

VD_OMNI FI.1996.0027 vom 30. Oktober 1996

VD Tribunal cantonal, 1996-10-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1996.0027

FR: VD_OMNI FI.1996.0027 du 30 octobre 1996

IT: VD_OMNI FI.1996.0027 del 30 ottobre 1996

Regeste

c/ ACI | Reformatio in pejus de la décision attaquée, la Commission d'impôt ayant imposé à tort au taux de 12% le gain réalisé lors de la vente de terrain qui ne constituaient pas l'instrument de travail des contribuables.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 30.10.1996 FI.1996.0027

c/ ACI | Reformatio in pejus de la décision attaquée, la Commission d'impôt ayant imposé à tort au taux de 12% le gain réalisé lors de la vente de terrain qui ne constituaient pas l'instrument de travail des contribuables.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 30 octobre 1996 sur le recours interjeté par A. _____, B. _____ et C. _____, représentés par la fiduciaire Fidoc et Partenaires SA, 1315 La Sarraz contre la décision sur réclamation de l'Administration cantonale des impôts du 31 janvier 1996, rejetant leur réclamation (imposition des gains immobiliers). * * * * * Composition de la section: M. Etienne Poltier, président; M. Raymond Bech et M. Charles-F. Constantin, assesseurs. Greffier: M. Patrick Gigante. Vu les faits suivants: A. _____, agriculteur retraité, a réalisé entre 1989 et 1990 la construction d'un immeuble commercial et d'habitations au lieu dit "*****", dans le village *****. Le coût global de l'opération, intérêts intercalaires compris, s'est monté à 2'420'000 francs, financé à hauteur de 2'350'000 francs par des emprunts couverts à raison de 1'600'000 fr. par une police d'assurance-vie conclue avec Elvia-Vie. Au 1er janvier 1994, le total des dettes contractées en relation avec cette opération se montait à 2'892'630 francs, intérêts compris, dont 659'158 fr. dus à la Banque cantonale vaudoise (ci-après: BCV) et 203'685 fr. à la défunte Caisse d'épargne et de crédit (ci-après: CEC). Ne pouvant plus faire face au paiement des intérêts et à l'amortissement des prêts octroyés, A. _____ s'est résolu à aliéner plusieurs terrains, représentant une surface totale de 447'396 m², qu'il possédait aux ***** seul ou en copropriété avec ses enfants B. _____ et C. _____, sur la commune ***** de nature bois, pré-champ et pâturage, dont une partie était affermée à D. _____, agriculteur au *****. Ces immeubles ont été vendus les 29 décembre 1993 et 7 juillet 1994 pour un prix total de 748'847 francs. Les enfants de A. _____ ayant renoncé à leur part au bénéfice, le produit des ventes a servi à solder le compte BCV; le compte CEC a été remboursé grâce à l'augmentation de l'hypothèque garantie par un immeuble dont Jean-A. _____ est propriétaire dans le village *****. Au 31 décembre 1994, le total des dettes de A. _____ a ainsi été ramené à 2'034'108 fr. 30. B. _____ Après réception des déclarations, la Commission d'impôt et recette du district de La Vallée a notifié au mandataire des recourants, en date du 28 octobre 1994, l'imposition des gains immobiliers résultant des dites ventes, selon le calcul suivant: a) ventes de A. _____:

