

VD_OMNI EF.2001.0005 vom 4. Dezember 2002

VD Tribunal cantonal, 2002-12-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_EF.2001.0005

FR: VD_OMNI EF.2001.0005 du 4 décembre 2002

IT: VD_OMNI EF.2001.0005 del 4 dicembre 2002

Regeste

DUCRET Olivier c/CEFI du district de Vevey | Un immeuble affecté à la viticulture, réellement et principalement exploité pour la viti-viniculture entre dans le champ d'application de l'art. 2 al. 5 LEFI. Aucune base légale ne prévoyant un régime spécifique pour les bâtiments d'habitation viticole, ceux-ci doivent être estimés fiscalement à leur valeur de rendement.

Erwägungen

E. 3

a) Jusqu'au 1er janvier 2001, date de l'entrée en vigueur de la nouvelle LEFI, celle-ci ne comportait aucune disposition particulière applicable aux immeubles agricoles et c'était aux art. 11 à 20 du règlement d'application du 22 décembre 1936 de cette loi (RSV 9.2 B; ci-après : REFI) que l'on trouvait les principes d'estimation des immeubles agricoles. Pour l'essentiel, le contenu de ces dispositions est le suivant : "Art. 11.- On entend par immeubles agricoles, les terres et les bâtiments utilisés avant tout pour l'exploitation rurale. Art. 12.- Il est procédé à l'estimation des biens-fonds agricoles sur la base d'évaluation des domaines entiers, bâtiments y compris. La valeur de tous les biens-fonds formant une exploitation agricole doit correspondre à la valeur que revêt cette exploitation comme unité économique." Selon la jurisprudence du Tribunal administratif, "la pratique vaudoise, constante depuis de nombreuses années en retenant comme valeur d'estimation le 125 % de la valeur de rendement des immeubles agricoles, ne paraît (...) pas se heurter au principe de l'égalité de traitement, même si cette solution ne ressort pas de la loi"; cette pratique est au demeurant bien connue, même du Grand Conseil (v. p. ex. BGC aut. 1962, p. 269), et la Commission centrale ne s'en est pas écartée s'agissant d'immeubles à caractère agricole (CCEF, arrêt C. Ma. du 7 avril 1983; B. No., du 16 août 1984; J.-C et G. Bü et W. Ae. précités; cf. arrêt TA EF 90/03 du 11 février 1992 et EF 93/021 du 26 août 1993). Le tribunal de céans a ainsi jugé que les règles d'estimation posées par la pratique étaient clairement applicables à un bien-fonds compris dans un domaine agricole et a confirmé la pratique vaudoise qui consistait à estimer les domaines agricoles, bâtiments compris, au 125 % de leur valeur de rendement. Il a néanmoins souligné qu'il ne fallait toutefois pas perdre de vue que cette pratique, qui constituait une exception au régime prévu par l'art. 2 LEFI, représentait un privilège pour les agriculteurs, dont la base légale était au demeurant fragile (cf. arrêt TA EF 93/021 déjà cité). b) S'agissant des immeubles viticoles, la LEFI ne comportait également aucune réglementation et seul l'art. 17 REFI dispose ce qui suit: "La valeur de rendement des immeubles en nature de vignes et uniquement utilisables comme tels et pour lesquels un fermage ne peut être fixé, sera estimé en capitalisant le rendement net et moyen d'une période d'au moins dix ans. Le rendement net s'obtient en déduisant du rendement brut les frais d'exploitation. Les vignes faisant partie d'une exploitation agricole

susceptibles d'être transformées en terrain de labour ou en prairies seront estimées dans la règle sur les mêmes bases que les immeubles agricoles." A la lecture de cette disposition, on constate que le REFI prévoit aussi un régime d'exception pour la viticulture, mais seulement pour les "immeubles en nature de vignes et uniquement utilisables comme tels". Pour l'évaluation des autres objets composant un domaine viticole, les Commissions se réfèrent aux Instructions pour les Commissions de district d'estimation fiscale des immeubles du 7 avril 1995 (ci-après : Instructions III, p. 5 et 6), selon lesquelles les locaux nécessaires à l'exploitation d'un domaine viticole sont évalués à leur valeur de rendement. Si ce privilège de l'estimation à la valeur de rendement est également appliqué à l'habitation de l'exploitant agricole (soit, en règle générale, la surface nécessaire à deux familles travaillant sur le domaine), il ne s'applique toutefois pas aux locaux d'habitation appartenant à des viticulteurs, lesquels sont alors estimés selon les principes généraux (cf. art. 2 al. 1 LEFI: moyenne entre la valeur vénale et la valeur de rendement; Instructions III, p. 5 ch. III, dernier §). 4.

