

VD_OMNI FI.2004.0030 vom 7. Oktober 2005

VD Tribunal cantonal, 2005-10-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2004.0030

FR: VD_OMNI FI.2004.0030 du 7 octobre 2005

IT: VD_OMNI FI.2004.0030 del 7 ottobre 2005

Regeste

X/ Administration cantonale des impôts | Les règles applicables aux biens faisant partie de la fortune commerciale auxquelles il est fait référence à l'art. 66 LI, sont régies par le principe de la valeur comptable dans le cadre du calcul de l'assiette du gain immobilier réalisé par une institution de prévoyance exonérée. Le principe de la valeur comptable ne doit toutefois pas tenir compte des réévaluations comptables, mais doit se fonder uniquement sur le prix d'acquisition augmenté des impenses. Recours admis et dossier renvoyé à l'ACI afin qu'elle calcule l'assiette du gain immobilier imposable chez la recourante en tenant compte de ces principes.

Erwägungen

E. 1

Le litige porte sur la détermination du prix d'acquisition de l'immeuble aliéné lors de la vente du 16 mai 2003, plus particulièrement sur le point de savoir si, dans le calcul de l'assiette du gain immobilier, il y a lieu de prendre en compte la valeur comptable de l'immeuble considéré au jour de l'aliénation.

E. 2

A titre préalable et bien que la question n'ait pas été évoquée par les parties, il convient d'examiner si la Caisse de pensions de la X._____ doit être, en sa qualité d'institution de prévoyance, soumise à l'impôt sur les gains immobiliers. L'art. 80 al. 4 1^{ère} phrase de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (ci-après: LPP) stipule que les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles réalisés par des institutions de prévoyance dont les revenus et les éléments de fortune sont exclusivement affectés à des fins de prévoyance professionnelle peuvent être frappés de l'impôt général sur les bénéfices ou d'un impôt spécial sur les gains immobiliers. Toutefois, le 1er janvier 2003 est entrée en vigueur la loi fédérale du 6 octobre 2000 sur la partie générale du droit des assurances sociales (ci-après: LPGA), dont l'art. 80 al. 1 a la teneur suivante: "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." (cf., à propos de cette disposition, arrêt TA du 16 mars 2005 FI.2004.0021). Se pose ainsi la question de savoir si cette dernière disposition, sur la base de laquelle la recourante pourrait prétendre à une exonération de l'impôt spécial sur les gains immobiliers, s'applique en matière de prévoyance professionnelle, et plus particulièrement à la LPP. Le champ d'application de la LPGA et ses rapports avec les lois spéciales sur les assurances sociales sont régis par l'art. 2. Cette norme stipule que les dispositions de la loi sont applicables aux assurances sociales régies par la législation

