

## VD\_OMNI FI.2001.0114 vom 12. Dezember 2002

VD Tribunal cantonal, 2002-12-12, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2001.0114](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2001.0114)

FR: VD\_OMNI FI.2001.0114 du 12 décembre 2002

IT: VD\_OMNI FI.2001.0114 del 12 dicembre 2002

### Regeste

c/ACI | Confirmation de l'ATF 126 II 473, dont la solution vaut également en droit vaudois. Toutefois, l'imposition, au titre de l'impôt sur le revenu, du gain en capital découlant de la réalisation d'immeubles agricoles (ici la vente du domaine à la fille du recourant, sous réserve d'usufruit) doit être limitée à une reprise des amortissements cumulés dont a bénéficié le contribuable lui-même.

### Erwägungen

#### E. 47

LIFD. Au demeurant, il n'est pas contesté que X. \_\_\_\_\_ a fait l'objet d'une taxation intermédiaire avec effet au 30 avril 1997, de sorte que ce dernier remplit la première condition posée à l'application de ces dispositions. c) Les parties sont par ailleurs d'accord pour admettre que les biens-fonds aliénés font partie d'un domaine agricole au sens de la loi fédérale du 4 octobre 1991 sur le droit foncier rural (ci-après: LDFR; RS 211.412.11). En conséquence, les règles spécifiques applicables à l'imposition des entreprises agricoles doivent être prises en considération ici; en d'autres termes, le champ d'application des art. 8 al. 1, 1ère phrase in fine, 12 al. 1 LHID, 18 al. 4 LIFD et 20 al. 4 LI, dans sa teneur en vigueur dès le 1er janvier 1995, coïncide avec celui des dispositions de la LDFR qui ont trait à de telles entreprises (v. à ce sujet Markus Reich in Zweifel/Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Schweiz, Bâle 1997 no 44 ad art. 8 LHID; v. également Zwahlen in Zweifel/Athanas, nos 20 et 23 ad art. 12 LHID; ils critiquent au demeurant l'application de ces règles spéciales à des immeubles qui cesseraient d'être exploités à titre agricole après l'aliénation; cette hypothèse n'est toutefois pas remplie dans le cas d'espèce). d) Selon l'art. 8 al. 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, 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. e) Selon le régime qui résulte de ces règles (v. également à ce propos ATF 126 II 473), 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 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 bénéfice en capital lié 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 opérés jusque-là (soit des réserves latentes correspondantes; voir à ce sujet le message du Conseil fédéral, Feuille fédérale 1983 III 97 et 106). En résumé, le nouveau droit de l'impôt fédéral direct soumet désormais le gain en capital réalisé par l'agriculteur qui aliène un immeuble agricole à une imposition partielle, portant sur la reprise des amortissements cumulés; le solde du gain ainsi dégagé est en revanche exonéré. Autrement dit, le nouveau droit proroge l'exonération qui prévalait auparavant sous l'empire de l'ancien droit, tout en la limitant quelque peu. S'agissant par ailleurs de l'imposition directe au plan cantonal, le nouveau droit prévoit l'imposition d'une partie du gain au titre de l'impôt sur le revenu limitée également à la reprise des amortissements cumulés), le solde étant frappé de l'impôt sur les gains immobiliers. Dans ce cadre, il faut donc souligner que le gain en question est réparti entre les deux impôts, la détermination de l'assiette de l'un des deux impôts impliquant nécessairement celle de l'autre (ainsi en cas de vente d'un immeuble agricole). S'agissant de l'hypothèse d'un passage de la fortune commerciale à la fortune privée, toutefois, il faut observer qu'une telle opération n'entraîne que la perception d'un impôt sur le revenu, notamment dans le présent cas où ce transfert est lié à une donation, acte qui ne saurait générer la perception d'un impôt sur les gains immobiliers. Cependant, en cas de transfert ultérieur, susceptible de générer un gain immobilier, force sera de procéder au calcul du prix d'acquisition à défalquer du résultat de l'opération; celui-ci devra comprendre à tout le moins la valeur prise en considération dans le cadre de l'impôt sur le revenu (soit la valeur comptable augmentée de la somme des amortissements cumulés récupérés); pourront s'y ajouter encore, cas échéant, les impenses postérieures au transfert du bien dans la fortune privée. En d'autres termes, la valeur prise en considération en l'espèce pour l'impôt sur le revenu servira en principe (et sous réserve d'impenses ultérieures) de prix d'acquisition pour l'impôt sur les gains immobiliers. f) Dans un arrêt du 17 août 1999, rendu sur recours de droit administratif, le Tribunal fédéral (Revue fiscale 1999, 669) a retenu que 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<sup>e</sup> phrase in fine LHID; v. aussi art. 20 al. 4 LI). g) Par ailleurs, les amortissements cumulés correspondent à des charges prises en compte dans la détermination de revenu imposé durant des périodes antérieures, parfois même à l'entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1995 de la LIFD et des dispositions correspondantes de la LI. La jurisprudence a néanmoins considéré que l'impôt spécial pouvait prendre pour assiette la somme de ces amortissements sans violer de ce fait le principe de non-rétroactivité des lois fiscales, pour autant que l'acte de réalisation soit postérieur à la date d'entrée en vigueur de ces textes (v. à ce propos TA, arrêt du 8 mai 2000, FI 98/0006, consid. 5; cette solution a été admise implicitement par l'ATF 126 II 473, lorsqu'il a confirmé la décision rendue sur réclamation). A cet égard, on citera l'extrait suivant de cet arrêt du Tribunal administratif: "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 1<sup>er</sup> 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 1<sup>er</sup> 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 [l'arrêt se rapporte aux références suivantes: ATF 74 I 103; 77 I 183; 101 Ia 85; 102 Ia 31, 104 Ib 219, consid. 6] , 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."