acquéreur(s): part de propriété: gain réalisé: taux d'imposition: impôt dû: Commune
***** 1/1 10'080 fr. 18 % 1'814 fr. 40 Commune ***** 1/3 5'489 fr. 18 % 988 fr.
M. et Mme C. _____ 1/1 17'400 fr. 18 % 3'132 fr. E. _____ 1/1 6'500 fr. 18 % 1'170
fr. F. _____ 1/1 95'000 fr. 18 % 17'100 fr. Commune ***** 1/1 88'854 fr. 12 %
10'630 fr.05 Commune ***** 1/3 48'242 fr. 12 % 5'789 fr. 05 Commune ***** 1/1
262'000 fr. 18 % 47'160 fr. Total 87'785 fr. 50 b) ventes de C. _____: Commune
***** 1/3 5'489 fr. 18 % 988 fr. Commune ***** 1/3 48'242 fr. 12 % 5'789 fr. Total
6'777 fr. c) ventes de B. _____: Commune ***** 1/3 5'489 fr. 18 % 988 fr.
Commune ***** 1/3 48'242 fr. 12 % 5'789 fr. Total 6'777 fr. C. _____ Par courrier
du 24 novembre 1994, A. _____, B. _____ et C. _____ ont déposé une
réclamation à l'encontre de ladite décision; à l'appui d'icelle, ils ont notamment exposé: "
Les ventes réalisées faisaient partie de bien-fonds du patrimoine familial depuis de
nombreuses années, de la famille A. _____, ces ventes, principalement faites à la
Commune ***** , ont été nécessaires pour assainir une situation financière obérée dans
le cadre de la construction d'un immeuble "*****" sur la Commune ***** . Nous
demandons à votre autorité d'assimiler ces ventes à une procédure de vente forcée et
demandons l'application, par analogie, à un domaine agricole de l'article 41 LI, lettre f. (...)"
Après que les contribuables eurent déclaré, en dépit d'une proposition de l'autorité fiscale
tendant à confirmer la décision du 28 octobre 1994, maintenir leur réclamation,
l'Administration cantonale des impôts (ci-après: ACI) a, par décision du 31 janvier 1996,
rejeté cette dernière. D. _____ Par la plume de la fiduciaire Fidoc et Partenaires SA,
A. _____, B. _____ et C. _____ se pourvoient en temps utile auprès du Tribunal
administratif contre la décision sur réclamation de l'ACI du 31 janvier 1996, en concluant à
son annulation; leurs griefs, de même que les moyens de droit à l'appui desquels la décision
querellée a été prononcée, seront repris et examinés dans les considérants en droit qui
suivent. E. _____ Constatant qu'une partie du gain immobilier réalisé, d'une part, par
A. _____ lors de la vente, le 29 décembre 1993, aux ***** , d'un immeuble de
123'352 m2 à la Commune ***** , d'autre part, par les recourants lors de la vente d'un
immeuble de 323'036 m2 à la même commune, avait été sans explication aucune imposé au
taux réduit de 12%, le juge instructeur a successivement interpellé chacune des deux
parties. L'ACI a conclu au rejet du recours et à la modification tant de la taxation que de la
décision sur réclamation, en ce sens que le taux d'imposition du gain immobilier réalisé par
les recourants sur l'ensemble des immeubles faisant l'objet des décisions attaquées soit fixé
à 18%, sans distinction. Les recourants maintiennent pour leur part leurs conclusions; ils
expliquent que ce taux réduit avait été accordé parce qu'il s'est agi pour eux de vendre des
forêts uniquement et un chalet forestier, dans lequel ils n'ont jamais séjourné, et pour lequel
le conseil communal du Chenit a voté un crédit de 50'000 fr., ce en vue de sa remise en état.
Considérant en droit: 1. _____ Les recourants se plaignent de ce que l'autorité fiscale
n'ait pas exonéré les ventes des 29 juillet 1993 et 7 juillet 1994. Ils reprennent en substance
l'argumentation qu'ils ont développée en procédure de réclamation, à savoir que confrontés
à la crise de l'immobilier, ils ont été contraints de vendre une partie du domaine familial
pour faire face à leurs obligations; la totalité des sommes encaissées lors de la vente de ces
terrains et forêts a ainsi été affectée au remboursement des emprunts contractés auprès de la
BCV et de la CEC dans le cadre de l'opération immobilière "Clos Florentin". L'ACI s'en
tient pour sa part à sa décision sur réclamation, dans laquelle elle avait relevé, pour écarter
l'application de la disposition précitée, d'une part, qu'aucun des recourants n'était, au jour
des ventes, exploitant agricole et, d'autre part, que le produit des ventes avait été utilisé pour

