

VD_OMNI FI.1998.0006 vom 8. Mai 2000

VD Tribunal cantonal, 2000-05-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1998.0006

FR: VD_OMNI FI.1998.0006 du 8 mai 2000

IT: VD_OMNI FI.1998.0006 del 8 maggio 2000

Regeste

c/ACI et Commission d'impôt et recette du district de Nyon | Contrairement à la jurisprudence retenue jusqu'ici, mais dans la ligne de l'ATF paru RDAF 1999 II 385, la remise à bail pour une longue durée du domaine agricole du recourant ne doit pas être considérée comme un transfert de la fortune commerciale à la fortune privée de l'intéressé, de sorte que l'on ne se trouve pas en présence d'un cas de réalisation de fortune commerciale imposable. (RECOURS ADMIS PAR LE TRIBUNAL FÉDÉRAL).

Erwägungen

E. 1

LHID, le produit d'une exploitation agricole est imposable au même titre que celui de toute activité lucrative indépendante; toutefois, "en sont exclus les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles, dans la mesure où le produit de l'aliénation est supérieur aux dépenses d'investissement" . Par ailleurs, le gain réalisé lors de l'aliénation d'un immeuble agricole ou sylvicole, "à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autres valeurs s'y substituant, impenses)" fait l'objet d'un impôt sur les gains immobiliers (art. 12 al. 1 LHID). L'art. 20 al. 4 LI, cité plus haut a été adopté par le législateur vaudois dans le but de se conformer à la loi d'harmonisation; les parties sont au demeurant d'accord sur ce point, de sorte que les dispositions vaudoises doivent être interprétées conformément au sens des règles susmentionnées de la LHID. S'agissant par ailleurs de l'impôt fédéral direct, il est perçu sur tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise agricole ou sylvicole au même titre que tout autre activité indépendante (art. 18 al. 1 LIFD). Cependant, l'alinéa 4 de cette disposition apporte une cautèle à ce principe; en effet, selon cette règle, les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles ne sont ajoutés au revenu imposable que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement. d) Selon le régime qui résulte de ces règles, le gain que dégage la réalisation d'un immeuble agricole ou sylvicole doit être réparti en deux parts. La première, constituée par la différence entre le montant des investissements et la valeur comptable, fait l'objet de l'impôt sur le revenu; la seconde, qui correspond à la différence entre le produit de l'aliénation et les dépenses d'investissement, échappe à cet impôt, tout en étant susceptible d'un impôt sur les gains immobiliers, perçu au plan cantonal seulement. Il s'agit là, comme l'indique d'ailleurs le recourant lui-même, d'une solution inspirée d'un régime moniste, alors que le droit vaudois est dominé par un régime dualiste dans l'imposition des gains immobiliers. Le législateur en effet, malgré les critiques (voir par exemple Zwahlen, op. cit. no 23 ad art. 12 LHID), n'a pas voulu assimiler intégralement les entreprises agricoles aux autres activités indépendantes; il n'a toutefois prévu d'exceptions, par rapport au régime des entreprises individuelles ordinaires, que s'agissant de la réalisation des immeubles de la fortune commerciale, en les soumettant à cet

égard en quelque sorte à un régime moniste. Cependant, dans la mesure où le droit positif reconnaît aux agriculteurs la faculté de procéder à des amortissements (portés dans leurs comptes), susceptibles de réduire leur revenu imposable, il était logique de prévoir que le bénéficiaire en capital limité à la réalisation de ces immeubles fasse néanmoins l'objet d'une taxation au titre de l'impôt sur le revenu à concurrence des amortissements excessifs opérés jusque-là (soit des réserves latentes correspondantes; voir à ce sujet le message du Conseil fédéral, Feuille fédérale 1983 III 97 et 106). 3.