a) Dans le cas présent, le recourant - qui avait retiré son recours dirigé contre l'estimation effectuée en 1993 (cf. recours du 29 janvier 1993 contre la décision du 20 janvier 1993) et ne s'était pas opposé à celle de 1996 fondée sur les mêmes règles - soutient aujourd'hui que le nouvel art. 2 al. 5 LEFI ne permet plus de maintenir une inégalité de traitement entre les différents métiers de la terre. Le litige porte donc sur le point de savoir si, depuis l'entrée en vigueur de la disposition susmentionnée, un régime différencié entre les immeubles agricoles et viticoles est toujours admissible. b) L'adoption du nouvel art. 2 al. 5 LEFI - entré en vigueur on le rappelle le 1er janvier 2001 - est consécutive à celle de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs cantonaux et communaux du 14 décembre 1990, entrée en vigueur le 1er janvier 1993 (RS 642.14; FF 1983 III 1 ss; ci-après LHID). Cette loi, mise sur pied en exécution de l'art. 42 quinquies Cst féd., est une loi cadre, qui vise à harmoniser la législation des cantons et a pour but d'élaborer notamment l'assujettissement à l'impôt, l'objet et le calcul des impôts dans le temps, ainsi que la procédure et le droit pénal en matière fiscale (FF 1983 III 5). Elle définit les principes et les règles que le législateur doit reprendre dans la loi sur les impôts directs cantonaux tout en laissant aux cantons un délai de huit ans pour adapter leur législation à ses titres deuxième à sixième (art. 72 al. 1 LHID, soit notamment aux règles d'évaluation de la fortune définies à l'art. 14 LHID). L'art. 14 LHID dispose que la fortune est estimée à la valeur vénale (al.1, première phrase); toutefois, la valeur de rendement peut être prise en compte de façon appropriée (al. 1, seconde phrase). En ce qui concerne les immeubles affectés à l'agriculture ou à la sylviculture, l'art. 14 al. 2 première phrase LHID dispose que leur estimation se fait à la valeur de rendement. Au printemps 2000, le canton de Vaud a procédé à la révision totale de sa loi sur les impôts directs cantonaux du 26 novembre 1956 (ci-après LI; RSV 9.4), dont les nouvelles dispositions ont été adoptées le 4 juillet 2000 et sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001 (cf. ROLV 2000, p. 332 ss; cf. également BGC mai 2000, p. 723 ss). S'agissant des règles d'évaluation des éléments soumis à l'impôt sur la fortune, l'art. 53 LI dispose désormais que les immeubles sont estimés conformément à la LEFI. Cette loi ne comportant jusqu'alors pas de règle relative à l'estimation fiscale des immeubles agricoles, le législateur vaudois a, pour se conformer à l'art. 14 al. 2 LHID, modifié l'art. 2 LEFI en introduisant un nouvel alinéa 5 qui prescrit - on le rappelle - que " l'estimation fiscale des immeubles agricoles correspond à la valeur de rendement. " (BGC avril 2000, p. 41 s.). 5.

a) Pour apprécier le bien-fondé de la décision litigieuse, qui fait application des critères urbains d'estimation fiscale aux exploitations viticoles, il sied de définir le champ d'application de l'art. 14 al. 2 LHID. Celui-ci impose la réalisation