3. a) On a vu que les recourants considéraient que l'arrêt du Tribunal fédéral précité avait une portée limitée au domaine de l'impôt fédéral direct, de sorte que la solution retenue au contraire par le Tribunal administratif devait être confirmée dans leur cas en

matière d'impôt cantonal et communal. Ils perdent toutefois de vue que le Tribunal administratif a raisonné, dans l'arrêt en question, de manière identique pour les deux impôts; il avait même souligné que le droit cantonal était sur ce point déjà harmonisé. On peut d'ailleurs parler ici d'harmonisation aussi bien horizontale (entre cantons) que verticale (entre LIFD et LHID). Dès lors, l'autorité de céans considère que l'argumentation du Tribunal fédéral est pleinement transposable également en matière d'impôt cantonal et communal; en présence de solutions harmonisées au plan légal, il convient en effet d'adopter des jurisprudences également coordonnées entre elles. On doit en conclure qu'un affermage définitif constituerait, en droit vaudois également, un acte de réalisation générant l'impôt spécial de l'art. 29 LI. b) En l'espèce, il faut constater que les faits se présentent de manière quelque peu différente par rapport à l'affaire jugée par le Tribunal fédéral, puisque l'on se trouve en présence d'une donation à la fille des recourants. S'agissant en effet d'un transfert par donation, la pratique distingue deux hypothèses. Dans un premier groupe de cas, l'héritier donataire reprend à son compte l'exploitation conduite précédemment par le donateur. Les autorités fiscales considèrent alors, en règle générale, que l'on ne se trouve pas en présence d'une réalisation imposable, tout au moins si le donataire reprend l'entreprise aux valeurs comptables. Au contraire, dans un second type de cas, le donataire ne poursuit pas l'exploitation; les autorités fiscales retiennent alors que la donation est précédée par un transfert de la fortune commerciale du donateur dans sa fortune privée, ce qui constitue un acte de réalisation (v. à ce propos Heinz Masshardt, *Kommentar zur direkten Bundessteuer*, 2e éd., Zürich 1985, p. 265; v. également Madeleine Simonek, *Steuerliche Probleme der Geschäftsnachfolge bei Ableben eines Personenerntnehmers*, thèse Berne 1994, spéc. p. 55 s.; v. au surplus, sur la justification de l'imposition en cas de transfert dans la fortune privée, p. 50 s. et 52 ss; v. également Archives 59, 476 consid. 3). Quoiqu'il en soit, dans cette dernière configuration, ce n'est pas à proprement parler la donation elle-même qui constitue un cas de réalisation imposable, ce que contestent les recourants, mais bien plutôt le transfert du bien de la fortune commerciale dans la fortune privée; or, cette hypothèse est expressément rappelée à l'art. 18 al. 2 LIFD, 8 al. 1 LHID ou 20 al. 2 let. c LI; ces cas d'imposition reposent ainsi sur une base légale expresse, qui entrent également en considération dans le cadre des art. 47 al. 1 LIFD et 29 al. 1 let. b LI (v. d'ailleurs à ce propos ATF 126 précité consid. 3, qui précise que cette solution vaut également en matière d'immeubles agricoles). c) Dans le cas d'espèce, la fille du contribuable n'a pas repris l'exploitation du domaine. En conséquence, force est de retenir que la donation a été précédée d'un transfert dans la fortune privée du contribuable (ce que les recourants ont d'ailleurs eux-mêmes admis dans leur pourvoi: v. ch. 6 de leur mémoire de recours) et qu'il s'agit d'un fait générateur de l'imposition au titre de l'art. 29 al. 1 let. b LI. A cela, les recourants objectent toutefois qu'ils ont conservé l'usufruit du domaine et remis celui-ci à ferme; ils font ainsi valoir - implicitement en tout cas -, en s'appuyant sur la nouvelle pratique mise sur pied par l'AFC et la Conférence suisse des impôts, que le domaine (affermé provisoirement) serait resté dans leur fortune commerciale. Cette argumentation ne convainc pas. De par sa nature même, l'usufruit, en tant que droit réel, ne se conçoit pas comme une solution transitoire, quand bien même le bail à ferme le serait (si ce dernier était cassé, il serait très certainement remplacé par un autre bail). En d'autres termes, la forme choisie par les recourants les empêche de pouvoir bénéficier de la nouvelle pratique décrite plus haut. On pourrait tout au plus excepter l'hypothèse dans laquelle l'usufruitier reprendrait lui-même l'exploitation du domaine (cela soulèverait la question délicate de la distinction éventuelle entre le propriétaire des biens au plan du droit civil et le