Le recourant soulève diverses questions quant au champ d'application, ainsi qu'à la portée des règles qui viennent d'être rappelées; on va les examiner ainsi tour à tour. a) Selon ce dernier, les immeubles agricoles ne feraient pas partie de la fortune commerciale ou professionnelle de l'agriculteur. Dans un arrêt du 17 août 1999, rendu sur recours de droit administratif, le Tribunal fédéral a très clairement adopté la solution inverse (*Revue fiscale* 1999, 669). En d'autres termes, l'agriculteur se trouve bien à la tête d'une entreprise commerciale exploitée en raison individuelle et son patrimoine doit être réparti en une fortune privée et une fortune commerciale. Les amortissements ne sont ainsi possibles que sur les éléments de la seconde; de surcroît, le critère de la prépondérance (art. 18 al. 2, dernière phrase, LIFD; 8 al. 2 LHID, 20 al. 3 LI) leur est également applicable. Ce jugement permet de retenir que les exploitations agricoles sont soumises au même régime juridique que les autres activités exercées à titre indépendant, sous la seule réserve de l'art. 18 al. 4 LIFD (auquel correspond l'art. 8 al. 1 1^e phrase in fine LHID; v. aussi art. 20 al. 4 LI). b) L'art. 18 al. 4 LIFD (ainsi que les règles correspondantes de la LHID et de la LI précitées) n'exclut une imposition au titre du revenu de l'activité indépendante - apparemment - que les bénéfices réalisés en cas d'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles. Le recourant souligne tout d'abord qu'il n'a pas aliéné son domaine, mais qu'il l'a seulement remis à bail; l'ACI, pour sa part, relève précisément que, si l'on suivait le recourant dans une interprétation littérale ou a contrario, les autres cas de réalisation d'immeubles agricoles que celui de l'aliénation devraient être imposés au titre de l'impôt sur le revenu. Au demeurant, la doctrine fait la même remarque (dans ce sens, Reich op. cit., no 46 ad art. 8 LHID; voir également Peter Gurtner, *Änderungen bei der Kapitalgewinnbesteuerung Selbständigerwerbender*, in *Mélanges en l'honneur du professeur Raoul Oberson*, Bâle 1995, p. 43 ss, spécialement p. 45, note 5 : l'auteur s'y exprime ici à propos de l'art. 18 al. 4 LIFD). Elle souligne toutefois que l'on se trouve là plutôt en présence d'une inadvertance rédactionnelle; en d'autres termes, il convient bien plutôt de traiter de manière uniforme l'ensemble des bénéfices en capital, tel que définis à l'art. 18 al. 2 LIFD (ou 8 al. 1, début de la première phrase LHID; voir aussi art. 20 al. 2 lit. c LI). Au demeurant, cette dernière interprétation, d'ailleurs favorable au contribuable en l'espèce, apparaît conforme à la systématique de ces dispositions. On ne saurait donc, contrairement à ce qu'il affirme, considérer que l'imposition querellée serait dépourvue de base légale. On examinera ci-après de manière plus approfondie le point de savoir si l'on se trouve, en l'espèce, en présence d'un cas de réalisation (consid. 4). c) Le recourant fait aussi valoir la lettre de l'art. 47 LIFD, lequel ne renvoie qu'à l'art. 18 al. 2 et non à l'al. 4 de cette disposition. L'ACI relève pour sa part qu'une interprétation littérale de ces dispositions conduirait plutôt à une imposition, dans le cadre de l'art. 47 LIFD, des bénéfices en capital réalisés par les exploitants agricoles sans l'aménagement prévu pour eux à l'art. 18 al. 4, lequel ne serait alors applicable que dans le cadre de l'imposition ordinaire. Cependant, il paraît tomber sous le sens qu'une telle interprétation littérale est incorrecte; en effet les régimes applicables à l'imposition ordinaire, respectivement à l'imposition spéciale doivent être dans toute la mesure du possible similaires, à tout le

moins s'agissant de l'assiette de l'impôt. 4.