fédérale, si et dans la mesure où les lois spéciales sur les assurances sociales le prévoient. Cette disposition a nécessité une adaptation des lois spéciales sur les assurances sociales que le législateur entendait soumettre au régime de la LPGA. Sans prétendre à l'exhaustivité, l'on relève ainsi qu'un nouvel art. 1 prévoyant que la LPGA est applicable à moins que la loi particulière n'y déroge expressément, a été ajouté à la loi fédérale sur l'assurance maladie du 18 mars 1994 (LAMal), à la loi fédérale du 19 juin 1992 sur l'assurance militaire (LAM), à la loi fédérale du 20 juin 1952 sur les allocations familiales dans l'agriculture (LFA), à la loi fédérale du 25 septembre 1952 sur le régime des allocations pour perte de gain en faveur des personnes servant dans l'armée, dans le service civil ou dans la protection civile (LAPG), à la loi fédérale sur l'assurance invalidité du 19 juin 1959 (LAI), à la loi fédérale du 19 mars 1965 sur l'assurance-vieillesse et survivants du 20 décembre 1946 (LAVS), à la loi fédérale sur les prestations complémentaires à l'assurance vieillesse, survivants et invalidité (LPC), à la loi fédérale du 25 juin 1982 sur l'assurance chômage obligatoire et l'indemnité en cas d'insolvabilité (LACI) et à la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'assurance-accidents (LAA). Par contre, la LPP, qui n'a pas fait l'objet d'une telle adaptation, est muette quant à une éventuelle soumission au régime de la LPGA. Ce silence n'est probablement pas consécutif à un oubli, mais relève de toute évidence d'un silence qualifié du législateur. En effet, il résulte des travaux préparatoires relatifs à la genèse de la LPGA que le domaine de la prévoyance professionnelle, de par ses liens avec certains règlements cantonaux ou de droit privé, ne pouvait pas être soumis à l'application directe de cette loi, faute de connexité suffisante avec les autres assurances sociales (cf. Rapport de la Commission du Conseil des Etats du 27 septembre 1990 in FF 1991 II pp. 192-193). Le Rapport CCE préconise néanmoins d'adapter exceptionnellement la LPP à la LPGA (FF 1991 II p. 242, à noter que l'art. 80 LPP n'a pas fait l'objet d'une proposition de modification). La Commission du Conseil national de la sécurité sociale et de la santé s'est ralliée à l'avis de la Commission du Conseil des Etats et a également considéré qu'en principe, la LPGA ne s'appliquait pas au domaine de la LPP, à l'exception toutefois des règles sur la surindemnisation et sur les prestations provisoires (cf. Rapport du 26 mars 1999 de la Commission du Conseil national de la sécurité sociale et de la santé in FF 1999 II p. 4176, cf. aussi p. 4181). Certes la doctrine, qui paraît unanime sur ce point, estime quant à elle que la prévoyance professionnelle devrait être soumise à la LPGA, ce domaine faisant également partie de la réglementation en matière d'assurances sociales (cf. notamment Ueli Kieser, ATSG-Kommentar, Zürich 2003 et les réf. citées, p. 38 ss, cet auteur émet toutefois quelques réserves s'agissant du volet contractuel de la prévoyance professionnelle, cf. aussi Thomas Locher, Grundriss des Sozialversicherungsrecht, Bern 2003, § 4, p. 91 ss). Il n'en reste pas moins que l'opinion défendue par la doctrine s'inscrit dans la perspective du droit désirable, lequel ne pourra se concrétiser que par une modification de la LPP dans ce sens (cf., à ce propos, Kieser, op. cit., p. 40). Or, hormis quelques adaptations ponctuelles (le législateur a ainsi abrogé l'art. 34 et adopté un nouvel art. 34a, qui concerne la coordination et la prise en charge provisoire des prestations), la LPP ne contient toujours pas de norme de portée générale prévoyant l'application de la LPGA. Force est ainsi de reconnaître que cette réglementation n'est pas applicable, en l'état, à la LPP, faute de disposition expresse subordonnant celle-ci à celle-là. Il en découle que la recourante est bel et bien soumise à l'impôt sur les gains immobiliers, l'art. 80 al. 1 LPGA, qui prévoit une exonération de l'impôt sur les gains immobiliers, devant céder le pas à l'art. 80 al. 4 LPP, disposition spéciale qui prévoit la perception d'un tel impôt. L'on ajoutera pour être complet que les principes dégagés ci-dessus sont au demeurant conformes au régime

découlant de l'art. 23 al. 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) et, au plan cantonal, de l'art. 90 al. 3 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (ci-après: LI).

E. 3

Le gain immobilier réalisé par la recourante étant, sur le principe, imposable, il convient maintenant d'examiner quelle est la valeur de l'immeuble aliéné à prendre en considération dans le cas particulier. a) L'imposition des gains immobiliers réalisés dans le canton de Vaud 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 régie en droit vaudois 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) ... (...) » 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. Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2^{ème} éd., Lausanne 1998 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. Peter Locher, *Das Objekt des bernischen Grundstückgewinnsteuer*, Diss. Bern 1976., p. 67).

b) En droit vaudois, l'assiette de l'impôt est définie à l'art. 66 LI, ainsi libellé: « 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. La loi ne précise pas ce qu'il faut entendre par "règles applicables aux biens faisant partie de la fortune commerciale". Il résulte par contre des travaux préparatoires que c'est la valeur du bien, telle qu'elle ressort de la comptabilité du contribuable, qui sera prise en considération pour la détermination de l'assiette lors de l'aliénation d'immeubles commerciaux exceptionnellement soumis à l'impôt spécial. Ainsi, si des amortissements excessifs ont été effectués, leur montant sera soumis à l'impôt spécial (cf. BGC mai 2000, p. 974). 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). Il en découle que les règles applicables aux biens faisant partie de la fortune commerciale sont régies par le principe de la valeur comptable dans le cadre du calcul de l'assiette du gain immobilier réalisé par une institution de prévoyance exonérée. Ce principe a d'ailleurs été confirmé par la récente jurisprudence rendue par la Cour de céans (cf. arrêt TA FI.2004.0021 précité). C'est par conséquent à tort que l'intimée invoque l'application du coût historique en l'espèce. Cet argument ne trouve d'ailleurs aucun écho ni dans la loi, ni dans les travaux préparatoires. Sur ce point, la décision attaquée s'avère donc mal fondée. 4. Il reste encore à déterminer quelle est la valeur comptable à prendre en compte dans le cas particulier. Selon la recourante, la réévaluation comptable des immeubles aliénés ne doit pas être comprise dans l'assiette du gain immobilier, mais il convient de se baser uniquement sur la valeur comptable telle qu'elle ressort de ses comptes au 31 décembre 2002. Ce point de vue ne saurait être suivi. En effet, à l'instar de l'intimée, l'on observe que