détenteur de la fortune commerciale: v. à cet égard, s'agissant du point de savoir si la fortune commerciale du mari peut s'étendre à un bien propriété de l'épouse: ATF 95 I 169 = Archives 38, 439 où la réponse est négative et Archives 53, 506 où l'approche du Tribunal fédéral est plus nuancée). Mais l'on ne se trouve pas dans un tel cas de figure ici, le contribuable ayant en effet voulu cesser ses activités pour raison d'âge; c'est aussi en relation avec cette fin d'activité que l'intéressé a fait l'objet d'une taxation intermédiaire (là encore, une telle situation n'est pas compatible avec un affermage provisoire). Cela conduit au rejet de la conclusion principale prise par l'intéressé en matière d'impôt cantonal et communal. 4.

Le recourant fait valoir subsidiairement que le calcul du bénéfice imposable, soit des amortissements cumulés repris serait surfait. Pour sa part, l'ACI se réfère à diverses directives, qui fixent de manière forfaitaire les amortissements qui étaient admissibles par le passé. On remarquera que le contribuable était auparavant imposé sur la base des normes, lesquelles incluent de tels amortissements forfaitaires. a) On signalera tout d'abord la circulaire no 3 du 25 novembre 1992 de l'AFC, relative aux innovations apportées dans le traitement fiscal de l'agriculture et de la sylviculture par la LIFD (v. à ce propos notamment chiffre 2.1 sur la détermination des amortissements récupérés; v. également l'annexe à ce document intitulé "Directives pour le bilan d'entrée au 1er janvier 1993", notamment son chiffre 4 portant sur l'estimation des actifs du domaine). Ces éléments ont d'abord été complétés au plan vaudois par la circulaire no 23 de l'ACI (v. par exemple l'annexe de ce document comportant les instructions sur le bilan d'entrée au 1er janvier 1993, spéc. son chiffre 4). Selon la circulaire de l'AFC (plus exactement chiffre 4.2 des directives pour le bilan d'entrée), en l'absence de valeurs d'acquisition, les estimations fiscales cantonales peuvent servir de valeur indicative. L'ACI a poursuivi la réflexion à ce sujet et la solution qu'elle a retenue figure dans les instructions complémentaires destinées aux exploitants du sol (période fiscale 1995-1996. On en reproduit quelques passages. " Instructions relatives au Bilan d'entrée au 1er janvier 1993 Ces instructions valent pour les exploitants du sol dont le produit de l'activité lucrative indépendante a été déterminé sur la base de normes de revenu social. (...) 4. Actifs du domaine (immeubles) Le prix de revient sert de base de calcul pour l'estimation initiale. Par prix de revient, on entend le prix d'achat augmenté des investissements depuis l'acquisition, sans tenir compte des propres prestations. (...) 4.1. (...) 4.2. Détermination par appréciation Faute de valeurs d'acquisition, l'estimation fiscale ou la valeur de rendement peut servir de valeur indicative. (...) [...] Valeur globale du domaine, sans répartition (constructions, plantes, sol) 1) Valeur réelle d'acquisition moins les amortissements, règle de base calculs selon la Notice concernant les amortissements: Notice A 1979 - Agriculture. ou à défaut 2. Valeur de rendement actuelle, (VR) admise dans ce cas, VR + amortissements normes = valeur d'acquisition. 3. le 80% de l'estimation fiscale (EF) actuelle, admis peut être considéré comme équivalant à cette valeur de rendement, dans ce cas, 80% EF + amortissements normes = valeur d'acquisition. Dans les cas 2 et 3, aucun amortissement ne sera plus admis, la valeur comptable correspondant à la valeur minimale admise par l'autorité fiscale." Dans sa lettre du 9 septembre 2002, l'ACI confirme d'ailleurs qu'elle a appliqué de manière très large, en l'absence de valeurs d'acquisition, la solution décrite dans ces directives, qui consiste à reconstituer cette valeur selon la formule suivante: 80% de l'estimation fiscale + amortissements selon les normes = valeur d'acquisition Dans la même lettre, l'ACI admet que cette valeur d'investissement calculée peut être supérieure à l'estimation fiscale; selon elle cela "n'est pas incorrect, étant donné que les valeurs réelles d'acquisition ou d'investissement sont dans la majorité des cas