Il s'agit maintenant, comme annoncé ci-dessus, de vérifier l'existence en l'espèce d'un cas de réalisation au sens de l'art. 18 al. 2 LIFD (ou des dispositions correspondantes des art. 8 al. 1, début de la première phrase LIHD et 20 al. 2 lit. c LI), lequel mentionne à titre d'exemple le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée. a) Selon la jurisprudence, la remise à bail d'une entreprise, tout au moins lorsqu'elle apparaissait comme irréversible, devait être considérée comme un transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée de son titulaire (voir à cet égard notamment Archives 41, 450 et 504; 39, 93; voir également Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, imposition du revenu et de la fortune, Lausanne 1998, p. 358 et références citées). Cette solution conduirait ainsi à première vue à confirmer l'existence d'un cas de réalisation et partant le bien fondé sur ce point des décisions attaquées. b) Cependant, dans un arrêt récent du 8 janvier 1999, rendu en matière de commerce professionnel d'immeubles dans le cadre de la LIFD, le Tribunal fédéral paraît avoir amorcé une modification de sa jurisprudence (Archives 67, 644 = RDAF 1999 II 385). aa) Ce jugement avait trait à un entrepreneur de construction qui avait mis fin à ses activités professionnelles en 1981. Cependant, il avait conservé un certain nombre d'immeubles après son départ à la retraite, soit deux immeubles locatifs, un immeuble commercial et d'habitation et une maison de vacances. En 1994, l'intéressé a aliéné un des immeubles locatifs. Dans un premier temps, le jugement relativise la portée d'arrêts antérieurs (ATF 112 Ib 79 consid. 4b, notamment = RDAF 1990, 21). Ainsi, il retient désormais que, dans l'hypothèse d'un contribuable qui cesse son activité professionnelle, sans procéder à un décompte fiscal sur les réserves latentes afférentes aux immeubles faisant partie de son patrimoine commercial, il faut partir du principe que les dits immeubles demeurent commerciaux; autrement dit, l'immeuble considéré ne peut pas être transféré dans la fortune privée par le simple écoulement du temps. Le Tribunal fédéral relève ensuite l'inconvénient lié à la solution antérieure. En effet, si l'on retient, comme dans cette dernière, que le contribuable, en cessant son activité lucrative met aussi fin automatiquement à son commerce professionnel d'immeubles, il faudrait considérer que l'ensemble de son patrimoine immobilier est alors transféré dans sa fortune privée; or, cela conduirait à l'imposition immédiate, souvent très élevée, d'un bénéfice dont le contribuable ne peut pas encore disposer, ce qui pourrait le forcer à vendre une partie des immeubles pour payer les impôts dus. En outre, même si l'on retenait un tel passage dans la fortune privée, on pourrait encore se demander comment seraient traités les bénéfices réalisés ultérieurement à l'occasion de nouvelles transactions effectuées par ce contribuable sur les immeubles en question, censés être devenus privés (arrêt précité consid. 6c/bb). Le jugement poursuit, par ailleurs, en relevant que le bénéfice réalisé lors de l'aliénation des immeubles restés commerciaux, est imposable au titre du revenu, quand bien même l'activité déployée par l'intéressé, limitée par hypothèse aux opérations de vente, peut s'avérer extrêmement réduite (ibidem cc). bb) Au demeurant, cet arrêt, qui a reçu une large diffusion, ne paraît pas isolé quant à la solution adoptée; d'autres précédents retiennent eux aussi, en quelque sorte, une rémanence du caractère commercial des immeubles appartenant à un professionnel de l'immobilier, après que ce dernier a cessé ses activités (voir, à titre d'exemple, ATF P. c/ TA VD du 2 septembre 1999, 2 P. 451/1998; ce jugement admet en effet que ce caractère commercial a perduré, non seulement après la retraite de l'intéressé, mais même après son décès). On notera également que le jugement du 8 janvier 1999 a fait l'objet de commentaires qui soulignent précisément les innovations résumées ci-dessus (voir à ce sujet Martin Arnold, Nichts neues unter der Steuersonne in Archives 67, 693 ss et