de deux conditions. La première condition implique l'affectation à l'agriculture des immeubles à estimer et il est dès lors nécessaire de définir la notion d'agriculture. A cette fin, il convient de se référer en premier lieu à l'art. 3 al. 1 de la loi fédérale sur l'agriculture du 29 avril 1998 (RS 910.1; ci-après LAgr), lequel donne de l'agriculture la définition suivante: " 1 L'agriculture comprend : a. la production de denrées se prêtant à la consommation et à la transformation et provenant de la culture de végétaux et de la garde d'animaux de rente; b. le traitement, le stockage et la vente des produits dans l'exploitation de production; c. l'exploitation de surfaces proches de leur état naturel." Plus loin, cette loi traite des différentes économies formant l'agriculture, telles que l'économie laitière (chapitre 2), la production animale (chapitre 3), végétale (chapitre 4) ou encore l'économie viti-vinicole (chapitre 5). Ainsi, au regard de la LAgr, la viticulture représente-t-elle incontestablement une branche de l'activité agricole. Les spécificités de cette culture sont réglées par des ordonnances (par exemple l'ordonnance sur le vin, RS 916.140), à l'égal des autres branches agricoles (par exemple l'ordonnance sur le sucre, RS 916.114.11, ou l'ordonnance sur les fruits, RS 916.131.11). La doctrine va également dans le même sens en précisant que " l'obtention des produits du sol constitue le caractère essentiel de l'agriculture. Les branches agricoles spéciales, comme l'arboriculture, la viticulture, l'apiculture, l'aviculture, l'élevage des animaux à fourrures etc., reconnaissables à ce que, lors même qu'elles se pratiquent sans être rattachées à une exploitation rurale, elles n'en gardent pas moins leur caractère d'activité agricole. " (Laurent Savoy, "L'imposition du revenu agricole", thèse, Université de Lausanne, 1993, p. 34 s.). Par ailleurs, comme exposé ci-dessus, la LHID est une loi cadre qui vise à harmoniser la législation des cantons. Il paraît dès lors intéressant de procéder également à un bref aperçu des législations de quelques cantons romands en matière fiscale. A Genève, la loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP-III) du 22 septembre 2000 prescrit, à son art. 7 litt. c, que l'estimation des immeubles servant à l'exploitation agricole et sylvicole, y compris la partie de logement nécessaire au propriétaire et à sa famille, sont évalués à leur valeur de rendement calculée selon le droit fédéral, soit selon les principes érigés par le "Guide pour l'estimation de la valeur de rendement agricole" (entré en vigueur le 01.02.1996, Office fédéral de l'agriculture, 1995; ci-après : Guide fédéral). Selon ce dernier, la viticulture est une activité agricole (Guide fédéral, p. 95 ss). Les exploitations viticoles du canton de Fribourg sont aussi estimées fiscalement conformément aux principes contenus dans le Guide fédéral (cf. art. 21 de l'Arrêté du Conseil d'Etat du 3 février 1987 concernant l'imposition des immeubles agricoles). Dans le canton de Neuchâtel, les bâtiments d'habitation viticole sont estimés selon les principes applicables à tout bâtiment d'habitation affecté à l'économie rurale (cf art. 113 let. a de la loi neuchâteloise sur les contributions directes du 21 mars 2000 et Règlements concernant la détermination de l'estimation cadastrale des immeubles du 1er novembre 2000). Ainsi, dans au moins trois cantons voisins, il n'est fait aucune distinction entre les principes d'estimation régissant les bâtiments d'habitation agricole et viticole. Cela étant, force est de constater que, comprise dans l'activité agricole, la viticulture satisfait à la première condition d'application posée par l'art. 14 al. 2 LHID. b) L'art. 14 al. 2 LHID exige ensuite que les immeubles soient " affectés " à l'agriculture pour qu'ils puissent être estimés à leur valeur de rendement. C'est en effet l'affectation prépondérante à l'agriculture des immeubles qui conditionne l'application de la disposition précitée. Ce principe ressort expressément de la ratio legis telle qu'exposée par le Conseil fédéral dans son Message sur l'harmonisation fiscale (FF 1983 III 1, spéc. 110) : " Le 2e alinéa [de l'art.14 LHID] admet une exception pour les immeubles affectés à

