

VD_OMNI FI.2002.0052 vom 17. August 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-08-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2002.0052

FR: VD_OMNI FI.2002.0052 du 17 août 2006

IT: VD_OMNI FI.2002.0052 del 17 agosto 2006

Regeste

X. c/Administration cantonale des impôts | N'est pas affectée à l'habitation au sens de l'art. 51 al. 3 aLI une parcelle qui ne constitue qu'un passage vers le domaine public.

Erwägungen

E. 1

En l'espèce, le fait déterminant, soit la vente de l'immeuble, s'est produit en 1996, avant l'entrée en vigueur de la nLI. L'ancien droit (aLI) régit par conséquent la présente cause.

2. Le litige porte exclusivement sur l'applicabilité, revendiquée par le recourant, de l'art. 51 al. 3 LI au gain immobilier réalisé, disposition issue de la nouvelle 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." 3. a) En l'occurrence, le recourant fait d'abord valoir que le taux réduit d'imposition de 12 % s'appliquerait en raison de l'activité de pêcheur professionnel que son fils exerce sur la partie de la parcelle située sur la rive du lac Léman. Il y a lieu, à suivre le recourant, d'assimiler les immeubles nécessaires à l'exploitation des produits du lac, à ceux destinés à la culture du sol, et de constater l'existence d'une lacune de la loi, en ce sens que l'art. 51 al. 3 aLI aurait dû viser également les premiers. De l'avis du recourant, la pêche est une activité liée à l'exploitation d'un produit appartenant à la terre au sens le plus large. Cela justifierait le traitement identique des deux types d'immeubles précités. On est en présence d'une lacune proprement dite lorsque le législateur s'est abstenu de régler un point qu'il aurait dû régler et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi (ATF 125 III 425, JT 2001 I 178). L'absence de mention, à l'art. 51 aLI, de ces immeubles, signifie simplement que le législateur n'a pas voulu faire bénéficier les propriétaires de ceux-ci du régime différencié applicable aux immeubles destinés à la culture du sol. Cela ne constitue pas une lacune de la loi. Au contraire, comme le relève l'autorité intimée, le législateur a bien entendu exclu, expressément, tous les autres domaines économiques, que celui de l'agriculture, du champ d'application du taux d'imposition préférentiel, au motif que la terre constitue l'instrument de travail principal de l'agriculteur (BGC 1962 p. 323). Quant au pêcheur, son instrument de travail principal tient dans ses bateaux et filets, respectivement - pour reprendre par analogie l'image du législateur - l'eau, mais en tout cas pas la bande de terre où il a pu installer un étendage et un treuil. b) L'art. 51 al. 3 LI est issu de la nouvelle du 1er juin 1982, entrée en vigueur le 1er 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 du 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 où 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 leur propriétaire comme terrain agricole), il n'y a pas lieu de s'écarter du taux d'impôt général" (BGC, Printemps 1982, p. 715). Ces considérants doivent sans aucun doute guider les autorités fiscales et le juge administratif sur le chemin d'une pratique restrictive. c) Rien ne permet de conclure à la nécessité de traiter d'une façon identique les immeubles destinés à la culture du sol, d'une part, et ceux utilisés par des pêcheurs, même professionnels, d'autre part. D'après le recourant, le point commun entre l'agriculture et la pêche tient dans l'exploitation d'un produit de la terre au sens le plus large. Le même raisonnement devrait alors conduire à appliquer un régime privilégié d'imposition des gains immobiliers aussi aux biens-fonds comportant des locaux de rangement de matériel de chasseurs, ainsi qu'à ceux où sont apprêtés le produit de la chasse, par exemple. On voit que l'opinion du recourant, outre qu'elle manque de fondement légal, paraît difficilement soutenable. Enfin, s'il y avait lieu d'adopter le raisonnement par analogie souhaité par le recourant, le législateur fédéral aurait étendu, aux produits de la pêche, le champ d'application de la loi fédérale sur l'amélioration de l'agriculture et le maintien de la population paysanne, du 3 octobre 1951, successivement de la loi fédérale sur l'agriculture du 29 avril 1998 (RS 910.1). Au contraire, l'extension de ce champ d'application à la pêche et à la pisciculture a été abandonnée semble-t-il, et aucune norme de la législation agricole ne les vise (Pierre Moor, p. 25 n. 2.1.1). Le message du Conseil fédéral concernant la réforme de la politique agricole (Feuille fédérale 1996 IV 1) confirme expressément que la pêche ne fait pas partie des activités agricoles. Vu ce qui précède, il faut écarter la thèse du recourant. L'activité de pêche professionnelle, par le fils du recourant, sur une partie du bien-fonds concerné, ne permet pas l'application du taux d'imposition de 12 %.

