

## VD\_OMNI FI.2002.0001 vom 26. September 2002

VD Tribunal cantonal, 2002-09-26, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2002.0001](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2002.0001)

FR: VD\_OMNI FI.2002.0001 du 26 septembre 2002

IT: VD\_OMNI FI.2002.0001 del 26 settembre 2002

### Regeste

c/ACI | Un terrain servant de dégagement pour la maison d'habitation, non aménagé en parc, ni même entretenu, n'est pas réputé servir à l'habitation du contribuable ou de ses héritiers. Lors de sa vente, le contribuable ne peut revendiquer l'applicabilité du taux de 12% au gain immobilier réalisé.

### Erwägungen

#### E. 10

janvier 1996 devait être considérée comme tardive, ce qui entraîne l'irrecevabilité de cette réclamation, les conditions d'une restitution de délai n'étant pas réunies. Il s'ensuit que le tribunal aurait normalement dû confirmer, par substitution de motifs, la décision attaquée.

bb) Toutefois, l'autorité intimée, estimant sans doute à tort que la réclamation était recevable, a, dans sa décision sur réclamation, aggravé l'assiette de la taxation s'agissant de la parcelle 2\*\*\*\*\*, faisant application des articles 102 al. 2 aLI et 187 LI (il s'agit là de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux, en vigueur depuis le 1er janvier 2001). On rappelle sur ce point qu'à teneur de ces dispositions, aucune suite n'est donnée au retrait de la réclamation "s'il apparaît, au vu des circonstances, que la taxation était inexacte." Ces dernières dispositions (v. en outre les articles 134 al. 2 LIFD et 48 al. 4 LHID, au contenu similaire) autorisent en quelque sorte l'autorité compétente à modifier la décision initiale, y compris au détriment du contribuable, dans la mesure où celle-ci n'était pas fondée en fait ou en droit, le retrait de la réclamation étant à cet égard inopérant (v. Rivier, op. cit., pp. 177-178; Ryser/Rolli, op. cit., p. 401; Peter Agner/ Beat Jung/ Gotthard Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, ad art. 134 LIFD n° 3, p. 426; Martin Zweifel, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Basel/Frankfurt a.M. 1997, ad 48 LHID note 36, p. 543). Elles supposent toutefois, ce que l'autorité intimée a perdu de vue dans le cas d'espèce, que la décision de taxation initiale ne soit pas entrée en force; à défaut, seule la voie d'une révision au détriment du contribuable (art. 109 aLI et 207 LI) - dont les conditions ne sont de toute façon pas réalisées in casu - permet d'aggraver la taxation. Or, la réclamation du 18 mars 1996 étant irrecevable, cela signifie que la taxation du 10 janvier 1996 est entrée en force, faute d'avoir été attaquée en temps utile. Il en résulte, dès lors, que l'ACI n'avait pas la faculté d'aggraver cette dernière, quand bien même il lui est apparu durant la procédure de réclamation que l'assiette du gain avait été arrêtée de façon insuffisante par la commission d'impôt. Cette constatation a pour conséquence que la décision de taxation du 10 janvier 1996, faute d'avoir été valablement contestée en temps utile, est entrée en force, tant à l'égard du recourant qu'à l'égard de l'autorité fiscale. 2. Supposée toutefois recevable la réclamation interjetée par X.\_\_\_\_\_, le tribunal n'aurait de toute façon pas pu donner suite à sa revendication sur le fond. A tout le moins dans son principe, la décision par laquelle un taux de 18% est