rembourser partiellement des dettes hypothécaires grevant un immeuble commercial et locatif. a) Le gain net provenant de l'aliénation d'immeubles ou d'une partie d'immeubles, faisant partie de la fortune privée du contribuable, situés dans le canton est soumis à l'impôt sur les gains immobiliers (art. 40 al. 1 LI). En imposant de façon générale la plus-value immobilière, le législateur a entendu frapper tous les gains immobiliers qui ne peuvent pas être imposés d'une autre manière, c'est-à-dire par le biais de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur le bénéfice net des personnes morales (BGC automne 1962, p. 248 et ss, not. 249). Est réputé gain immobilier tout profit qui découle d'une opération juridique quelconque ayant pour effet de transférer le pouvoir économique sur un immeuble. Peu importe en revanche l'affectation ultérieure du bénéfice ainsi réalisé; seul est décisif pour l'imposition le fait que le gain réalisé provienne d'une opération immobilière (cf. Courvoisier, Relations entre l'impôt sur le revenu et l'impôt spécial frappant les gains immobiliers, thèse Lausanne 1974, p. 24, références citées). aa) Il résulte de ce qui précède que l'exonération, comme du reste la prorogation de l'imposition, du bénéfice réalisé à l'occasion de certaines opérations immobilières bien définies, en tant qu'exceptions au principe de l'imposition défini ci-dessus, doit nécessairement reposer sur une base légale; à cet égard les recourants se prévalent de l'art. 41 lit. f LI, à teneur duquel: "L'impôt sur les gains immobiliers n'est pas perçu: (...) f) en cas de vente de tout ou partie d'une exploitation agricole ou viticole obérée, dans la mesure où l'aliénateur affecte le produit de cette vente au remboursement de la part des dettes qui excèdent la valeur de rendement de son entreprise; (...)" Issue d'un amendement de la Commission d'étude (BGC automne 1962, pp. 277 et 324), cette disposition - qui, jusqu'à l'adoption de la nouvelle du 21 mai 1986 s'intitulait alinéa c, ter - fait partie de la nouvelle adoptée par le Grand Conseil le 28 novembre 1962, laquelle a modifié la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux en y insérant notamment un chapitre premier bis intitulé "Impôt sur les gains immobiliers". Des différents débats qui ont précédé l'adoption du texte final, il ressort que le législateur a abandonné un système autrefois trop généreux, qui n'avait pas atteint ses objectifs, pour se doter de la possibilité de frapper désormais tous les gains provenant de la vente de biens immobiliers; il a toutefois tenu compte de la situation particulière des exploitants agricoles aliénant tout ou partie de leur domaine, en prévoyant une série de dispositions spéciales dérogatoires et plus favorables "parce que la terre est l'instrument de travail principal de l'agriculteur" (ibid., voir notamment les explications du Conseiller d'Etat Graber, pp. 317 et 323). Aussi a-t-il institué tout d'abord, à l'art. 20 al. 3 LI, une exception au principe de l'imposition générale sur le revenu, en imposant de façon spéciale le gain immobilier provenant de la réalisation d'immeubles destinés à la culture du sol et affectés à l'exercice de l'activité du contribuable. De même a-t-il été prévu, à l'art. 46bis LI, que l'exploitant agricole puisse obtenir le réinvestissement du produit de l'aliénation d'un immeuble destiné à la culture du sol et affecté à l'exercice de son activité, ce qui implique un report d'imposition. Enfin, l'art. 51 al. 3 LI - issu de la nouvelle du premier juin 1982 - soumet, lorsque certaines conditions de prix et de durée de possession sont réunies, le gain résultant de la vente par un exploitant agricole d'un tel immeuble à un taux d'imposition plus favorable. bb) S'agissant plus spécifiquement de l'art. 41 lit. f LI, cette disposition peut être invoquée par les contribuables soumis à la loi fédérale du 12 décembre 1940 sur le désendettement de domaines agricoles (ci-après: LDDA) - abrogée depuis et remplacée par la loi fédérale du 4 octobre 1991 sur le droit foncier rural (ci-après: LDFR), entrée en vigueur le 1er janvier 1994, notamment les articles 73 et ss - (ibid., v. intervention du député Matile, p. 347). Pour que l'opération soit exonérée, quatre conditions doivent être