supérieures à l'estimation fiscale" . Il ressort encore de documents produits tant par l'ACI que par la mandataire du recourant que des discussions sont intervenues courant 1996 entre Prométerre et l'ACI, au sujet de l'application de ces directives; dans ce cadre, Prométerre avait protesté contre la charge fiscale importante à laquelle correspondait la reprise d'amortissements cumulés, effectuée sur de très nombreuses années; elle avait même demandé que cette reprise ne remonte pas à une date antérieure à celle de l'acquisition, même si celle-ci est intervenue à titre gratuit (v. échange de lettres des 17 avril et 9 mai 1996 entre ces deux protagonistes). En résumé, s'agissant d'exploitations agricoles qui ne tenaient pas de comptabilité avant le 1er janvier 1993 et qui étaient imposées aux normes, ce n'est qu'à partir de cette date-là qu'a été établie une véritable valeur comptable du domaine. On ne peut en revanche pas considérer comme telle la valeur d'investissement reconstituée. En particulier, le prix versé lors de l'acquisition à titre onéreux ne pouvait pas être qualifié de valeur comptable, pas plus que celle résultant d'impenses postérieures ou d'amortissements opérés sur ces valeurs. On ne pouvait pas non plus parler d'une "valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu" , selon la formule utilisée par l'ACI dans son écriture du 22 avril 2002. Dans l'ancien droit, les agriculteurs n'étaient en effet pas tenus d'établir une comptabilité; dans l'hypothèse d'un gain en capital éventuel, celui-ci n'était pas soumis à un impôt sur le revenu (tant en matière d'impôt fédéral direct qu'en matière d'impôt cantonal et communal), mais seulement à un impôt cantonal sur les gains immobiliers. Dans cette mesure, la valeur retenue pour les immeubles agricoles n'avait pas grande portée; à tout le moins, dans l'hypothèse d'un transfert de domaine de père en fils, par le biais d'une donation par exemple, une réévaluation comptable de ceux-ci n'avait guère de sens, ni d'incidence au plan fiscal. Les agriculteurs étaient toutefois admis à faire valoir des amortissements sur leurs immeubles d'exploitation, déduction qui entraînait une réduction de leur impôt sur le revenu (il s'agissait d'ailleurs fréquemment, comme en l'espèce, d'amortissements forfaitaires fixés par les normes). b) Dans le cas d'espèce, le bénéfice en capital correspond à la reprise des amortissements cumulés opérés depuis 1951. Pour l'analyse, il apparaît opportun de distinguer d'une part les amortissements opérés depuis 1968, date de l'acquisition du domaine par X. \_\_\_\_\_, et les amortissements antérieurs, de 1951 à 1967. aa) S'agissant des premiers, il faut relever que ces amortissements ont effectivement réduit le revenu imposable de X. \_\_\_\_\_ lui-même. Il apparaît dès lors justifié d'inclure ces amortissements dans le bénéfice en capital imposable au titre de l'art. 18 al. 4 LIFD; au demeurant, c'est précisément ces éléments que le législateur, lors de l'adoption de la LIFD et de la LHID entendait saisir à tout le moins (v. à ce propos message du Conseil fédéral, Feuille fédérale 1983 III 97 et 106). Au surplus et sous réserve des aspects de droit intertemporel (déjà examinés plus haut), ce point n'est pas sérieusement contesté (v. d'ailleurs lettre Prométerre du 9 mai 1996). bb) La question apparaît plus délicate s'agissant des amortissements qui seraient repris en relation avec la période courant de 1951 à 1967, opérés alors que l'intéressé n'était pas à la tête du domaine. On relève d'abord que les amortissements en question, dont il a bénéficié avant 1968, ont réduit l'imposition non pas du recourant lui-même, mais celle de son père. S'il s'était agi, durant cette période-là, d'une véritable valeur comptable, il n'y aurait pas eu d'obstacle à opérer une reprise d'amortissement pour celle-ci également. Les amortissements opérés auraient en effet correspondu à la constitution de réserves latentes, susceptibles d'être imposés en cas de réalisation, un transfert à titre gratuit de l'entreprise aux valeurs comptables impliquant au contraire un report d'imposition. Toutefois, dans le régime d'imposition des agriculteurs qui prévalait auparavant, il n'en était rien; on ne s'attardait