spécialement 609 à 612); cet auteur souligne par exemple que, dès l'instant que le caractère commercial des immeubles subsiste, le contribuable conserve la possibilité de procéder à des amortissements, voire à des provisions; on peut ajouter que le revenu tiré de ces biens immobiliers conserve alors également le caractère d'un revenu professionnel. c) Certes, la solution retenue par le Tribunal fédéral dans l'arrêt précité du 8 janvier 1999 concernait le cas d'un professionnel de l'immobilier. Il reste que les motifs d'équité évoqués par le Tribunal fédéral, liés à une imposition massive du titulaire d'une entreprise en raison individuelle qui met fin à ses activités et dont on considérerait que la totalité de son patrimoine passe alors dans sa fortune privée, sont pleinement transposables ici. Au demeurant, la présente espèce est caractéristique des difficultés que soulève une telle imposition, laquelle pourrait contraindre l'intéressé à réaliser l'un ou l'autre de ses immeubles pour s'acquitter de son dû. Le tribunal estime dès lors, s'agissant de la cessation d'activité du titulaire d'une entreprise en raison individuelle, qu'il convient de retenir également dans ce cas la solution d'une rémanence du caractère commercial du patrimoine de l'entreprise après la cessation d'activité. Concrètement, il en découle notamment que, sous réserve d'un décompte fiscal antérieur (demandé par exemple par le contribuable à l'occasion de la cessation de ses activités), seule la réalisation effective de ces biens générera un bénéfice en capital imposable. Cette formule présente encore l'avantage d'éviter des difficultés liées à la fixation d'un prix de sortie, dont la détermination paraît quelque peu aléatoire (notamment s'agissant d'immeubles à caractère agricole, comme en l'occurrence; il ne faut en effet pas perdre de vue que le prix licite - auquel font référence les art. 63b, 66 et 68 LDFR - constitue un prix maximum et non une valeur du marché). On ajoutera encore que l'imposition d'un tel bénéfice en capital - différée par rapport à la solution antérieure, préconisée par les décisions attaquées - interviendra dans le cadre de l'impôt ordinaire sur le revenu et non dans celui d'un impôt unique et distinct (soit en dehors du régime des art. 47 LIFD et 29 LI). d) Dès lors et en application par analogie de l'arrêt du Tribunal fédéral du 8 janvier 1999, le recours devra être admis, l'impôt cantonal et communal, respectivement l'impôt fédéral direct, n'étant prélevé que sur un bénéfice en capital de 86'528 fr. (conclusion principale I du recours). 5.

Les autres conclusions figurant dans le pourvoi amènent le tribunal à poursuivre son examen et à examiner plus avant encore les conséquences de la solution retenue ci-dessus. a) On rappelle que, en cas d'aliénation d'un immeuble agricole, le gain que dégage cette opération doit être divisé en deux parts, la première correspondant à un bénéfice en capital sur le rattrapage des amortissements (soit la différence entre le montant des investissements et la valeur comptable), le solde générant un gain immobilier. S'agissant du gain immobilier, il sera imposable au titre de l'art. 51 al. 2 LI; se posera alors la question de savoir s'il y a lieu d'appliquer le taux de 12 % ou au contraire celui de 18 %. Dans la mesure où les immeubles concernés restent dans la fortune commerciale du recourant, on pourrait alors admettre que l'activité de ce dernier s'est poursuivie et que dès lors le taux de 12 % serait applicable; cette question peut toutefois rester ouverte, dans la mesure notamment où la loi vaudoise est en révision sur ce point. b) S'agissant par ailleurs de l'imposition du bénéfice en capital à forme de l'art. 18 al. 4 LIFD (et des dispositions cantonales correspondantes), laquelle sera différée jusqu'à la réalisation de l'immeuble, il convient de formuler quelques remarques, en réponse d'ailleurs aux conclusions prises expressément par le recourant; elles ont trait au problème de l'application du droit dans le temps. c) Le recourant a fait valoir en effet que les taxations querellées violaient le principe de la non-rétroactivité des lois. Dans le régime antérieur, les agriculteurs procédaient en effet à des amortissements de leurs biens immobiliers et ceux-ci