l'agriculture et à la sylviculture qui sont estimés à leur valeur de rendement. En vue de compenser les pertes dues à l'imposition sur la valeur de rendement, le droit cantonal peut cependant disposer soit que la valeur vénale sera prise en considération lors de l'imposition en cours, soit qu'il sera procédé à une imposition complémentaire si l'immeuble est aliéné ou n'est plus affecté à l'agriculture (...). La doctrine va dans le même sens en précisant qu'il faut : "(...) - in Übereinstimmung mit dem Wortlaut von Abs. 2 erster Satz - als zusätzliche Voraussetzung die tatsächliche überwiegende land- oder forstwirtschaftliche Nutzung zu verlangen " (M. Zweifel et P. Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, "Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden", Helbing & Lichtenbahn, Basel und Frankfurt am Main, 1997, p. 220). c) Dans le cas présent, l'immeuble du recourant est affecté à la viticulture, soit au secteur agricole, puisqu'il se compose notamment de locaux d'exploitation de la vigne (local à outils, garage pour machines et véhicules, local polyvalent, local de stockage, local pressoir, caves, cuves en béton, entrepôt) et de logements pour les exploitants. Au surplus, il entre dans le champ d'application de la loi fédérale sur le droit foncier rural du 4 octobre 1991 (LDFR; RS 211.412.11), est réellement et principalement exploité pour la viti-viniculture et se situe, de surcroît, dans une zone affectée notamment à la viticulture déjà existante (art. 2 al. 1, 6 al. 1 et 7 al. 1 LDFR; M. Zweifel et P. Athanas, op. cit., p. 220 ss; art. 5 du règlement communal de Chardonne sur le plan d'extension et la police des constructions). L'immeuble en cause entre donc manifestement dans le champ d'application de l'art. 14 al. 2 LHID et doit être estimé à sa valeur de rendement. Conformément au principe de la primauté du droit fédéral, le droit cantonal ne saurait ériger une exception pour les bâtiments d'habitation viticole et aller ainsi à l'encontre du texte clair de la disposition susmentionnée que l'art. 2 al. 5 LEFI ne contredit d'ailleurs pas. De même, les Instructions III, en prévoyant que les terrains en nature de vignes et les locaux d'exploitation viticole sont estimés à leur valeur de rendement, restent pleinement conformes à la nouvelle législation. En revanche, toujours selon les mêmes Instructions, les bâtiments d'habitation viticole sont soumis au même régime d'estimation que les immeubles urbains, soit celui de la moyenne entre la valeur vénale et la valeur de rendement (Instructions III p. 5 ch. III). Or, en vertu du principe de la légalité, les justiciables doivent être assurés que l'autorité applique à tous la même norme et qu'il ne puisse y être dérogé que dans les cas prévus par la norme elle-même. Ainsi, une norme ne peut être modifiée ou abrogée que par un acte de rang égal ou supérieur (ATF 94 I 29). En l'occurrence, l'art. 2 al. 5 LEFI prévoit un régime d'exception pour les immeubles agricoles et tant cette loi que son règlement d'application ne prévoient un quelconque régime spécifique pour les bâtiments d'habitation viticole. De plus, "le simple fait que la loi d'impôt ne mentionne pas certains états de choses susceptibles de donner lieu à une imposition ne constitue pas une lacune qui pourrait être comblée par voie d'ordonnance" (ATF 84 I 89), encore moins par des directives ou des instructions internes à l'administration. 6. a) Au vu des considérants qui précèdent, le régime appliqué par la Commission aux bâtiments du recourant consistant à prendre en compte leur valeur vénale est contraire à l'art. 2 al. 5 LEFI. La décision litigieuse doit par conséquent être modifiée à cet égard en ce sens que l'estimation fiscale des bâtiments précités doit faire l'objet d'une nouvelle évaluation selon les principes développés ci-dessus, à savoir une estimation à leur seule valeur de rendement. Ainsi, les montants retenus à titre de valeur vénale desdits bâtiments, par 785'200 fr. au total, ne seront plus pris en considération. Quant à l'emprise des bâtiments, des cours, places-jardins et chemins, elle n'est pas considérée comme surface agricole utile et doit également être soustraite de l'estimation; elle est

