

VD_OMNI FI.1992.0106 vom 7. September 2004

VD Tribunal cantonal, 2004-09-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1992.0106

FR: VD_OMNI FI.1992.0106 du 7 septembre 2004

IT: VD_OMNI FI.1992.0106 del 7 settembre 2004

Regeste

X. c/ ACI | Les autorités fiscales ne peuvent pas compléter un texte légal clair, en ajoutant une condition à celles posées par la loi pour l'admissibilité de déductions, quand bien même cela pourrait apparaître souhaitable sur le plan de l'équité fiscale. Lorsque l'estimation fiscale cinq ans avant la vente de l'immeuble est invoquée comme prix d'acquisition pour le calcul du gain immobilier, le vendeur peut non seulement déduire les impenses afférentes à la période de 5 ans précédant la vente, mais également celles effectuées antérieurement (confirmation).

Erwägungen

E. 8

janvier 1991, soit durant la période fiscale 1991/1992, le délai de prescription ne court qu'après la fin de cette période, le 31 décembre 1992, si bien que la prescription ne peut pas être acquise avant le 31 décembre 2004. Cette question étant tranchée par une jurisprudence claire et constante, dont la section saisie de la présente cause ne pourrait s'écarter qu'au terme de la procédure de coordination de l'art. 21 du règlement organique du Tribunal administratif, du 18 avril 1997, il y a lieu d'examiner le fond du litige sans donner suite à la requête du recourant tendant à ce que cette question soit tranchée de manière préjudicielle dans un arrêt séparé. Cette requête n'est d'ailleurs probablement pas étrangère à l'espoir que la prescription finisse par être acquise avant la fin de la procédure. 2. Sur le fond, le siège de la matière se trouve à l'art. 51 al. 3 de la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (LI). Dans la teneur que lui avait donnée la novelle du 1er juin 1982, entrée en vigueur le 1er janvier 1983, cette disposition prévoyait ce qui suit : "L'impôt est perçu au taux de 18 %. S'agissant d'immeubles destinés à la culture du sol et affectés à l'exercice de l'activité du contribuable ou de membres de sa famille, ce taux est réduit à 12 % lorsque la durée de possession est supérieure à vingt ans et que l'estimation fiscale de l'immeuble cinq ans avant l'aliénation est déterminante comme prix d'acquisition (art. 44 al. 2). Le taux réduit est également accordé, aux mêmes conditions, en cas d'aliénation par le propriétaire de l'immeuble principalement affecté à son habitation." Est litigieuse en l'occurrence la question de savoir si, pour bénéficier du taux réduit, le propriétaire d'un immeuble non agricole doit l'avoir affecté non seulement à l'habitation de sa famille, mais également à sa propre habitation. L'autorité intimée relève à juste titre que l'art. 51 al. 3 LI prévoit deux hypothèses, à savoir celle du domaine agricole et celle de l'habitation uniquement; que dans le premier cas, la loi dit expressément que l'exploitant peut être le contribuable ou un membre de sa famille; que dans le second, la loi ne parle que du propriétaire, sans citer les membres de sa famille. Une interprétation littérale de cette disposition doit par conséquent conduire au rejet du recours, puisque depuis 1984, le propriétaire de l'immeuble incriminé n'habite plus l'immeuble et qu'au moment de la vente,