applicable au gain résultant de la vente de la parcelle n° 2\*\*\*\*\* aurait dû en effet être confirmée. a) On sait que le litige porte exclusivement sur l'applicabilité, revendiquée par le recourant dans le cas d'espèce, de l'art. 51 al. 3 aLI au gain immobilier réalisé lors de la vente de la parcelle n° 2\*\*\*\*\* de A..\_\_\_\_\_ . On rappelle que cette disposition issue de la novelle du 1er juin 1982, entrée en vigueur le 1er janvier 1983, et dont on rappelle le contenu: "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." Dans un arrêt FI 95/070 du 23 novembre 1995, le Tribunal administratif, rappelant sa propre jurisprudence et celle de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt (ci-après: CCRI), a circonscrit de la façon suivante les conditions permettant l'application du taux réduit au gain résultant de l'aliénation d'immeubles abritant une maison d'habitation: "(...) - l'immeuble doit être principalement affecté à l'habitation; - il doit s'agir de l'habitation du propriétaire; - la durée de possession doit être supérieure à vingt ans; - l'estimation fiscale de l'immeuble cinq ans avant la vente est déterminante comme prix d'acquisition". Ces quatre conditions doivent être réunies au jour du transfert de propriété (v. sur ce point un rappel de jurisprudence dans l'arrêt FI 000/073 du 12 décembre 2000). En l'occurrence, il s'agit de se pencher sur les première et deuxième conditions consacrées par le texte légal au sujet desquelles les parties sont divisées. aa) L'art. 51 al. 3 aLI, deuxième phrase, peut être invoqué lors de la vente par le contribuable de la maison dans laquelle il habitait. Pour que cette disposition soit applicable, l'immeuble doit, au moment où il est aliéné par son propriétaire, avoir principalement été affecté à l'habitation de celui-ci et de sa famille. Dans son exposé des motifs, le législateur a relevé que l'application de l'art. 51 al. 3 aLI, dans son texte antérieur à la novelle du 1er juin 1982, introduit pour faciliter l'accession à la propriété familiale (v. sur ce point, BGC automne 1962 p. 508 et ss notamment 515), soulevait de nombreux problèmes d'interprétation, la notion de "maison familiale" n'étant pas claire (v. BGC 1982 p. 595 et ss notamment 716). Sous l'empire de l'ancienne loi, le bénéfice du taux d'imposition réduit applicable au gain immobilier a été accordé par le législateur pour favoriser les propriétaires occupant personnellement leurs propres immeubles, au même titre que les propriétaires d'immeubles agricoles, tout en les encourageant à garder leur bien pendant plus de vingt ans; la CCRI avait ainsi déjà jugé que la qualité de maison familiale impliquait en principe une relation personnelle entre le contribuable et l'immeuble sous forme d'occupation réelle (v. arrêt V. G. S. du 8 avril 1982, in RDAF 1982 p. 439 et ss et notamment 431; v. également arrêt F. V. du 15 novembre 1977, in RDAF 1979 p. 174 et ss notamment 175). Par habitation, on entend du reste l'immeuble dans lequel le contribuable a son domicile, ce qui exclut par définition la résidence secondaire; dès lors seul le propriétaire qui, au sens de l'art. 23 al. 1 CC, séjourne dans l'immeuble avec l'intention de s'y établir réalise cette condition (v. par comparaison, RDAF 1982, 439, déjà cité). Cette situation se rencontre très fréquemment au cours des opérations destinées à liquider une succession, lorsqu'il s'agit, notamment, de réaliser les actifs successoraux en vue du partage. La jurisprudence a donc remplacé une interprétation littérale du texte légal par l'exigence d'une aliénation de l'immeuble, par le propriétaire, dans un délai raisonnable. Ainsi, l'héritier reprenant la situation du de cujus pour ce qui concerne l'imposition du gain immobilier (art. 45 aLI), la CCRI avait admis qu'un immeuble