englobée dans la valeur de rendement des bâtiments (cf. Instructions III p. 2 renvoyant au Guide fédéral, spéc. p. 95 et p. 19). Le montant fixé à ce titre, par 196'950 fr. ne sera dès lors pas non plus retenu. b) L'estimation fiscale des locaux d'exploitation à la valeur de rendement est quant à elle pleinement conforme à la loi. Le recourant conclut certes à ce que les montants déterminants soient ceux ressortant de l'expertise de la Chambre vaudoise d'agriculture du 11 février 1993 (soit 103'545 fr.). Or, dans la décision incriminée, la Commission n'a fait que reprendre la valeur de ces locaux (166'000 fr.) - telle qu'elle l'avait fixée le 26 avril 1996 - avant de la réduire de 20 % pour aboutir à sa réelle valeur de rendement, soit 133'000 fr. N'ayant pas contesté en temps utile la décision d'avril 1996, l'intéressé ne saurait remettre valablement en cause aujourd'hui la valeur de rendement de ses locaux d'exploitation. c) S'agissant enfin des locaux d'habitation viticole, le tribunal de céans procédera à leur estimation conformément aux principes développés ci-dessus et aux critères définis dans les Instructions III, dont les règles d'évaluation relatives aux habitations et logements sont les suivantes : "Les critères retenus sont basés sur ceux qui sont pris en considération pour déterminer la valeur locative. La valeur locative déterminante reprise de la déclaration d'impôts sera capitalisée en fonction de l'âge et de la qualité de l'habitation, pour obtenir la valeur de rendement : - Habitation ancienne sans confort : 9 % - Habitation ancienne avec confort : 8 % - Habitation récente avec confort : 7 % A défaut de valeur locative fiscale, les commissions de district déterminent la valeur locative de base (voir tableau 1) par rapport à la surface du logement. En fonction de l'année de construction, de la rénovation lourde ou de la transformation importante du bâtiment (voir tableau 2). Afin d'obtenir la valeur locative déterminante, la valeur obtenue (grâce au coefficient du tableau 2) est multipliée dans tous les cas par le coefficient de 0.52 (coefficient moyen d'adaptation tenant compte de la situation de l'immeuble, du type d'habitation et de l'environnement). Cette dernière valeur sera capitalisée de 7 - 9 % pour obtenir la valeur de rendement . [exemple chiffré non reproduit ici] Par souci de simplification, on admettra, selon ces critères et en règle générale, la surface nécessaire à deux familles qui travaillent au domaine (deux logements), qu'il s'agisse d'habitation attenante ou indépendante du rural. Si un ou plusieurs logements sont loués à des tiers ou occupés par des membres de la famille qui travaillent à l'extérieur, le revenu locatif perçu ou estimé sera accepté ou défini selon les critères urbains. Il en sera de même lorsqu'une 3^e génération habite dans un logement ou une habitation indépendante (villa, carrée par ex.). Comme relevé dans les principes de révision, les valeurs ci-dessus sont établies pour des bâtiments moyens d'exploitation normale. Elles seront augmentées ou diminuées en fonction de circonstances particulières." En l'espèce, le bâtiment ECA 358 contient, hormis les locaux d'exploitation viticole, trois logements, dont deux sont habités par les exploitants eux-mêmes et leur famille (MM. Ducret père et fils) et le troisième est loué à un tiers. Pour les logements des exploitants, la valeur locative déterminante s'élève, selon la déclaration d'impôt du recourant 2001/2002 et le "dossier fiscal 2000" produit par ce dernier, à respectivement 5'570.- fr. (rez) et 5'105.- fr. (1^{er} étage). A ces montants, il se justifie, compte tenu des constatations faites lors de l'inspection locale, d'appliquer le taux de capitalisation de 8 % prévu pour les habitations anciennes avec confort pour obtenir ainsi une valeur de rendement respective de 69'625.- fr. et de 63'812.50 fr., soit une valeur totale arrondie de 133'430.- fr. Quant à l'appartement du deuxième étage loué à un tiers, seule sa valeur de rendement sera prise en compte, considérant en l'espèce que l'exploitation, qualifiée de mixte par l'autorité intimée en raison de son caractère viticole prépondérant (cf. décision du 26 avril 1996), doit être estimée dans son ensemble selon les principes

applicables aux entreprises agricoles (cf. art. 2 al. 2 litt. d et 7 al. 5 LDFR). Le loyer perçu ou estimé ou défini selon les critères urbains sera retenu (cf. Instructions III, ch. III, p. 5). En l'occurrence, le loyer s'élève à Fr. 12'000.- par année (cf. dossier fiscal susmentionné).

Au taux de capitalisation de 8 % également, la valeur de rendement de ce logement se monte par conséquent à 150'000.- fr. d) En résumé, l'estimation fiscale de la parcelle litigieuse se présente comme suit : - Valeur de rendement de l'exploitation viticole

: fr. 133'000.-- - Valeur de rendement de l'habitation : -
viticole fr. 133'430.-- - non viticole fr. 150'000.-- _____
Estimation fiscale : fr. 416'430.--, ce montant

étant arrondi à fr. 416'000.-- conformément à l'art. 29 REFI. Quant à l'entrée en vigueur de la nouvelle estimation, elle interviendra au 1er janvier 2001, date de l'entrée en vigueur de la modification de la LEFI (art. 2 al. 5), et non pas à la date à laquelle l'autorité intimée a statué. En effet, la mise à jour intervient à la suite d'un élément déterminé (soit une modification légale) et postule par conséquent une estimation à une date donnée (cf. dans un sens analogue arrêts TA EF 00/0014 du 5 février 2001; 99/0018 du 27 janvier 2000 et EF 94/0017 du 6 juin 1994 et les références citées). 7.

En conclusion, le recours doit être admis et l'estimation fiscale de la parcelle no 620 de la Commune de Chardonne réformée conformément au considérant 6 d) ci-dessus. Vu l'issue du pourvoi, les frais du présent arrêt seront laissés à la charge de l'Etat et l'avance de frais effectuée, par fr. 1'200.-, sera restituée au recourant. Conformément à la décision de la Cour plénière du tribunal de céans du 18 décembre 1992, confirmée le 9 octobre 1998 (cf. notamment arrêt TA CR 00/0311 du 4 avril 2002), le principe de l'allocation de dépens à un recourant assisté par une assurance de protection juridique a été adopté de sorte que l'intéressé, qui est représenté par un mandataire professionnel et obtient gain de cause, a droit à des dépens. Cependant, dans la mesure où ce mandataire n'est intervenu qu'à partir de l'inspection locale, ces dépens seront réduits (art. 55 al. 1 LJPA).

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