ce régime permettrait aux personnes morales exonérées d'éluider totalement ou partiellement l'impôt sur les gains immobiliers en réévaluant systématiquement leurs immeubles avant la vente. Ces personnes morales échapperaient ainsi à deux reprises à l'impôt, une première fois à l'impôt sur le bénéfice, puis ensuite à l'impôt sur les gains immobiliers. Une telle interprétation du principe de la valeur comptable s'écarte manifestement de la volonté du législateur qui entendait assujettir les contribuables exonérés de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice à un impôt spécial sur les gains immobiliers. Elle entraînerait en outre une inégalité de traitement injustifiée entre les professionnels de l'immobilier hors canton et les personnes morales exonérées, jusqu'au 31 décembre 2002 (date à laquelle l'art. 61 al. 1 let. d a été abrogé), puisque les amortissements et les réévaluations comptables auraient dans cette hypothèse des incidences fiscales pour les premiers et non pour les secondes. Ces considérations amènent le tribunal à conclure que la valeur comptable à appliquer dans la présente espèce ne doit pas tenir compte des réévaluations comptables opérées par la recourante, mais doit se fonder uniquement sur le prix d'acquisition augmenté des impenses. Il s'agit là, semble-t-il, de la solution préconisée par l'intimée, en théorie à tout le moins. Le tribunal relève néanmoins que celle-ci s'en est écartée dans sa décision de taxation du 11 décembre 2003, puisqu'elle n'a tenu compte dans le calcul de l'assiette du gain immobilier que du prix d'achat et de la commission de courtage, en omettant d'y ajouter d'éventuelles impenses. Or, comme dit ci-dessus et pour autant que celles-ci soient justifiées, elles devraient également pouvoir être déduites du gain immobilier. Cela précisé, force est de constater que le tribunal n'est pas en mesure, sur la base des pièces à sa disposition, d'examiner ce point à satisfaction. Il convient dans ces conditions de renvoyer le dossier à l'intimée afin qu'elle détermine, sur la base de la comptabilité de la recourante, la justification et la quotité des impenses relatives aux immeubles considérés, auxquelles il conviendra d'ajouter le prix d'acquisition (non litigieux en l'occurrence) pour fixer l'assiette du gain immobilier imposable chez la recourante. Il y a dès lors lieu de renvoyer la cause à l'intimée pour complément d'instruction sur cette question bien précise. 5. Au vu de ce qui précède, il apparaît superflu d'examiner la conclusion plus subsidiaire de la recourante tendant à la prise en compte de l'estimation fiscale comme prix d'acquisition. L'on rappellera cependant à toutes fins utiles que la Cour de céans a exclu le recours à l'estimation fiscale en tant que prix d'acquisition s'agissant d'immeubles relevant du patrimoine d'une personne morale (cf. arrêt TA FI.2004.0021 précité). La Caisse de pensions de la X. _____ ne peut dès lors tirer aucun droit de l'art. 67 al. 2 LI qui permet au contribuable d'invoquer, lorsque l'acquisition remonte à plus de dix ans, l'estimation fiscale en vigueur dix ans auparavant. 6. Les considérants qui précèdent conduisent à l'annulation de la décision attaquée et au renvoi du dossier à l'intimée pour nouvelle décision dans le sens des considérants. La recourante qui a, certes, conclu principalement à l'annulation de la décision attaquée, obtient ainsi dans cette mesure gain de cause. Il n'en demeure pas moins que le tribunal n'a pas fait droit à ses moyens tendant à exclure de l'assiette du gain immobilier les réévaluations comptables opérées sur les immeubles vendus et, subsidiairement, à la prise en compte de l'estimation fiscale comme prix d'acquisition. Par conséquent, un émolument de justice réduit sera laissé à la charge de la recourante, laquelle ne se verra en outre pas allouer de dépens (art. 55 LJPA).