il était domicilié à l'étranger. On pourrait certes se demander si les termes "aux mêmes conditions" que contient la troisième phrase de l'art. 51 al. 3 LI n'ont pas pour effet d'étendre le bénéfice du taux réduit à des conditions identiques à celles prévalant pour les immeubles agricoles. L'admettre reviendrait donc à considérer que le législateur, vu l'emploi des termes "aux mêmes conditions" n'aurait pas jugé nécessaire d'ajouter encore, à la fin de l'art. 51 al. 3, les termes "où à celle des membres de sa famille", mais qu'il aurait voulu en réalité traiter les deux cas de la même manière. Rien ne justifie toutefois une telle interprétation car le texte doit être pris dans son acception la plus immédiate: les "mêmes conditions" dont il s'agit sont la durée de possession et l'estimation fiscale déterminante de la deuxième phrase de l'alinéa. D'ailleurs, il ressort des travaux préparatoires relatifs à la nouvelle du 1er juin 1982 que les termes de l'art. 51 al. 3 LI ont été calqués sur ceux de l'art. 46 bis LI qui a trait au réinvestissement (v. à ce sujet l'analyse faite dans l'arrêt FI 91/053 du 14 mai 1992, consid. 4a). Les travaux ayant précédé l'adoption de l'art. 46 bis LI (BGC, automne 1962, p. 248 ss, en particulier p. 255 à 257, p. 400 à 407 et p. 504 à 506) ne fournissent pas d'explications précises sur la différence rédactionnelle entre l'al. 1 ("...affecté à l'exercice de l'activité du contribuable ou de membres de sa famille...") et l'al. 5 ("...immeubles principalement affectés à l'habitation du contribuable...") de cette disposition. On sait cependant que le réinvestissement prévu par l'art. 46 bis al. 1 LI trouve son origine dans le réinvestissement commercial qui a pour but de permettre la continuation d'une exploitation (Ghelew, Quelques aspects de l'imposition des gains immobiliers en droit vaudois, in RDAF 1968 p. 217 ss, spécialement p. 233). On peut donc, sans risque de se tromper, considérer que la formule plus large de l'art. 46 bis al. 1 LI (reprise à l'art. 51 al. 3 LI, deuxième phrase) trouve une justification dans le fait que, le plus souvent, les entreprises agricoles sont des exploitations familiales, et que le texte plus restrictif de l'art. 46 bis al. 5 LI (repris à l'art. 51 al. 3 LI, 2ème phrase) doit effectivement être compris dans un sens plus étroit. D'ailleurs, la jurisprudence sur le réinvestissement ou le taux réduit a toujours insisté sur le rapport personnel devant exister entre le contribuable et l'immeuble en cause sous forme d'une occupation réelle (RDAF 1990 p. 504 et les références citées; Tribunal administratif, arrêt FI 93/041 du 2 novembre 1993, cons. 3.2 et les références citées, arrêt FI 91/053 du 14 mai 1992 cons. 4b in fine; Ghelew, op. cit., p. 235; Félix Paschoud, L'impôt sur les gains immobiliers en droit vaudois, p. 84 et 95 s.), sous réserve d'une exception sur laquelle on reviendra plus loin. Au surplus, on remarquera que si l'on admettait qu'un contribuable puisse se prévaloir du taux réduit du simple fait que l'immeuble qu'il vend est habité par un des membres de sa famille, on étendrait l'application du taux réduit à bon nombre de situations que le législateur n'a à l'évidence pas visées. On pourrait même, comme le relève l'autorité intimée dans sa réponse au recours, aboutir à une situation dans laquelle le contribuable aurait deux immeubles bénéficiant du taux réduit, ce qui serait contraire à la notion même d'habitation. On relèvera encore que l'application du consid. 3.3 de l'arrêt FI 93/041 précité donnerait en l'espèce raison au recourant, mais que cette solution est erronée car elle se fonde sur une citation fautive de l'art. 51 al. 3 LI. En effet, il y est dit que la position de l'autorité intimée "se heurte en effet au texte légal lui-même, qui est clair, dans la mesure où il réserve le taux réduit de 12 % pour les ventes d'immeubles principalement affectés à l'habitation "...du contribuable ou de membres de sa famille" . A la rigueur du texte, il suffit donc que des membres de la famille du contribuable aient affecté l'immeuble en cause, de façon prépondérante, à leur habitation et l'utilisation du pluriel indique bien que ce peut être le cas de plusieurs d'entre eux." (p. 7 et 8). En réalité, les mots "ou de membres de sa famille" ne figurent pas dans le texte de l'art. 51 al. 3

