

VD_OMNI FI.2004.0021 vom 16. März 2005

VD Tribunal cantonal, 2005-03-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2004.0021

FR: VD_OMNI FI.2004.0021 du 16 mars 2005

IT: VD_OMNI FI.2004.0021 del 16 marzo 2005

Regeste

X._____/Administration cantonale des impôts | Il n'est pas possible de déterminer le gain immobilier réalisé par une contribuable personne morale selon les mêmes critères que celui réalisé par une personne physique; en effet, ce gain est arrêté uniquement sur la base de valeurs comptables, de sorte que des impenses ne peuvent être revendiquées en déduction.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 16.03.2005 FI.2004.0021

X._____/Administration cantonale des impôts | Il n'est pas possible de déterminer le gain immobilier réalisé par une contribuable personne morale selon les mêmes critères que celui réalisé par une personne physique; en effet, ce gain est arrêté uniquement sur la base de valeurs comptables, de sorte que des impenses ne peuvent être revendiquées en déduction.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 16 mars 2005 sur le recours interjeté par PENSIONSKASSE X._____, c/o X._____ International AG, à 1***** contre la décision sur réclamation rendue le 20 février 2004 par l'Administration cantonale des impôts (détermination de l'assiette du gain immobilier imposable) * * * * * Composition de la section: M. Etienne Poltier, président; M. Nicolas Perrigault et M. Dino Venezia, assesseurs. Greffier: M. Patrick Gigante. Vu les faits suivants: A._____ La fondation Pensionskasse Y._____ a acquis le 18 décembre 1975 la parcelle n° ***** du cadastre communal de *****, sise rue du *****/rue du *****, pour un prix de 4'110'000 francs ; cette parcelle abritait alors un bâtiment d'habitation n° ECA *****, de 513 m² au sol, construit en 1973. Par acte notarié Patrick de Preux, du 6 février 2002, la fondation Pensionskasse Z._____ (qui a succédé à la fondation précitée), à 1*****, a vendu, dans le cadre de sa restructuration, l'immeuble en question à la fondation Pensionskasse X._____, à 1***** également (ci-après la caisse de pensions X._____), au prix de 5'162'712 fr.30. La caisse de pensions X._____ a, à son tour aliéné l'immeuble, par acte notarié de Preux du 20 juin 2002 à A._____ société d'assurance sur la vie (ci-après: A._____-Vie), pour un prix de 4'619'050 francs. B._____ La caisse de pensions X._____ a été avisée par l'Administration cantonale des impôts (ci-après : ACI), par courrier du 27 mars 2002, que l'imposition du gain immobilier résultant du transfert du 6 février 2002 avait été différée, vu l'art. 65 al. 1 lit. c de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (ci-après : LI), mais que la vente à A._____-Vie, qui à cette époque était déjà prévue, allait, pour sa part, générer la perception de l'impôt. En date du 6 octobre 2003, l'Office d'impôt des personnes morales a dès lors notifié à dite caisse la taxation du gain immobilier résultant de la vente du 20 juin 2002, selon le calcul suivant: Prix de vente

4'619'050 ../. Prix d'achat - 4'110'000 ../. Frais forfaitaires d'achat - 356'253 Gain immobilier imposable 152'700 La caisse de pensions X. _____ était en outre avisée de ce qu'un bordereau d'impôt de 10'689 francs (7% sur 152'700 francs) lui serait notifié.

C. Dite caisse a interjeté réclamation contre la taxation du 6 octobre 2003; elle revendique la prise en considération, en déduction du prix de vente, en sus des montants déjà déduits, d'un montant de 584'625 francs à titre d'impenses, ce qui, selon elle, donnerait un gain imposable négatif (-431'828 francs). Elle justifie la prise en compte de ce montant de la façon suivante: Travaux de transformation en bureaux 200'000 Travaux d'assainissement (80% de 845'395,80) 338'150 Frais liés à la vente de la parcelle 46'467 Total 584'625 L'ACI, par courrier du 12 décembre 2003, a expliqué à la contribuable qu'elle ne pouvait pas prendre en considération les impenses invoquées, dès lors qu'il s'agissait, selon elle, de frais d'entretien non déductibles du gain immobilier. Cette réclamation ayant été maintenue, l'ACI, par décision du 20 février 2004, l'a rejetée et a confirmé la taxation du 6 octobre 2003. D.