ainsi réunies de façon cumulative: - la vente doit porter sur tout ou partie d'un domaine agricole ou viticole; - l'exploitation agricole ou viticole du contribuable doit être obérée; - le produit de la vente doit être affecté au remboursement des dettes de cette exploitation; - le produit de la vente doit être affecté au remboursement de la part des dettes qui excède la valeur de rendement de l'entreprise. Le régime instauré par cette disposition dérogeant au principe général de l'imposition du gain immobilier, les autorités fiscales ont adopté une pratique restrictive de l'art. 41 lit. f LI. Indépendamment du point de savoir si le juge administratif doit ou non confirmer cette solution, il apparaît à tout le moins qu'une application par analogie de cette disposition à des hypothèses qui sortent de son champ d'application et notamment à des immeubles non agricoles est ainsi exclue, car elle violerait le principe de la légalité de l'impôt (cf. Locher, in Archives de droit fiscal suisse 60, p. 1 et ss, not. 11-12; v. prononcés de la CCRI, in RDAF 1977, 255; 1987, 294; 1993, 66; arrêt TA FI 91/053 du 14 mai 1992; v. aussi ATF du 11 août 1995 dans la cause Ch. c/ ACI et TA, consid. 2, c, cc). b) A la lumière de ce qui précède, le tribunal est amené en l'espèce à faire plusieurs constatations. aa) Tout d'abord, la première condition de l'exonération selon la disposition précitée n'apparaît pas remplie. Il y a lieu de se référer ici à l'art. 2 al. 1 LDDA et, s'agissant des parcelles nos 1***** et 2***** vendues en 1994, à l'art. 7 al. 1. LDFR. Or, aucun des recourants n'exploitait, au jour des ventes, une entreprise agricole au sens des dispositions précitées; si A. _____ a remis son exploitation, B. _____ et C. _____ n'en ont, au contraire de leur père, aujourd'hui à la retraite, pour leur part jamais possédé et n'ont du reste pas exercé la moindre activité dans le secteur primaire, ce qui suffit à les priver du droit de demander l'exonération selon la disposition précitée. Est par ailleurs sans incidence le fait que certains des terrains vendus aient été affermés à un tiers exploitant à raison de 5'000 fr. par an; on ne saurait en effet déduire, en pareille circonstance, que le domaine représente encore l'instrument de travail de son propriétaire (cf. par comparaison, arrêts FI 91/082 du 24 juin 1993; 93/019 du 30 août 1994; 95/064 du 28 novembre 1995). bb) Force est également de constater que les deux conditions subséquentes ne sont de toute façon pas réalisées ici. On pourrait certes parler, à propos des affaires de A. _____, d'une entreprise obérée, puisque le produit résultant de la construction et de la mise en valeur de l'immeuble "*****" n'a apparemment pas suffi à couvrir les charges, notamment hypothécaires, du même immeuble, ce qui l'a contraint à se séparer d'une partie de son domaine pour redresser la situation. Toutefois, il ne s'est pas agi pour lui d'assainir la situation d'une exploitation agricole ou viticole, dont il s'était par ailleurs déjà séparé, mais, comme l'a fort justement relevé l'autorité intimée, celle d'un immeuble commercial et locatif menacé de réalisation forcée (par comparaison, v. arrêt FI 93/098 du 19 novembre 1993; le Tribunal administratif a confirmé que le vendeur d'un immeuble affecté à un usage industriel, ne pouvait invoquer le réinvestissement du gain ainsi réalisé dans une opération d'assainissement d'une société commerciale en difficulté, dont le contribuable avait par ailleurs la maîtrise); le produit des ventes a du reste servi à solder l'un des deux comptes de construction de cet immeuble, ouverts par le recourant dans les livres de deux établissements bancaires, l'autre compte ayant été soldé par l'augmentation d'une hypothèque constituée sur un immeuble d'habitation appartenant à B. _____. Or ce n'est pas précisément cette situation-ci, qui n'a aucun rapport avec l'agriculture, que le législateur a entendu faire bénéficier d'une exonération selon l'art. 41 lit. f LI. Les opérations incriminées sortent ainsi manifestement du champ d'application bien défini de l'art. 41 lit. f LI. c) Les conditions de l'art. 41 lit. g LI ne sont pas davantage réalisées, puisque, d'une part, les immeubles aliénés n'ont pas fait l'objet d'une vente forcée,