conservait son caractère familial, même si un certain délai, plus de quatre ans dans le cas d'espèce, s'écoulait entre le décès du défunt qui l'habitait et l'aliénation par ses successeurs pour permettre l'accomplissement des formalités successorales (v. arrêt hoirs M. G., du 10 décembre 1980, publié in RDAF 1981 p. 271 et ss, notamment 275). Quant au délai s'écoulant entre la dévolution successorale et l'aliénation, seule importe l'affectation de l'immeuble; ainsi, tant et aussi longtemps que l'affectation originale (soit l'habitation par le propriétaire) n'est pas modifiée, les conditions consacrées par l'art. 51 al. 3 aLI étant réunies, l'intéressé peut à bon droit revendiquer l'applicabilité du taux réduit. Le fait qu'au moment de la vente, le contribuable-héritier n'habite personnellement pas l'immeuble aliéné apparaît également comme indifférent, dans la mesure où ce dernier reprend la situation du de cujus (v. arrêt FI 2000/073 du 12 décembre 2000). bb) La notion d'habitation ne saurait naturellement se limiter à la jouissance par le contribuable des volumes intérieurs; l'ensemble des conditions d'habitation s'étend également aux surfaces extérieures attenantes à la maison. Il importe toutefois de déterminer dans quelle mesure le terrain entourant une habitation est principalement affectée à l'habitation du contribuable, lorsque la construction a une telle affectation, et s'il y a lieu d'étendre le champ d'application de l'art. 51 al. 3 aLI à toute la parcelle ou le limiter au contraire aux seuls dégagements. L'ACI a du reste édicté en ce sens, le 29 août 1984, les instructions dont il est question ci-dessus; selon ces dernières, seul un parc de résidence aménagé et entretenu comme tel pour agrémenter la maison d'habitation peut toutefois être considéré comme faisant partie intégrante de l'immeuble principalement affectée à l'habitation du contribuable. Les instructions prennent à cet égard comme exemple n° 1 une parc de 20'000 m<sup>2</sup> entourant un château, aménagé sur une parcelle de 90'000 m<sup>2</sup>, laquelle abrite au surplus des bâtiments de ferme, une forêt et un terrain affermé; lors de la vente, seul le gain réalisé sur la surface aménagée en parc sera imposé au taux réduit, alors que le reste sera soumis au taux plein. En outre, ces mêmes instructions précisent que lorsque la vente porte sur plusieurs parcelles contiguës dont l'une comprend la maison d'habitation et les autres des éléments en relation avec la résidence (par exemple, piscine, jardin d'agrément, potager, verger et parc), le tout formant visiblement la propriété d'habitation (par exemple clôturée depuis de nombreuses années), l'ensemble des parcelles doit être considéré comme l'immeuble principalement affecté à l'habitation du contribuable. A cet égard, les instructions prennent comme exemple n° 3 la vente de deux parcelles contiguës, l'une de 3'500 m<sup>2</sup> comportant la maison d'habitation et aménagée en parc arborisé, l'autre de 3'000 m<sup>2</sup>, non construite, non aménagée en parc et restée en pré régulièrement fauché par un agriculteur voisin; seul le gain résultant de la vente de la parcelle supportant la maison d'habitation bénéficiera en pareil cas du taux réduit, l'argument selon laquelle l'autre parcelle servait de dégagement à la maison d'habitation n'étant pas suffisant. Comme le tribunal l'a déjà relevé dans son arrêt FI 92/065 du 3 février 1993, ce texte est avant tout une circulaire destinée à codifier la pratique administrative, afin de sauvegarder l'égalité des traitements entre les nombreux cas examinés. Il s'agit donc d'une ordonnance administrative, plus précisément d'une ordonnance interprétative, qui ne crée rien de juridiquement nouveau et est dépourvue de caractère obligatoire, même si les administrés doivent pouvoir s'en prévaloir; elle ne dispense en aucun cas l'autorité de se prononcer à chaque fois à la lumière des circonstances de l'espèce (surtout ces points, v. Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort s/Main 1991, 4<sup>ème</sup> édition, nos 360 et ss, plus particulièrement 365 et 366; Pierre-Louis Manfrini, Nature et effets juridiques des ordonnances administratives, Genève 1978, p. 26 et 190 et ss). En revanche, ce type d'ordonnance déterminera généralement le contenu de la pratique administrative, là