a) En temps utile, la caisse de pensions X. _____ s'est pourvue auprès du Tribunal administratif contre la décision sur réclamation du 8 juillet 2004. Elle reprend ses explications tendant à la déductibilité d'impenses à hauteur de 584'625 francs et conclut à la réforme de dite décision, à titre principal, en ce sens qu'il soit constaté que le gain immobilier imposable est nul, subsidiairement, à ce que l'estimation fiscale en vigueur dix ans auparavant puisse être invoquée en lieu et place du prix de vente et au renvoi à l'autorité de taxation pour calcul de l'impôt. L'ACI, pour sa part, a initialement conclu au rejet du recours. A l'invitation du magistrat instructeur, la caisse de pensions X. _____ a produit certaines des factures dont elle s'est prévalu à l'appui de la déduction revendiquée à titre d'impenses. Dans ses dernières écritures, l'ACI a admis qu'un montant de 12'696 francs puisse être pris en considération (facture ***** & fils du 27 novembre 1998; fourniture et pose de grilles pare-soleil); elle conclut dès lors à la réforme de sa décision, en ce sens que l'assiette du gain immobilier imposable soit ramenée à 140'100 francs. Invitée par le magistrat instructeur à se déterminer, la caisse de pensions X. _____ a néanmoins maintenu son recours. b) Le magistrat instructeur, constatant par ailleurs que l'autorité fiscale avait retenu, pour la détermination de l'assiette de l'impôt, un calcul similaire à celui prévalant pour les personnes physiques, sans se référer à la valeur comptable de l'immeuble, a invité l'ACI à se déterminer sur cette question. A l'invitation du magistrat instructeur, la caisse de pensions X. _____ a produit à cet effet les comptes de la caisse de pensions Z. _____ durant les exercices 1996 à 2001. Il en ressort que la valeur comptable de l'immeuble ici en cause a évolué de la manière suivante: 1996 4'253'675 1997 4'259'675 1998 4'259'675 1999 4'320'475 2000 4'329'075 2001 4'329'075 On notera que des travaux ont été activés au terme de l'exercice 1999 pour un montant de 60'800 fr. (cela correspond d'ailleurs à la période durant laquelle l'immeuble en question a fait l'objet de travaux d'assainissement, invoqués précisément par la recourante par ailleurs). Un montant complémentaire de 8'600 fr. a encore été activé durant l'exercice 2000. Ultérieurement, le magistrat instructeur a indiqué à la recourante que le recours en l'espèce à la valeur comptable de l'immeuble en tant que prix d'acquisition à déduire du bénéfice réalisé pourrait déboucher sur une aggravation de la taxation; il lui a dès lors offert la faculté de retirer son pourvoi. La caisse de pensions a toutefois maintenu ce dernier, considérant que l'opération débouchait en effet sur une perte. Considérant en droit:

1. Le litige a exclusivement trait à l'assiette du gain immobilier résultant du transfert opéré le 20 juin 2002. La recourante invoque la déductibilité d'impenses qui, si elles étaient toutes admises, auraient pour effet d'aboutir à un résultat négatif, donc à une

imposition égale à zéro franc; subsidiairement, elle entend que cette assiette soit déterminée à nouveau. Pour sa part, l'ACI a retenu dans un premier temps l'application en l'espèce de règles relatives au calcul du gain immobilier réalisé par une personne physique, selon le système ordinaire; elle a cependant exclu que la contribuable puisse se prévaloir de l'art. 67 al. 2 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (applicable à compter du 1^{er} janvier 2001; ci-après: LI), selon lequel, lorsque l'acquisition remonte à plus de dix ans, celui-ci peut invoquer comme prix d'acquisition l'estimation fiscale en vigueur dix ans auparavant, en lieu et place du prix payé; elle a considéré en effet que cette disposition n'était pas applicable aux personnes morales.