ce qui, a contrario, permet de présumer qu'il n'y a pas de créanciers gagistes ou qu'ils ont été désintéressés, s'ils existent (v. RDAF 1986 p. 165 et ss, not. 167) et d'autre part, il n'est pas établi que ces derniers aient été hypothéqués. Ce cas de figure aurait peut-être pu se présenter si, en revanche, l'immeuble "*****" avait été mis aux enchères forcées. d) Par conséquent, les recourants ne sont pas fondés à demander l'exonération des gains résultant des ventes de terrain réalisées en 1993 et 1994 sur le territoire de la Commune *****

2. Le tribunal, qui n'est pas lié par les moyens des parties et qui dispose d'ailleurs de la faculté de procéder à une reformatio in pejus (art. 104 LI), estime devoir déterminer encore si, au moment des deux ventes incriminées à la commune ***** , les recourants pouvaient effectivement bénéficier du taux réduit, comme l'a estimé la commission impôt dans la décision attaquée. a) A teneur de l'art. 51 al. 3 LI : "L'impôt est perçu au taux de 18%. S'agissant d'immeubles destinés à la culture du sol et affectés à l'exercice d'une 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". L'application du taux réduit, dans le cadre de la 1ère phrase de l'alinéa précité, est ainsi subordonnée à quatre conditions cumulatives: i) l'immeuble doit être destiné à la culture du sol; ii) il doit être affecté à l'exercice de l'activité du contribuable ou d'un membre de sa famille; iii) la durée de possession doit être supérieure à vingt ans; iv) l'estimation fiscale de l'immeuble cinq ans avant l'aliénation doit être déterminante comme prix d'acquisition. aa) L'art. 51 al. 3 LI est issu de la nouvelle du premier juin 1982, entrée en vigueur le premier janvier 1983; le but du législateur était d'écarter l'interprétation extensive donnée à l'ancien texte de loi, par l'effet de laquelle des terrains à bâtir situés à la périphérie des villes pouvaient bénéficier d'un taux réduit. Dans cette optique, l'art. 51 al. 3 LI a été adapté au texte de l'art. 46 bis al. 1, ce qui a pour effet d'ajouter la condition supplémentaire régissant le réinvestissement du gain résidant dans l'exploitation effective de son bien-fonds par le propriétaire. Le législateur a commenté cette modification de la manière suivante : "...C'est dans la mesure que ces immeubles représentent l'instrument de travail de l'exploitant du sol et que leur estimation fiscale tient compte de cette situation qu'une imposition atténuée se justifie. Dans les autres cas (terrains situés dans les zones à construire qui ne sont pas exploités par leurs propriétaires comme terrains agricoles), il n'y a pas lieu de s'écarter du taux d'impôt général" (BGC Printemps 1982, p. 715). bb) La Commission de recours a tout d'abord déduit du texte de la norme et des travaux préparatoires que l'application du taux réduit devait être réservé aux cas d'aliénation de terrains servant à l'activité principale de l'exploitant (RDAF 1987 p. 221); cette jurisprudence a ultérieurement été assouplie pour des motifs d'égalité de traitement (RDAF 1990 p. 508 et ss not. 511 et référence citée). Pour le Tribunal administratif, c'est dans la mesure où l'immeuble représente l'instrument de travail de l'exploitant qu'une imposition atténuée se justifie, ce qui n'exclut nullement les petits exploitants qui exercent parallèlement une activité autre que la culture du sol; ainsi, peu importe que, compte tenu du temps que le contribuable y a consacré et du revenu qu'il en tire, l'activité agricole du contribuable soit principale ou accessoire (arrêts FI 93/019 du 30 août 1994; FI 92/037 du 10 mars 1995). cc) Dans un arrêt FI 95/064 du 28 novembre 1995, le Tribunal administratif a ainsi admis l'application du taux réduit au gain résultant de l'aliénation par une hoirie d'un terrain affermé par le de cujus à son neveu, puis à son petit-neveu; il a considéré que ce terrain faisait partie d'un domaine dont l'exploitation