LI. L'arrêt fait donc dire au texte légal ce qu'il ne dit pas (le résultat de l'arrêt est néanmoins correct, dans la mesure où la partie prépondérante de l'immeuble était habitée par des cohéritiers du contribuable, ce qui fonde l'exception qu'on examinera ci-après). Le Tribunal administratif a d'ailleurs déjà eu l'occasion de relever que l'arrêt FI 1993/0041 ne pouvait pas être suivi sur ce point (FI 1998/0082 du 2 juin 1999). 3. Le recourant tire argument de la jurisprudence qui accorde le taux réduit aux héritiers qui n'ont pas habité l'immeuble reçu à titre successoral, lorsque celui-ci a été occupé, entre l'ouverture de la succession et la vente, par des cohéritiers ou lorsque le délai entre l'héritage et la vente a été raisonnable (Tribunal administratif, arrêts FI 91/027 du 17 décembre 1991 et FI 91/053 du 14 mai 1992; RDAF 1990 p. 503; v. aussi FI 1990/0017 du 27 juin 1997). Le recourant en déduit que l'art. 51 al. 3 LI, troisième phrase, fait l'objet d'une interprétation large et qu'il doit en aller de même dans le cas particulier. Cet argument n'emporte pas la conviction. La solution retenue dans l'arrêt précité repose sur la constatation, résultant d'un examen des travaux préparatoires, qu'en adoptant l'art. 51 al. 3 LI, le législateur voulait effectivement accorder le privilège évoqué ci-dessus aux héritiers. Se fondant sur les principes qui régissent l'interprétation du droit administratif, la Commission cantonale de recours en matière d'impôt était arrivée à la conclusion que la volonté du législateur devait l'emporter sur le texte de la loi (RDAF 1990 p. 506, qui relève qu'inversement, en raison de strict respect du principe de légalité qui s'impose en droit fiscal, les opinions exprimées au cours de l'élaboration de la loi ne peuvent prévaloir - au détriment du contribuable - contre le texte clair de la loi, mais qu'au contraire, les termes retenus en faveur du contribuable prévalent sur les intentions non exprimées dans la loi). Si la commission de recours est parvenue à cette solution, c'est donc en raison d'une circonstance tout à fait particulière consistant dans la mise en évidence d'une volonté claire du législateur. Rien de tel en l'espèce. C'est en vain qu'on cherche dans les travaux préparatoires une intention du législateur qui irait clairement dans le sens favorable au recourant. Ce dernier a fait valoir que dans sa teneur antérieure à la nouvelle de 1982, l'art. 51 al. 3 LI utilisait le critère de la "maison familiale", que ce critère était plus large et qu'en dépit de la modification rédactionnelle entrée en vigueur le 1er janvier 1983, le législateur avait voulu maintenir cette notion. Cette argumentation n'est que partiellement correcte. Il est vrai qu'en 1982 le Grand Conseil paraît avoir voulu, pour l'essentiel, conserver les solutions qui prévalaient auparavant (v. arrêt FI 91/53 précité, cons. 4b). Cependant, lors de l'adoption en 1962 de la version antérieure de l'art. 51 al. 3 LI, il fallait déjà entendre par "maisons familiales" les "maisons habitées par leur propriétaire" (BGC, automne 1962, p. 519, amendement Michaud). Il se peut certes que le texte adopté en 1962 ait été appliqué de manière assez souple, ce que paraît admettre Paschoud dans sa thèse (op. cit., p. 84; l'auteur cite le cas des résidences secondaires, voire des maisons de vacances, qui, à certaines conditions, pouvaient être considérées comme des maisons familiales) et ce que tend à confirmer l'exposé des motifs figurant dans BGC, printemps 1982, p. 716, qui fait état d'une difficulté d'application des termes "maisons familiales". Toutefois, et cela est certain, la modification rédactionnelle opérée en 1982 avait pour but de rendre plus sévère les conditions du taux réduit, puisqu'il était justement question de supprimer le privilège accordé aux propriétaires de maisons familiales (ibid.). Si, finalement, le Conseil d'Etat n'a pas été suivi sur ce point, le texte de la nouvelle adoptée en 1982 marque toutefois une tendance à une plus grande rigueur, puisqu'il a pour but, de manière générale, de pallier aux difficultés d'interprétation du texte précédent et, en particulier, d'exclure l'application du taux réduit lors de la vente de résidences secondaires, le Conseil d'Etat ayant été suivi sur ce dernier point (BGC, printemps 1982, p. 813 à 818).

4. Le recourant considère encore que le fait d'avoir résidé occasionnellement à Z. _____, lors de visites à sa famille, constitue un lien suffisant avec son immeuble pour lui accorder le bénéfice du taux réduit. L'autorité intimée s'y refuse, en se fondant sur le critère du domicile. Cette position est justifiée. En ayant déplacé son domicile - peu importe à cet égard que ce soit ailleurs dans le canton de Vaud, en Suisse ou à l'étranger, comme en l'espèce - le recourant a manifesté clairement son intention de déplacer son centre d'intérêt et son lieu d'habitation. L'application du critère du domicile paraît d'autant plus justifiée que ce critère est également utilisé à l'art. 46 bis LI sur lequel est calqué l'art. 51 al. 3 LI et qu'il est en outre cohérent avec l'exclusion du taux réduit lors de la vente de résidences secondaires.