a) L'imposition des gains immobiliers réalisés dans le canton de Vaud et qui ne peuvent être imposés au moyen de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur le bénéfice net des personnes morales est régi par l'art. 61 al. 1 LI, à teneur duquel : « L'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble, situé dans le canton, a) qui fait partie de la fortune privée du contribuable; b) qui est destiné à l'exploitation agricole ou sylvicole du contribuable; c) qui appartient à un contribuable exonéré de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice; d) lorsque des contribuables qui n'ont dans le canton ni leur domicile, ni leur siège, ni un établissement stable, y sont intéressés en tant que propriétaires, associés ou intermédiaires, dans le cadre d'un commerce professionnel d'immeubles. (...) » On rappelle qu'en adoptant la loi du 4 juillet 2000, le législateur vaudois a reconduit le système dualiste d'imposition du gain immobilier (non sans y apporter certaines exceptions), lequel avait été introduit par la loi du 28 novembre 1962, ajoutant notamment un chapitre premier bis à la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (ci-après: aLI, applicable jusqu'au 31 décembre 2000; cf. Exposé des motifs et projet de loi sur les impôts directs cantonaux, avril 2000, ch. 6.1.1 et 6.4.1 ; BGC mai 2000, p. 723 et ss, not. 798 et ss). Le droit harmonisé (art. 12, spéc. al. 4, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ; ci-après : LHID) laisse aux cantons le choix d'opter pour les systèmes moniste ou dualiste d'imposition; en substance, selon ce dernier système, l'objet de l'impôt est constitué des gains réalisés à l'occasion de l'aliénation par le contribuable d'un immeuble faisant partie de sa fortune privée; si en revanche ces gains sont le produit d'une activité ou si l'immeuble aliéné faisait partie du patrimoine professionnel du contribuable, ils sont alors soumis à l'impôt sur le revenu (v., notamment, Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2^{ème} éd., Lausanne 1998).

b) En principe, le gain immobilier imposable est constitué de la différence entre le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des dépenses d'investissement (cf. outre, Rivier, p. 496, Bernhard Zwahlen, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1*, Basel/Genève/München, 2. Auflage 2002, ad art. 12 LHID, n° 43). La base d'imposition ainsi déterminée s'applique à un immeuble demeuré le même entre son acquisition et son aliénation, quant à sa contenance et ses qualités juridiques (« Kongruenzprinzip » ; cf., outre, Zwahlen, n° 45, Peter Locher, *Das Objekt des bernischen Grundstückgewinnsteuer*, Diss. Bern 1976., p. 67).

aa) En droit vaudois, l'assiette de l'impôt est définie à l'art. 66 LI, à teneur duquel: « Le gain imposable est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des impenses. L'article 68 est réservé. Le gain immobilier, imposable en vertu de l'art. 61 al. 1 lettres c et d, est déterminé selon les règles applicables aux biens faisant partie de la fortune commerciale. » L'alinéa 3 de la disposition précitée a été introduit par la loi du 4 juillet 2000. Pour la détermination de l'assiette lors de l'aliénation d'immeubles commerciaux exceptionnellement soumis à l'impôt spécial, la