constituait l'instrument de travail des deux fermiers. En revanche, le Tribunal administratif a auparavant refusé l'application du taux réduit à l'aliénation d'un terrain uniquement mis à la disposition d'un tiers agriculteur pour son entretien (arrêt FI 92/065 du 3 février 1993). b) Si l'on examine la situation de chacun des trois recourants, tant pris ensemble que séparément, au moment des deux ventes du 29 décembre 1993, l'on se rend compte que l'imposition au taux réduit du gain immobilier réalisé en l'espèce ne se justifie en aucun cas; peu importe à cet égard le fait que ces terrains faisaient partie du patrimoine familial depuis de nombreuses années. aa) A. _____, retraité, a certes embrassé par le passé la profession d'agriculteur. Les documents produits font toutefois apparaître qu'au 19 décembre 1986, date à laquelle il avait déjà revendiqué l'application du taux réduit pour le gain résultant de la vente d'un autre immeuble, le recourant n'exerçait déjà plus cette profession. Pis, à teneur d'une note de la commission d'impôt concernant la période fiscale 1971-1972, A. _____ est désigné cette fois-ci en qualité de camionneur. Toujours est-il que la décision retient à cet égard que le recourant a cessé son activité d'agriculteur voici quinze ans, ce qui n'est pas contesté au demeurant; du reste on relève à teneur des pièces produites qu'il avait affermé, à fin 1990 encore, une petite partie des terrains agricoles qu'il possédait, soit 7 hectares, à l'agriculteur G. _____ au _____, pour la modique somme de 2'528 francs. bb) Il n'est en revanche ni contestable, ni contesté, on l'a vu, que B. _____ et C. _____ n'ont jamais été agriculteurs. On constate surtout qu'aucun des trois recourants n'allègue avoir tiré le moindre revenu de ces deux immeubles forestiers, dont seule du reste une petite partie, 33'000 m², était encore affermée au moment de la vente. Dans ses déclarations 1993-1994 et 1995-1996, A. _____ n'y fait même, dans le détail des loyers et fermages, aucune allusion; dans sa déclaration 1995-1996, B. _____ se réfère quant à lui exclusivement à l'immeuble "_____" au _____ et les époux B. _____ et C. _____ indiquent n'avoir perçu aucun revenu de loyers et fermages en 1993. Même si le fait de ne pas avoir déclaré le moindre revenu des immeubles vendus n'est pas en soi décisif (v. arrêt FI/064 précité, cons. 3c), il n'en demeure pas moins que la situation des recourants, dont aucun n'a fait de ces deux terrains son instrument de travail, fût-ce à titre accessoire, ne s'apparente à l'évidence pas à celle pour laquelle le législateur a prévu un régime d'exception. 3. Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le tribunal à rejeter le recours; la décision attaquée sera par ailleurs réformée en ce sens que l'impôt sur le gain immobilier résultant des ventes réalisées par les recourants sera perçu au taux de 18% de manière uniforme. Au surplus, les recourants, qui succombent, se verront mettre à leur charge un émolument judiciaire de 5'000 francs. Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est rejeté. II. La décision sur réclamation de l'Administration cantonale des impôts du 31 janvier 1996 est réformée en ce sens que l'impôt sur le gain immobilier résultant de l'ensemble des ventes réalisées par les recourants est perçu au taux de 18%. Le dossier est renvoyé au surplus à l'autorité intimée pour le calcul et la notification des bordereaux d'impôts. III. Un émolument de 5'000 (cinq mille) francs sera mis à la charge des recourants, solidairement entre eux. Lausanne, le 30 octobre 1996 Le président: _____ Le greffier: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint