s'est pas

déroulée dans un marché libre, d'autre part, que ces circonstances ont eu pour conséquence que l'immeuble a été aliéné à un prix ne correspondant pas à sa valeur réelle (v. arrêts FI.2008.0127 du 31 août 2010, confirmé par ATF 2C_753/2010 du 23 mars 2011; FI.2009.0041 du 11 août 2009; FI.2004.0034 du 5 avril 2005, confirmé par ATF 2P.133/2005 du

E. 10

janvier 2006; FI.1998.0034 du 3 mai 2000). S'il est en revanche démontré par l'autorité fiscale que le prix d'acquisition convenu s'écarte de la valeur vénale ainsi déterminée, ce dernier montant servira alors à déterminer l'assiette du droit de mutation (cf. jurisprudence zurichoise citée par Thomas, op. cit., p. 221, note 3, in fine; l'autorité de céans va dans le même sens: v., outre les arrêts précités, arrêt FI 1995.0120 du 5 mars 1996; v. encore la jurisprudence rendue en application de l'art. 9 du règlement du 22 décembre 1936 sur l'estimation fiscale des immeubles [RLEFI; RSV 642.2.1.1] qui applique des critères analogues: notamment arrêts EF.2003.0005 du 9 septembre 2003; EF.2000.0006 du 2 novembre 2000; EF.1999.0011 du 18 octobre 1999; EF.1999.0002 du 7 mai 1999; EF.1998.0008 du 10 août 1998; EF.1993.0035 du 4 octobre 1994). En revanche, la LMSD ne contenant aucun renvoi à l'estimation fiscale, il n'est pas arbitraire de considérer que l'autorité fiscale n'est pas liée par ce dernier montant (ATF 2C_753/2010 du 23 mars 2011 consid. 6.2). b) L'autorité intimée a estimé, en substance, que les parties aux actes notariés se seraient entendues entre elles pour attribuer aux différentes parcelles des valeurs d'échange; elle y voit un indice sérieux de ce que les relations du marché n'auraient pas fonctionné en la présente espèce, de sorte que les valeurs retenues ne seraient pas l'expression d'un marché libre. Les recourants admettent que la valeur réelle des immeubles agricoles dans la région est de 5 fr. le mètre carré, montant retenu par l'autorité intimée pour fixer l'assiette du droit; ils font cependant valoir que seule la valeur en nature devrait être prise en compte en l'occurrence dans le cadre de leurs échanges. Les actes notariés conclus les 14 septembre et 10 octobre 2011 l'ont été dans des circonstances particulières. Ainsi qu'on l'a déjà dit ci-dessus, il s'agissait pour A. A. _____ d'augmenter ses prétentions au regroupement dans le cadre du Syndicat d'améliorations foncières de 2*****. C'est principalement, sinon exclusivement, à cette fin qu'il a procédé à un échange des deux terrains agricoles qu'il venait d'acquérir à 4***** avec ceux que B. B. _____, C. C. _____ et E. E. _____ possédaient, pour leur part, à 2*****. Mais ces derniers ont également trouvé un intérêt à se défaire de possessions relativement éloignées de leurs centres d'exploitation respectifs, pour recevoir en contrepartie des terrains plus rapprochés. Du reste, B. B. _____ a en outre échangé avec D. D. _____ la parcelle de 4***** ainsi reçue de A. A. _____. Ce concours exceptionnel de circonstances dans lequel chaque partie à l'acte avait un intérêt à l'échange d'immeubles, démontre que la transaction s'est faite en dehors des paramètres du marché libre, y compris entre agriculteurs. L'autorité intimée était par conséquent fondée à s'écarter des valeurs d'échange retenues par les parties, dont on voit qu'elles sont du reste très inférieures à la valeur du marché. En matière d'échange du reste, le prix d'acquisition de l'immeuble reçu correspond à la valeur de réalisation mise en compte pour l'immeuble aliéné; il s'agit en principe de la valeur vénale lors de l'échange (cf. Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., Berne 2002, p. 390, réf. citées). Ainsi qu'on l'a dit plus haut, les recourants eux-mêmes admettent qu'un montant de 5 fr. le mètre carré eût correspondu au prix du marché. On relève du reste que c'est à ce prix que A. A. _____ avait lui-même acquis les parcelles nos 7***** et 8***** de 4*****, le 2 février 2011. C'est par conséquent à juste

titre que l'autorité intimée a retenu ce montant pour déterminer l'assiette du droit de mutation, soit dans chaque cas d'échange la valeur de l'immeuble le moins étendu. 4. Il suit de ce qui précède que le recours ne peut qu'être rejeté et la décision attaquée, confirmée. Vu le sort du recours, un émolument judiciaire sera mis à la charge des recourants (art. 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.