étaient alors considérés comme perdus, échappant ainsi définitivement à toute imposition, quand bien même ils ont entraîné une réduction de l'assiette de l'impôt sur le revenu. Ainsi, aux yeux du recourant, il serait inadmissible de reprendre des amortissements opérés avant 1993, soit à une époque où les agriculteurs n'avaient pas l'obligation de tenir une comptabilité, voire avant le 1er janvier 1995, date d'entrée en vigueur des nouvelles dispositions. Au demeurant, la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat (Commission d'harmonisation fiscale) a mis en évidence un problème similaire, s'agissant de l'imposition des bénéficiaires en capital réalisés par des contribuables non astreints à tenir des livres, lesquels sont imposables désormais dans le cadre de l'art. 18 LIFD, alors que tel n'était pas le cas dans le régime antérieur de l'art. 21 al. 1 let. d AIFD. Là aussi se pose la question de la prise en compte, dans la détermination du bénéfice imposable, des réserves latentes accumulées avant l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions (v. l'ouvrage de la Commission intitulé "Harmonisation et fiscalité de l'entreprise", Berne 1995, p. 155 ss). aa) La jurisprudence a déduit de l'ancien art. 4 de la Constitution fédérale (ci-après: aCst.) le principe de non-rétroactivité des lois; on aurait pu également en faire un corollaire du principe de la légalité (on pourrait le rattacher désormais à la règle de l'art. 5 de la nouvelle Constitution fédérale; ci-après: nCst.). Ce principe fait obstacle à l'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur (ATF 122 V 408, consid. 3; 122 II 124 consid. 3b/dd); il est lié au principe de la prévisibilité, lequel interdit à l'administration de prendre des mesures défavorables aux administrés en vertu de règles dont il ne pouvait attendre l'adoption. En revanche, la jurisprudence retient qu'il n'y a pas de rétroactivité proprement dite si la nouvelle règle s'applique à un état de chose durable, non entièrement révolu dans le temps; on se trouve alors en présence d'une rétroactivité impropre, qui est en principe admise si elle ne porte pas atteinte à des droits acquis (ATF 122 V précité). Il en va de même des dispositions qui déterminent l'impôt dû à partir de leur entrée en vigueur eu égard aux revenus obtenus antérieurement à cette date; ces derniers ne sont pas réellement imposés, mais ils servent seulement de base de calcul au prélèvement fiscal (la jurisprudence est à cet égard constante: ATF 74 I 103; 77 I 183; 101 Ia 85; 102 Ia 31, 104 Ib 219, consid. 6; v. dans le même sens, André Grisel, L'application du droit public dans le temps, In ZBl 1974, 242 s; Pierre Moor, Droit administratif I 170 ss, Imboden/Rhinow/Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrecht- sprechung, vol. I et III, § 16 III et réf. cit.). Par ailleurs, le principe de la bonne foi (qui découlait de l'art. 4 aCst.; v. désormais art. 9 nCst.) ne saurait en règle générale être invoqué en cas de changement de législation; toutefois, dans certaines circonstances, doctrine et jurisprudence déduisent du droit à la protection de la bonne foi que l'adoption de règles transitoires doit permettre aux administrés de s'adapter à la nouvelle situation légale, étant précisé qu'une très large liberté de manoeuvre doit être accordée à cet égard au législateur (ATF 122 V précité et Moor, op. cit. I 177; v. encore RNRF 2000, 64). bb) Dès la période fiscale 1995-1996, le revenu des agriculteurs n'est plus déterminé sur la base des normes de revenu social, mais bien sur la base du questionnaire rempli par l'exploitant; ce dernier doit satisfaire aux exigences de l'art. 125 LIFD et joint à sa déclaration les pièces justifiant le revenu de l'activité indépendante, à savoir soit une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, soit un relevé des recettes et dépenses avec un état des actifs et passifs. En conséquence, ces documents doivent être établis, puis tenus dès le 1er janvier 1993, date du début de la période de calcul (v. à ce propos circulaire no 23 de l'ACI; v. également circulaire no 3 de l'Administration fédérale des contributions, datée du 25 novembre 1992; selon ces documents, l'exploitant - tout au moins lorsqu'il ne tenait pas de comptabilité auparavant -