5. Dans son recours (p. 6), le recourant a renoncé à demander la prise en compte, à titre de prix d'acquisition, de l'estimation fiscale en vigueur 5 ans avant la vente, se ralliant à l'argumentation de l'autorité intimée fondée sur la jurisprudence du Tribunal administratif (arrêt FI 1991/027 du 17 décembre 1991). Dans l'intervalle, toutefois, la jurisprudence du Tribunal administratif a changé; elle considère que, lorsque la dernière révision de l'estimation fiscale de l'immeuble aliéné est ancienne, le vendeur peut non seulement déduire les impenses afférentes à la période de 5 ans précédant la vente, mais également celles antérieures effectuées entre la date de la dernière révision et le début de la période précitée (FI 1992/0151 du 16 novembre 1993; RDAF 1994, p. 66 ss; cet arrêt, qui désavoue un arrêt isolé - FI 1991/0027 - et poursuit une évolution annoncée précédemment, relève que selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les autorités fiscales ne peuvent pas compléter un texte légal clair, en ajoutant une condition à celles posées par la loi pour l'admissibilité de déductions, quand bien même cela pouvait apparaître souhaitable sur le plan de l'équité fiscale, ATF 99 Ia 571, spéc. consid. 3). Cette jurisprudence nouvelle a certes été rendue dans le cadre de l'application de l'art. 51 al. 3 LI, alors qu'on se trouve ici dans un cas d'application de l'art. 44 al. 2 LI, mais il n'y a guère de motifs pour justifier une solution différente (le seul, mis en évidence dans l'arrêt FI 91/027 précité, réside dans le fait qu'en cas d'application de l'art. 44 LI, le vendeur a le choix entre la prise en compte du prix effectif d'acquisition ou de l'estimation fiscale valable 5 ans avant la vente). Comme le tribunal n'est pas lié par les conclusions des parties (art. 104, dernier alinéa, LI), il y a lieu de modifier non pas le taux de l'impôt mais le calcul de son assiette, pour tenir compte de l'estimation fiscale 5 ans avant la vente, qui est de 1'500'000 francs d'après les indications fournies par l'autorité intimée dans la décision sur réclamation du 31 août 1992.

6. Dans son ultime intervention du 26 juillet 2003, le conseil du recourant déclare que l'assiette de l'impôt est contestée sur la question des impenses. Ce n'est pas exact car il n'avait pas contesté sur ce point la décision attaquée, qui retient un montant d'impenses qui est exactement celui qu'il avait indiqué dans sa propre déclaration. Ici aussi cependant, comme le tribunal n'est lié pas les conclusions des parties, il importe peu que celles-ci aient été formulées dans le délai de recours ou plus tard (pour la solution contraire en dehors du domaine fiscal: AC 2003/0113 du 2 février 2004; AC 2003/0050 du 6 janvier 2004). Il n'y cependant pas lieu d'envisager une expertise, comme le demande le recourant pour des motifs qui ont probablement le même caractère dilatoire que la requête tendant au jugement préjudiciel de la question de la prescription (considérant 1). En effet, le mode de calcul adopté par l'autorité intimée, qui n'est pas contesté, se fonde sur l'augmentation du poste "immeuble" au bilan de la société vendue. C'est ainsi que l'autorité a admis des impenses déductibles - telles qu'annoncées par le contribuable lui-même - totalisant 1'179'131 francs pour les années 1968 à 1989. Il n'y a pas lieu de s'écarter de ce chiffre, sauf pour constater que le contribuable avait déjà fait valoir dans sa lettre du 19 septembre 1991

que les comptes 1990 (la vente est du 8 janvier 1991) n'avaient pas encore pu être bouclés. Le dossier transmis par l'autorité intimée n'étant pas complet (les annexes de ladite lettre ne figurent pas au dossier), il n'est pas possible au tribunal de vérifier si l'année 1990 a effectivement été omise. Il y donc lieu de renvoyer le dossier à l'autorité intimée pour qu'elle élucide la question, impartisse le cas échéant un bref délai au recourant pour produire les pièces dont il prétend avoir manqué à l'époque, puis qu'elle fixe à nouveau le montant l'impôt. 6. Il y a lieu de mettre un émolument à la charge du recourant, en tenant compte de ce que la valeur litigieuse atteignait 289'200 francs. Selon le règlement du 24 juin 1998 sur les émoluments et les frais perçus par le Tribunal administratif, l'émolument est de 5'000 à 10'000 francs à partir d'une valeur litigieuse de 100'000 francs. Il faut tenir compte du fait que le recours n'est que très partiellement admis sur la question de l'estimation fiscale déterminante et du montant d'une partie des impenses déductibles. Le recourant a droit à des dépens réduits tenant compte de ce que ses conclusions ont été modifiées en cours d'instance.

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