

VD_OMNI FI.2004.0015 vom 16. Juli 2004

VD Tribunal cantonal, 2004-07-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2004.0015

FR: VD_OMNI FI.2004.0015 du 16 juillet 2004

IT: VD_OMNI FI.2004.0015 del 16 luglio 2004

Regeste

c/ACI | Impôt sur les gains immobiliers. Immeuble à utilisation mixte, appartenant au patrimoine privé du recourant. Commerce exploité sous forme d'une société de capitaux. Remise du commerce et vente de l'immeuble. Acquisition d'un logement dans une autre commune. Conclusions tendant à la prise en compte du réinvestissement partiel et à l'application d'un taux d'imposition réduit à 12%. Conditions non remplies en l'espèce: l'immeuble n'étant pas principalement affecté à l'habitation, mais à l'exploitation d'un restaurant. Examen sur la base des surfaces utilisées et la proportion entre le rendement d'exploitation et la valeur locative. Refus du réinvestissement et du taux réduit. Rejet du recours.

Erwägungen

E. 40

al. 1 aLI, l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet le gain net provenant de l'aliénation d'immeubles situés dans le canton ou d'une partie de ceux-ci. Le gain imposable est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des impenses (art. 42 al. 1 aLI). Il est néanmoins admis que l'imposition du gain immobilier soit reportée lorsque le contribuable aliène son habitation pour en acquérir une autre (v. J.-M. Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2^{ème} édition, p. 499). On parle alors de remploi ou de réinvestissement. En droit vaudois, la question est traitée à l'art. 46bis aLI, dont la teneur est la suivante : « Lorsque le produit de l'aliénation d'un immeuble destiné à la culture du sol et affecté à l'exercice de l'activité du contribuable ou de membres de sa famille est utilisé à l'achat, dans le canton, d'un immeuble de même nature affecté au même but, le contribuable peut invoquer le réinvestissement. Dans ce cas, le montant admis au titre du réinvestissement correspond à la différence entre le prix d'acquisition de l'immeuble vendu et le prix d'acquisition de l'immeuble acquis en remploi; le réinvestissement admis ne peut toutefois excéder le montant du gain réalisé. Si deux immeubles ne sont pas d'égale valeur économique, le prix d'acquisition de l'immeuble le plus important est réduit, pour le calcul du réinvestissement, proportionnellement à la valeur du plus important. Le réinvestissement admis est déduit du gain imposable et, d'autre part, du prix d'acquisition de l'immeuble acquis en remploi. Ces dispositions s'appliquent également aux immeubles principalement affectés à l'habitation du contribuable lorsque l'aliénation résulte d'une expropriation, lorsque l'acquéreur est une collectivité publique ou lorsque le contribuable transfère son domicile pour des raisons professionnelles, de santé ou pour d'autres motifs impérieux. Il en est de même lorsqu'un terrain est aliéné dans les conditions prévues à l'alinéa précédent et que le contribuable rend vraisemblable qu'il en avait fait l'acquisition dans le but d'y construire son habitation. » La plus-value immobilière réalisée par un particulier dans le cadre de sa fortune privée est soumise à un impôt spécial,