donc pas à une estimation approfondie des actifs du domaine, raison pour laquelle ces valeurs ont dû être reconstituées après coup lors du passage au nouveau système. Ce calcul rétroactif présente toutefois des aléas importants, qui ne peuvent pas être purement et simplement ignorés. Le tribunal estime dès lors que la volonté du législateur peut être comprise comme visant à une imposition portant uniquement sur la récupération des amortissements cumulés dont le contribuable lui-même a bénéficié, à l'exclusion de ceux que le précédent propriétaire a pu revendiquer; il serait des plus discutables d'arrêter le bénéfice en capital sur la base d'une valeur d'acquisition (incluant aussi les amortissements antérieurs), dont le caractère apparaît purement théorique. Il convient dès lors d'admettre le recours en limitant l'assiette du bénéfice en capital imposable en l'occurrence à une reprise des amortissements dont X. \_\_\_\_\_ a lui-même bénéficié, en application des normes, de 1968 jusqu'à 1997. La décision attaquée devra en conséquence être annulée, la cause étant renvoyée à l'ACI pour nouvelle décision dans ce sens. c) La présente cause conduit à fixer l'assiette de l'impôt sur le revenu qui doit être perçu sur le bénéfice extraordinaire lié au passage des immeubles dans la fortune privée du contribuable; le solde du gain est exonéré en matière d'impôt fédéral direct, alors qu'il fait l'objet d'un impôt sur les gains immobiliers en droit cantonal et communal. Dans le cas d'espèce toutefois, le domaine a fait l'objet d'une donation, soit d'une aliénation qui ne déclenche pas le prélèvement d'un impôt sur les gains immobiliers. Il reste que, en cas d'aliénation ultérieure (soit une vente, par exemple), il sera nécessaire de calculer le prix d'acquisition de l'immeuble entrant dans le calcul du gain imposable (art. 66 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (ci-après: nLI). Dans un souci de cohérence fiscale, on l'a déjà évoqué plus haut, le prix d'acquisition devrait sans doute correspondre au montant retenu pour la perception de l'impôt sur le revenu, soit la valeur comptable augmentée de la reprise des amortissements cumulés (et de ceux-ci seulement: en l'occurrence ceux opérés de 1968 à 1997; contra lettre ACI à Prométerre du 17 avril 1996, chiffre 3); cette question n'a cependant pas à être tranchée définitivement ici. 5. Les considérations qui précèdent conduisent ainsi à l'admission très partielle (la modification des éléments imposables sera modeste) du pourvoi; les recourants supporteront dès lors un émolument réduit quelque peu, mais n'auront au surplus pas droit à des dépens (art. 55 LJPA).

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