où l'autorité dispose d'une certaine liberté à l'intérieur de la norme; de façon indirecte, elle exerce donc un effet sur la situation des tiers (v. Pierre Moor, *Droit administratif*, vol. I, 2ème édition, Berne 1994, n° 3.3.5.2, p. 266). Il est en outre admis que l'ordonnance administrative facilite dans une certaine mesure le contrôle juridictionnel, puisqu'elle dote le juge de l'instrument nécessaire pour vérifier que l'administration agit selon des critères rationnels, cohérents et continus, et non au cas par cas (v. Pierre-Louis Manfrini, *Le contentieux en droit administratif économique*, in *ZSR/RDS* 1982 II, p. 311 et ss, not. 422). Le juge peut toutefois s'en écarter dès qu'il considère que l'interprétation qu'elle donne n'est pas conforme à la loi ou à des principes généraux (Moor, *ibid.*, références citées). cc) Cette question délicate au demeurant a, par le passé, déjà occupé par deux fois la CCRI (arrêts du 23 juin 1986, in *RDAF* 1987 p. 372, et du 10 avril 1987, in *RDAF* 1988, p. 355). Dans ces deux arrêts, la CCRI a été confrontée au refus, par l'autorité fiscale, d'appliquer le taux réduit à la vente d'une parcelle détachée de celle abritant la maison d'habitation. Par deux fois, elle a relevé que ce refus posait de délicats problèmes sous l'angle de l'égalité de traitement, le propriétaire vendant sa parcelle en deux ou plusieurs fois étant défavorisé au regard de celui qui aliène la sienne en une seule fois. Quant à objectiver la notion de terrain nécessaire à l'habitation, on relève que, dans le premier des deux arrêts précités, cette théorie a fait l'objet de sérieuses critiques de la part de la CCRI; on cite ici l'extrait topique du considérant 4b (in *RDAF* 1987, p. 378): "(...)L'autorité intimée serait ainsi amenée à poser des normes types, à savoir qu'elle admet par exemple au maximum 1'000 ou 1'500 m<sup>2</sup> de terrain principalement affecté à l'habitation du contribuable, le surplus devant faire l'objet, en matière de gains immobiliers d'un impôt perçu au taux de 18%. Une telle théorie présente toutefois de sérieux inconvénients. Tout d'abord, il y a lieu de relever que les communes exigent parfois des surfaces de terrain supérieures à 1'000 ou 1'500 m<sup>2</sup> pour accorder le permis de construire. Dans une telle hypothèse, on voit mal que seuls 1'000 ou 1'500 m<sup>2</sup> soient considérés comme principalement affectés à l'habitation. Par ailleurs et surtout, il apparaît qu'une telle standardisation de la surface aboutit à ne plus tenir compte des aménagements de la parcelle, tels que mentionnés dans les instructions précitées. Ainsi, une parcelle de 4'000 m<sup>2</sup>, dont 1'000 m<sup>2</sup> seraient clôturés et le solde laissé en friche serait traitée de la même manière qu'un terrain de même surface, clôturé et entretenu, avec un jardin potager et un petit verger." Quoi qu'il en soit de cette critique, on relève avant tout que la CCRI, bien que cela n'apparaisse pas de façon claire, a ainsi fait siennes les instructions de l'ACI du 29 août 1984. A cet égard, les aménagements réalisés par le propriétaire apparaissent décisifs pour juger de l'affectation principale ou non à l'habitation de la parcelle ou de la bande de terre; c'est seulement dans l'hypothèse où ces aménagements font clairement apparaître que la surface incriminée est attenante à l'habitation que l'application du taux réduit peut être envisagée en cas d'aliénation. Du reste, dans l'arrêt FI 92/065, déjà cité, le Tribunal administratif a, quant à lui, confirmé la décision sur réclamation rendue par l'ACI; or, cette dernière avait simplement estimé, suivant en cela sa pratique, que, sur une parcelle de plus de 40'000 m<sup>2</sup>, le 30%, pour l'essentiel cultivé et entretenu par un tiers, ne pouvait être considéré comme faisant partie des éléments affectés à l'habitation. Pour le tribunal, il n'y avait donc pas lieu, dans le cas d'espèce qui lui était soumis, de s'écarter de cette pratique, laquelle lui est apparue conforme au texte et à l'esprit de l'art. 51 al. 3 aLI, dont on rappelle qu'à l'image de toute règle dérogeant au principe de l'imposition selon le régime ordinaire, elle doit en règle générale faire l'objet d'une interprétation stricte. b) Confrontées au cas d'espèce, ces quelques considérations auraient permis au tribunal de constater que le bas de la parcelle n° 1\*\*\*\*\*\*, soit la parcelle