alors que les gains réalisés dans le cadre d'une activité ou lorsque l'immeuble aliéné fait partie du patrimoine professionnel du contribuable sont soumis à l'impôt sur le revenu (v. J.-M. Rivier, op. cit., p. 485). L'art. 51 aLI détermine le taux d'imposition applicable à cet impôt spécial : « Les gains immobiliers font l'objet d'une imposition distincte de celle du revenu. L'impôt est dû au moment de l'aliénation déterminante. L'impôt est perçu au taux de 18%. S'agissant des 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. » b) Les immeubles litigieux n'étaient pas liés à la culture du sol. C'est dès lors à la lumière des art. 46bis al. 5 et 51 al. 3, in fine aLI que la question du réinvestissement et celle du taux d'imposition doivent être examinées. L'application de ces dispositions est subordonnée à la condition préalable que l'immeuble soit « principalement affecté à l'habitation du contribuable ». aa) Dans sa jurisprudence, la Commission cantonale de recours en matière d'impôt (ci-après CCRI) avait considéré que le contribuable devait habiter l'immeuble en tant que tel et non une part de celui-ci. Le critère de l'affectation prépondérante de l'immeuble aliéné au logement résultait sans équivoque du texte légal même qui utilise le terme « principalement » (CCRI, arr. Gu 1990/0037 du 26 août 1991 cons. 1c). Il correspondait en cela à la volonté du législateur qui n'avait pas voulu accorder le réinvestissement au contribuable détenteur d'un immeuble de placement et dont l'affectation principale n'aurait précisément pas été destinée à son logement et à celui de sa famille (BGC automne 1962 p. 257 et pp. 402-3). L'immeuble aliéné doit dès lors être principalement affecté à l'habitation et constituer le logement, le domicile du contribuable. Pour déterminer si cette condition est donnée, la CCRI a généralement pris en considération, comme critère de comparaison, la proportion entre la valeur locative de l'appartement occupé dans l'immeuble par le propriétaire et le rendement brut total de l'immeuble. Elle a également tenu compte de la surface occupée par le propriétaire par rapport à la surface totale de l'immeuble (v. CCRI arrêts FI 1990/0048 du 2 octobre 1991 cons. 1a; Gu 1990/0037 du 26 août 1991 cons. 1a). bb) L'application du taux réduit au bénéfice tirée de la vente est également subordonnée à la condition que l'immeuble soit principalement affecté à l'habitation (TA, arrêt FI 2002/0001 du 26 septembre 2002 cons. 2a/aa; FI 1995/0070 du 23 novembre 1995 cons. 2). Dans le dernier arrêt précité, le tribunal a eu l'occasion de juger que le critère de l'occupation prépondérante n'était plus rempli dans le cas d'un immeuble, propriété en main commune, qui n'était plus habité qu'à concurrence de 30% par l'un des héritiers. Il a notamment considéré que l'imposition au taux réduit était possible lorsque l'utilisation de l'immeuble à d'autres fins que celles de l'habitation du propriétaire portait sur moins de la moitié de l'immeuble. De même a-t-il rappelé que le bénéfice du taux d'imposition réduit applicable au gain immobilier avait initialement 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. Par habitation, on devait entendre l'immeuble dans lequel le contribuable avait son domicile, ce qui excluait par définition la résidence secondaire; dès lors seul le propriétaire qui, au sens de l'art. 23 al. 1 CC, séjournait dans l'immeuble avec l'intention de s'y établir réalisait cette condition (FI 2002/0001 précité). c) En l'espèce, il est constant que le recourant et les membres de sa famille occupaient l'appartement aménagé au 2^{ème} étage