valeur du bien, telle qu'elle ressort de la comptabilité du contribuable, sera prise en considération. Ainsi, si des amortissements excessifs ont été effectués, leur montant sera soumis à l'impôt spécial (v. BGC mai 2000, p. 975). Il en va ainsi lorsque l'immeuble appartient à un contribuable exonéré de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice (art. 61 al. 1 lit. c LI) ou lorsque des contribuables qui n'ont dans le canton ni leur domicile, ni leur siège, ni un établissement stable, y sont intéressés en tant que propriétaires, associés ou intermédiaires, dans le cadre d'un commerce professionnel d'immeubles (ibid., lit. d). bb) En outre, à teneur de l'art. 68 LI : « En cas d'aliénation d'immeuble acquis lors d'une opération dont l'imposition a été différée selon l'article 65, alinéa 1, lettres a à c, le précédent transfert imposé est déterminant pour fixer le prix d'acquisition et la durée de possession. En cas d'aliénation d'un immeuble acquis lors d'une opération dont l'imposition a été différée selon l'article 65, alinéa 1, lettres d à f LI, le prix et la date d'acquisition de l'immeuble cédé lors de l'opération sont déterminants pour fixer le prix d'acquisition et la durée de possession de l'immeuble aliéné.» L'article 65 al. 1 lit. c LI permet de différer l'imposition du gain immobilier lorsque celui-ci résulte « (...) de la fusion ou de la division d'institutions de prévoyance » (v. BGC mai 2000, p. 809). Cette solution est au demeurant conforme au régime découlant de l'art. de l'art. 80 al. 4 de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (ci-après: LPP; RS 831.40). Certes, la seconde phrase de cette disposition prévoit que les bénéficiaires en question ne sont pas imposables, mais que ceux découlant de l'aliénation d'immeubles appartenant à des institutions de prévoyance peuvent être frappés d'un impôt général sur les bénéfices ou d'un impôt spécial sur les gains immobiliers. Force est de déduire de ces deux règles qu'elles impliquent seulement un report d'imposition dans l'hypothèse de la fusion ou de la division d'institutions de prévoyance (dans ce sens StE 1995 B 42.39 no 2, TA ZH; Mante/Steiner/Rufener, Steuern und Versicherungen, Berne, 2e éd. 1999, p. 111). Dès lors, l'art. 65 al. 1 lit. c LI apparaît comme conforme au droit fédéral, à tout le moins jusqu'au 31 décembre 2002 ; le 1^{er} janvier 2003, est en effet entrée en vigueur la loi fédérale du 6 octobre 2000 sur la partie générale du droit des assurances sociales (ci-après : LPG), dont l'art. 80 al. 1 précise : « Les assureurs et les organes d'exécution sont exonérés des impôts directs fédéraux, cantonaux et communaux ainsi que des impôts cantonaux et communaux sur les successions et donations dans la mesure où leur revenu et leur fortune servent exclusivement à mettre en oeuvre les assurances sociales, ou à allouer ou à garantir des prestations d'assurances sociales. » Quoiqu'il en soit, la question de la compatibilité du droit cantonal avec cette dernière disposition peut demeurer ouverte, puisque la LPG est entrée en vigueur postérieurement, dans le cas d'espèce, au fait générateur de l'impôt. cc) L'art. 67 LI détermine par ailleurs le prix d'acquisition à prendre en considération. Il s'agit en premier lieu du prix qu'avait payé l'aliénateur (al. 1). Cependant, le contribuable peut invoquer en lieu et place, lorsque l'acquisition remonte à plus de dix ans, l'estimation fiscale en vigueur dix ans auparavant (al. 2). dd) La synthèse de ces différentes dispositions est délicate à tirer. En premier lieu, l'art. 66 al. 3 LI préconise clairement le recours aux valeurs comptables pour le calcul du gain immobilier réalisé par des institutions de prévoyance exonérées (dont le siège se trouve de surcroît hors canton: v. le renvoi de cette disposition à l'art. 61 al. 1 let. c et d LI). Par ailleurs, la pratique exclut la possibilité d'invoquer l'estimation fiscale en vigueur dix ans avant l'aliénation lorsque le calcul du gain immobilier est déterminé sur la base des valeurs comptables. A cet égard, on remarque tout d'abord que l'art. 67 al. 2 LI envisage le recours à l'estimation fiscale comme une possibilité du contribuable, lequel n'en fera usage que si celle-ci lui est favorable. En d'autres termes, cette

faculté tend à lui faciliter la preuve qu'il doit rapporter s'agissant du prix d'acquisition. Dans le domaine de l'imposition du revenu, l'existence de forfaits en matière de frais d'entretien vise le même but; il s'agit d'une mesure de simplification destinée à éviter la production de pièces justificatives essentiellement dans les cas où le contribuable ne tient pas de comptabilité (Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, p. 122). La déduction forfaitaire n'est en revanche pas possible pour les frais d'entretien d'immeubles qui font partie de la fortune commerciale de l'entreprise; pour celles-ci, en effet, le revenu commercial se détermine d'après la comptabilité, ce qui implique la déduction des frais effectifs (Rivier, op. cit, p. 122; Ernst Käzlig, Wehrsteuer, no 173 ad. art. 22 al.1 lit. e). Le Tribunal administratif a d'ailleurs confirmé cette solution, tant en matière d'impôt fédéral direct (elle pouvait s'appuyer en outre dans ce cas sur une circulaire de l'Administration fédérale des contributions) qu'en matière d'impôt cantonal et communal (TA, arrêt FI.1993.0141 du 28 décembre 1994, consid. 3a). Ces considérations permettent à l'autorité de céans de confirmer également, pour les mêmes motifs, la pratique excluant le recours à l'estimation fiscale en tant que prix d'acquisition s'agissant d'immeubles relevant du patrimoine d'une personne morale (voire de la fortune commerciale d'un commerçant en immeubles). On note au passage que l'approche de l'autorité intimée apparaît dans une certaine mesure contradictoire; elle tendait à appliquer à la recourante le régime propre aux personnes physiques (soit à retenir le prix d'acquisition augmenté des impenses), mais en excluait simultanément la règle de l'art. 67 al. 2 LI (recours à l'estimation fiscale), précisément introduite comme une facilité pour le calcul du gain immobilier de ces dernières. Il reste enfin à déterminer comment appliquer la disposition particulière de l'art. 68 LI, propre à l'hypothèse particulière d'aliénations postérieures à des opérations bénéficiant du report d'imposition, comme en l'espèce. Le tribunal estime - à l'instar de la recourante - qu'il convient de retenir dans ce cadre au titre de prix d'acquisition la valeur comptable prévalant avant le transfert ayant fait l'objet d'un report d'imposition, auquel s'ajouteraient les montants activés postérieurement, à l'exclusion de pures réévaluations comptables (destinée par exemple à "compenser" des amortissements excessifs).