nouvellement constituée lors de l'opération de vente/échange et portant le n° 2\*\*\*\*\*, n'était pas affectée à l'habitation. aa) Le recourant insiste sur le fait que la parcelle n° 1\*\*\*\*\* était, jusqu'à son fractionnement, d'un seul tenant; c'est à la demande de l'acheteur B. \_\_\_\_\_ que les frères X. \_\_\_\_\_ ont, le 6 mars 1995, accepté de détacher le bas de cette parcelle pour créer la parcelle n° 2\*\*\*\*\*. B. \_\_\_\_\_, si l'on suit les explications du recourant, avait en effet l'intention de vendre cette dernière avant les réquisitions de transfert. Cette circonstance paraît toutefois d'importance secondaire. En effet, on pourrait retenir, bien que cela ne soit pas déterminant, que lors de la fixation de la valeur locative de la parcelle n° 1\*\*\*\*\*, dont la surface était alors de plus de 10'000 m<sup>2</sup>, les époux E. X. \_\_\_\_\_ ont déclarés à l'autorité de taxation que seule une surface de 3'570 m<sup>2</sup> était indispensable à l'habitation. bb) Les explications du recourant lui-même confirment du reste cette première constatation. En audience en effet, X. \_\_\_\_\_ a admis que le bas de la parcelle, soit la surface correspondant à peu près à la surface de la future parcelle n° 2\*\*\*\*\* n'a jamais été aménagée. Cette bande de terre servait uniquement de dégagement, afin que les occupants de la maison d'habitation puissent bénéficier de la vue sur le lac et les Alpes; pour cette raison, elle n'a jamais été plantée d'arbres, les propriétaires se contentant de l'entretenir de façon régulière, puisqu'un agriculteur la fauchait chaque année et que le recourant s'est lui-même chargé de ces travaux au décès de ses parents. Ces explications confirment que les propriétaires successifs de la parcelle n° 1\*\*\*\*\* ont simplement laissé la bande de terre sur laquelle a été créée la parcelle n° 2\*\*\*\*\* à l'état de prairie; le fait que cette dernière soit régulièrement fauchée ne suffit de loin pas à démontrer que des aménagements en vue d'accroître l'espace réservé à l'habitation aient été réalisés. En outre, seule la partie amont, correspondant peu ou prou à la parcelle n° 1\*\*\*\*\* nouvelle, était clôturée. Il s'agissait sans doute pour les propriétaires, comme le recourant l'a expliqué dans ses dernières écritures, d'empêcher le chien de vagabonder, plutôt que de marquer une limite; il n'en demeure pas moins que, par surcroît, ces derniers avaient érigé une séparation physique entre les deux parties de la parcelle, puisque une haie de bosquets marquait la limite entre elles. Du reste, l'imposition du gain résultant des deux parcelles contiguës en amont, nos \*\*\*\*\* et \*\*\*\*\*, au taux de 18%, n'a jamais été remise en cause. Ces éléments démontrent que, pour les parents du recourant, seule la partie correspondant à la parcelle n° 1\*\*\*\*\*, nouvelle teneur, constituait effectivement la "propriété d'habitation" au sens des instructions précitées de l'ACI. cc) Dès lors, en considérant que seule la parcelle n° 1\*\*\*\*\*, telle qu'issue de la division du 6 mars 1995, était principalement affectée à l'habitation, à l'exception de la parcelle n° 2\*\*\*\*\* nouvellement créée, l'autorité intimée a confirmé au demeurant de façon fort généreuse sa pratique en la matière; elle a en effet considéré qu'une surface de 7'577 m<sup>2</sup>, soit près du double de ce que les époux X. \_\_\_\_\_ avaient eux-mêmes pris en considération, était aménagée à cet effet. Dans ces conditions, le tribunal n'aurait pas eu de raison de s'écarter dans le cas d'espèce de la pratique de l'ACI. 3. Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le tribunal à admettre partiellement le recours. La décision sur réclamation du 29 novembre 2001 doit être reformée en ce sens que la décision de taxation du 10 janvier 1996 est confirmée. Au vu des circonstances, il s'impose de mettre à la charge du recourant un émolument, réduit cependant à 1'200 francs.