et dans les combles de l'Hôtel de Ville. Le sous-sol, le rez-de-chaussée et le 1^{er} étage étaient affectés à l'exploitation commerciale. A cet égard, les parties s'accordent sur le fait que la surface occupée à titre privé pouvait être estimée à 25% de l'immeuble. La différence est plus nette encore si l'on examine la déclaration d'impôt du recourant pour les années 1993-1994. Il a ainsi annoncé un montant de 463'800 fr. au titre des loyers et fermages et 8'240 fr. au titre de la valeur locative de l'immeuble affecté au domicile privé (v. ch. 5). Au demeurant, le recourant ne conteste pas que la fonction principale de l'immeuble litigieux était l'exploitation du restaurant. Son argumentation tend du reste à démontrer que l'occupation d'un logement privé sur place était directement lié aux contraintes professionnelles particulièrement lourdes que son entreprise faisait peser sur sa vie privée, au point que son appartement s'apparentait à un logement de fonctions. Au vu de ce qui précède, on se trouve effectivement en présence d'un immeuble à utilisation mixte. En retenant qu'il était principalement affecté à l'exploitation de l'entreprise, l'autorité intimée a correctement appliqué la loi; elle n'a ni abusé ni excédé son pouvoir d'appréciation. Force est dès lors de considérer que la première condition posée par les art. 46 bis al. 5 aLI et 51 al. 3 in fine aLI (caractère prépondérant de l'habitation) n'est pas remplie. Cela étant, le recourant ne saurait invoquer une partie du gain réalisé au titre du réinvestissement. Le bénéfice doit en outre être imposé au taux ordinaire de 18%. d) Compte tenu de ce qui a été exposé ci-dessus, point n'est besoin de se demander si le fait d'occuper un appartement sur le lieu de travail et le déménagement intervenu après la remise de l'exploitation est lié à des motifs professionnels ou à des raisons impérieuses au sens de l'art. 46 bis al. 5 in fine aLI. e) Se référant à un arrêt rendu par le Tribunal fédéral le 7 novembre 1986 (RDAF 1990 183), le recourant estime également qu'il était nécessaire de traiter différemment la part du bien affectée à l'usage privé de celle affectée à l'exploitation commerciale. Ainsi, il y aurait lieu de procéder à un partage de la valeur lorsque l'immeuble est utilisé aussi bien à des fins commerciales que privées. Il perd toutefois de vue que cette pratique concernait les personnes de condition indépendante, dont le patrimoine immobilier était utilisé de façon mixte. Si elle a pu s'appliquer à l'opération réalisée en juillet 1989, tel n'est toutefois pas le cas en l'espèce. En effet, depuis cette époque, l'immeuble litigieux faisait partie de son patrimoine privé. Son utilisation à des fins commerciales concernait une tierce personne, la société X. _____ SA. C'est du reste à ce titre qu'il percevait des loyers versés par cette dernière. Cela étant, le tribunal n'a pas à se demander s'il y a lieu d'appliquer ou non le principe de la prépondérance pour délimiter les éléments appartenant à la fortune privée ou à la fortune commerciale. f) Le recourant fait encore valoir que l'autorité intimée se serait montrée « disposée à étudier le dossier sous l'angle d'un réinvestissement partiel . » A cet égard, il se réfère à une note de travail rédigée par son mandataire à l'issue d'un entretien avec le chef de service et un collaborateur. Quand bien même ce document serait conforme à l'engagement pris par l'autorité intimée (ce qui n'a d'ailleurs pas été contesté), cela ne signifie pas encore que le recourant ait reçu des assurances dont il pourrait se prévaloir au regard du principe de la bonne foi. L'engagement porte sur un (nouvel) examen du dossier; il ne comporte aucune assurance quant à la décision à intervenir. g) En se référant à l'ancien art. 4 Cst., le recourant soutient enfin que le respect de l'égalité de traitement justifie d'admettre l'application anticipée du droit actuellement en vigueur (LHID et nLI). Ce moyen est manifestement mal fondé. Comme mentionné au considérant 1a ci-dessus, le droit applicable à la présente cause est celui en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000 (sur la question de l'effet anticipé des lois, v. ATF 119 Ia 254 cons. 4; 119 Ib 496 cons. 3a; TA, arrêt GE 1994 / 0100 du 20 février 1995; P. Moor, Droit administratif, vol. I, Berne 1988, §

2.5.4, p. 151). Au demeurant, le droit nouveau n'a pas supprimé la condition selon laquelle l'immeuble doit être principalement affecté à l'habitation. On peut du reste se demander si ce critère n'est pas devenu plus restrictif puisque les art. 12 al. 2 lit. e LHID et 65 al. 1 lit. f nLI consacrent la nécessité d'une habitation « ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur . » 4. Les considérants qui précèdent conduisent le tribunal à rejeter le recours et à maintenir la décision sur réclamation du 13 février 2004. Les frais d'arrêt, par 5'000 fr. (cinq mille), doivent être mise à la charge du recourant, qui succombe. Pour la même raison, il n'y aura pas lieu de lui allouer des dépens.

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