4. a) 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 énuméré de la façon suivante les conditions permettant l'application du taux réduit au gain immobilier résultant de l'aliénation de maisons 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 conditions doivent toutes être réunies au jour du transfert de l'immeuble (v. arrêts de la CCRI V. du 22 août 1977, publié in RDAF 1979, p. 296 et Successions A. J. et M. P. du 25 novembre 1971, publiés in RDAF 1972, p. 209 et 210; jurisprudence confirmée par le Tribunal administratif dans les arrêts FI 95/070 précité et 91/024 du 25 novembre 1991). Seule la troisième des conditions consacrées par le texte légal est litigieuse en l'occurrence, les parties étant divisées au sujet de sa réalisation. b) L'immeuble doit, au moment ainsi déterminé, avoir principalement été affecté à l'habitation de son propriétaire et de sa famille. Dans son exposé des motifs, le législateur a relevé que l'application de l'art. 51 al. 3 LI ancien, 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 bénéficiaire 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 l'immeuble où le contribuable a son domicile, ce qui exclut 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. RDAF 1982, 439, déjà cité). La notion d'habitation ne saurait 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 affecté 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 de le limiter au contraire aux seuls dégagements. Le 29 août 1984, l'ACI a édicté à ce sujet, des instructions. 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 affecté à l'habitation du contribuable. Les instructions prennent comme exemple un parc de 20'000 m² entourant un château, aménagé sur une parcelle de 90'000 m², 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. Les 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 immeuble principalement affecté à l'habitation du contribuable. Les instructions donnent comme exemple la vente de deux parcelles contiguës, l'une de 3'500 m² comportant la maison d'habitation et aménagée en parc arborisé, l'autre 3000 m², 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 lequel l'autre parcelle servait de dégagement à la maison d'habitation n'étant pas suffisant. Les instructions susmentionnées constituent une circulaire destinée à codifier la pratique administrative afin de sauvegarder l'égalité de traitement entre les nombreux cas examinés. Il s'agit donc d'une ordonnance administrative, plus précisément d'une ordonnance interprétative dépourvue de caractère obligatoire même si les administrés doivent pouvoir s'en prévaloir et qui ne dispense en aucun cas l'autorité de se prononcer à chaque fois à la lumière des circonstances de l'espèce (sur ces points, v. Knapp, Précis de droit administratif, 4^{ème} édition no 360 et ss, plus particulièrement 365 et 366; Manfrini, Nature et effets juridiques des ordonnances administratives, Genève 1978, p. 26 et 190 et ss; RDAF 1992 p. 433). 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 (Pierre Moor, *Droit administratif*, vol. I, 2^{ème} éd., 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 (Pierre-Louis Monfrini, *Le contentieux en droit administratif économique*, in ZSR/RDS 1982 II, p. 311 et ss, spéc. 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 (Pierre Moor, *ibid.*). 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 en cause est attenante à l'habitation que l'application du taux réduit peut être envisagée en cas d'aliénation (FI 2002/0001 cons. 2a/cc). c) En l'espèce, la parcelle litigieuse n'est pas contiguë à celle bâtie de l'habitation du recourant. Cette circonstance ne paraît pas cruciale, contrairement à ce que considère l'autorité intimée. Il ressort de la jurisprudence déjà citée qu'il importe de déterminer le lien d'affectation, entre l'habitation, d'une part, et le terrain l'entourant d'autre part, tel qu'il apparaît notamment au vu de l'aménagement et de l'entretien de celui-ci. Ces éléments pèsent davantage que la question, formelle, de savoir si les deux parcelles en cause ont ou non une limite commune. Ainsi, une parcelle non contiguë à celle bâtie de l'habitation, mais proche géographiquement de celle-ci, disposant d'un accès commode, aménagée et entretenue comme annexe de l'habitation, pourra cas échéant être considérée comme affectée principalement à l'habitation. En revanche, on ne conçoit pas qu'une parcelle contiguë, mais par exemple séparée de l'habitation par un obstacle naturel, et ne formant pas un tout avec l'habitation, puisse bénéficier du même traitement fiscal. Bref, la non contiguïté des deux parcelles ne fait pas obstacle à l'application de l'art. 51 al. 3 aLI. Est déterminant le fait que, comme dans le cas susmentionné d'une parcelle de dégagement d'une villa, la parcelle litigieuse n'est pas aménagée pour servir de prolongement d'une habitation. Elle ne constitue en réalité, comme sa forme particulière l'indique, qu'un passage vers le domaine public situé au bord du lac d'une part, une surface exploitable à son extrémité par un pêcheur comme l'expose le recourant lui-même d'autre part. Il n'y a donc pas à retenir qu'elle est affectée à l'habitation au sens de l'art. 51 al. 3 aLI. 5. Les motifs qui précèdent conduisent au rejet du recours; le recourant supportera un émolument de justice, sans avoir à des droit à des dépens.

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