2. a) Dans le cas d'espèce, la recourante a acquis l'immeuble ici en cause à la suite de la scission d'une autre caisse de pensions, cela pour le prix de 5'162'712 fr. 30. On doit cependant faire abstraction de ce montant et remonter à la valeur comptable qui prévalait antérieurement, soit celle au 31 décembre 2001, laquelle s'élevait à 4'329'075 fr. (application combinée des art. 66 al. 3 et 68 LI). On ne note pas la présence dans les comptes versés au dossier de montants qui auraient été activés au compte de cet immeuble, entre la date précitée et celle de l'aliénation par la recourante. Le montant de 5'162'712 fr. 30, arrêté comme prix lors du transfert de l'immeuble à la nouvelle caisse de pensions, correspond quant à lui uniquement à une réévaluation comptable (et non à l'activation de travaux, par exemple, équivalant à de nouveaux investissements dans ce bâtiment); de toute manière, l'art. 68 LI commande de faire abstraction de cette valeur. En substance, le calcul que retient le tribunal rejoint sur ces deux premiers éléments celui de la recourante, tel que présenté dans sa correspondance du 13 janvier 2005; il convient donc de déduire comme prix d'acquisition la valeur comptable au 31 décembre 2001 du prix de vente. b) Dans le cadre d'un recours à la valeur comptable, il n'y a pas lieu de déduire en outre des frais forfaitaires d'achat, soit des frais liés à l'acquisition initiale par la caisse dont la recourante est issue par scission. Le montant invoqué en déduction à ce titre, soit 356'253 fr. doit donc être écarté. En revanche, la recourante a encore invoqué dans le cadre de son pourvoi des frais de vente, par 46'467 fr.; l'ACI a toutefois écarté ce poste, au motif qu'il ne se

rattacherait pas spécialement à la vente de l'immeuble ici en cause, mais constituerait une part des frais liés à la vente globale d'un portefeuille d'immeubles. Cette argumentation ne paraît pas d'emblée convaincante; au contraire, pour autant que les frais en question soient dûment établis, ceux-ci devraient pouvoir être déduits également. Le tribunal n'est toutefois pas en mesure d'apprécier cet aspect à satisfaction; la solution la plus adéquate paraît en effet de vérifier comment les frais liés à l'aliénation du portefeuille d'immeubles précité ont été comptabilisés chez la recourante. C'est ensuite une part des frais passés en compte de charges - correspondant à l'immeuble ici en cause - qui pourrait être invoquée à la déduction. c) Quoi qu'il en soit, dans la mesure où le tribunal n'est pas à même de calculer de manière sûre l'assiette du gain immobilier imposable chez la recourante, il y a lieu d'annuler la décision attaquée et de renvoyer la cause à l'ACI pour complément d'instruction sur les points précités (lit. b ci-dessus), puis nouvelle taxation dans le sens des considérants. 3.

Les considérations qui précèdent conduisent à l'annulation de la décision attaquée, mais l'issue du présent pourvoi apparaît tout au plus comme une admission très partielle de celui-ci (étant précisé que la procédure pourrait finalement déboucher sur une aggravation de la taxation); dans ces conditions, il convient de prélever un émolument réduit, à charge de la recourante (art. 55 LJP). Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I.

Le recours est très partiellement admis. II. La décision rendue sur réclamation le 20 février 2004 est annulée, la cause étant renvoyée à l'Administration cantonale des impôts pour complément d'instruction et nouvelle décision dans le sens des considérants. III.

L'émolument d'arrêt mis à la charge de la recourante Pensionskasse X. _____ est fixé à 800 (huit cents) francs. Lausanne, le 16 mars 2005 Le président:

Le greffier: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint En tant qu'il fait application de la LHID, le présent arrêt peut faire l'objet, dans les trente jours dès sa notification, d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral. Le recours s'exerce conformément aux art. 103 ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire (RS 173.110) et 73 LHID (RS 642.14).

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