doit établir un bilan d'entrée au 1er janvier 1993). Ce bilan d'entrée doit indiquer, s'agissant des immeubles, leur prix de revient, à savoir le prix d'achat augmenté des investissements; de même, les amortissements opérés précédemment doivent être indiqués. Par la suite, soit durant chaque exercice, la comptabilité ou ce qui en tient lieu doit comporter les amortissements effectués sur les actifs, en particulier immobiliers. Concrètement, l'impôt sur le revenu ordinaire de la période fiscale 1995-1996 doit alors être perçu sur la base du résultat comptable des exercices 1993-1994 (ce résultat étant lié bien évidemment au bilan d'entrée). Selon la jurisprudence constante citée plus haut, il ne fait aucun doute que l'imposition du revenu ordinaire pour la période fiscale 1995-1996, sur la base des résultats comptabilisés en 1993 et 1994 (y compris les amortissements sur des biens faisant partie de la fortune commerciale) ne viole nullement le principe de non-rétroactivité. Il en irait de même de l'imposition au titre du revenu ordinaire de la période 1997-1998 ou d'une période ultérieure, même si celui-ci englobe un bénéfice en capital sur un immeuble agricole isolé aliéné durant les années de calcul 1995, 1996 ou plus tard encore. Dans l'hypothèse où ce gain en capital porterait sur des amortissements opérés durant les années de calcul 1993-1994 (voire avant), repris conformément à l'art. 18 al. 4 LIFD, l'on devrait alors parler de rétroactivité improprement dite; certes, les amortissements en question ont été comptabilisés avant l'entrée en vigueur de la LIFD, mais cela n'est pas déterminant, dans la mesure où le bénéfice en capital imposable a été réalisé après l'entrée en vigueur de ces dispositions, seul le calcul de celui-ci se référant à des faits antérieurs. cc) On s'abstiendra ici de résoudre le problème de l'imposition d'un gain en capital sur un immeuble isolé aliéné durant les années de calcul 1993-1994; la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 102 Ia 31) paraît considérer que le droit déterminant, s'agissant d'un gain en capital, fût-il imposé avec le revenu ordinaire de la période fiscale 1995-1996, est celui en vigueur au moment de la réalisation de celui-ci et non celui qui est en vigueur durant la période fiscale considérée. Dans le cas d'espèce, il découle de la solution retenue plus haut (consid. 4) que le gain en capital sera effectivement réalisé ultérieurement, soit postérieurement à l'entrée en vigueur des dispositions de la LIFD; ces dernières (comme les dispositions correspondantes du droit cantonal), doivent dès lors s'appliquer - sous réserve de nouvelles modifications, dans le futur - en prenant en considération l'ensemble des reprises d'amortissement, contrairement à la contestation formulée par le recourant. Ce mode de calcul apparaît en effet uniquement comme un cas de rétroactivité improprement dite. Ainsi, les conclusions du recourant tendant à limiter la reprise d'amortissement à un montant de 8'720 fr. doivent être rejetées. dd) Le recourant fait encore valoir le principe de la bonne foi, qui aurait exigé, selon lui, l'adoption de dispositions transitoires. On se souvient en effet que la jurisprudence considère parfois que l'adoption de nouvelles règles de droit, applicables à des situations de rétroactivité improprement dite, doit parfois être accompagnée de mesures atténuant la rigueur du nouveau système par le biais de dispositions transitoires. Le législateur dispose cependant à cet égard d'une marge de manoeuvre très étendue. Dans le cas présent, force est de constater que le législateur fédéral n'a pas prévu de règle transitoire à ce propos (voir par exemple art. 204 LIFD, qui porte sur cette problématique; on n'en trouve pas non plus dans le texte de la LI : voir art. 135 ss LI). S'agissant du droit fédéral, le Tribunal administratif est tenu de l'appliquer (v. art. 191 nCst; il s'agit du pendant de l'art. 113 aCst); il ne saurait donc compléter le régime découlant de l'art. 18 al. 4 LHID, en lui adjoignant des règles transitoires. Par ailleurs, s'agissant du droit cantonal, on ne voit pas que la jurisprudence évoquée plus haut impose au juge de le compléter, cela dans un sens qui s'écarterait du droit fédéral; en d'autres termes, l'on doit ici s'accommoder d'une situation de rétroactivité

improprement dite, qui n'est sans doute pas idéale, mais qu'il n'y a pas lieu de corriger par voie prétorienne. 6. Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission partielle du recours, ainsi qu'à l'annulation des décisions attaquées; la cause sera ainsi renvoyée aux autorités intimées pour nouvelles taxations, celles-ci devant se limiter à l'imposition du gain en capital réalisé à l'occasion de l'aliénation du capital-fermier, soit 86'528 fr. seulement. Pour le surplus, les autres conclusions du recourant n'ont pas lieu d'être accueillies; certaines d'entre elles doivent en effet être écartées (conclusions principales II et IV et subsidiaires VI et VII), alors que d'autres ont le caractère de conclusions en constatation qui n'ont pas à être tranchées (conclusion principale III, encore que la solution préconisée reçoive l'adhésion du tribunal). Il reste que le recourant l'emporte sur le principe, de sorte qu'il n'y a pas lieu de prélever un émolument et qu'il convient de lui allouer des dépens (art. 55 LJPA et 144 LIFD).

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