

VD_OMNI FI.2004.0031 vom 7. Oktober 2005

VD Tribunal cantonal, 2005-10-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2004.0031

FR: VD_OMNI FI.2004.0031 du 7 octobre 2005

IT: VD_OMNI FI.2004.0031 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

Dans une affaire plus ou moins similaire ayant trait à la détermination du gain immobilier imposable, qui divise les mêmes parties et que la Cour de céans a tranché dans un arrêt distinct (FI.2004.0030), la recourante a revendiqué la prise en compte de la valeur comptable de l'immeuble au jour de l'aliénation, puis, à titre subsidiaire, la prise en compte de l'estimation fiscale en vigueur dix ans avant l'aliénation. Dans la présente espèce, la recourante revendique uniquement la prise en compte de l'estimation fiscale de l'immeuble considéré dix ans avant la vente dans le calcul de l'assiette du gain immobilier.

E. 2

A titre préalable et bien que la question n'ait pas été évoquée par les parties, l'on doit examiner si la recourante est, 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 1^{er} 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 des impôts directs, devant céder le pas à l'art. 80 al. 4 LPP,

disposition spéciale qui prévoit la perception d'un impôt sur les gains immobiliers. 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

En droit vaudois, le prix d'acquisition de l'immeuble vendu est défini à l'art. 67 LI. Cette disposition est ainsi libellée: "Le prix d'acquisition est le prix qu'avait payé l'aliénateur. Lorsque l'acquisition remonte à plus de 10 ans, le contribuable peut invoquer comme prix d'acquisition l'estimation fiscale en vigueur 10 ans auparavant, en lieu et place du prix payé. Les prestations d'assurances, ainsi que les indemnités versées par la Confédération, le canton ou les communes, que le contribuable n'est pas tenu de rembourser sont déduites du prix d'acquisition augmenté des impenses." La Cour de céans a récemment précisé que l'art. 67 al. 2 LI était destiné à faciliter la preuve que le contribuable doit rapporter s'agissant du prix d'acquisition, dans le cas où celui-ci ne tient pas de comptabilité. Ce faisant, elle a confirmé 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 (arrêt TA du 16 mars 2005, FI.2004.0021 et les réf. citées), cas de figure qui s'applique en l'occurrence à la recourante. Aussi, l'argument de cette dernière, selon lequel elle peut invoquer l'estimation fiscale dix ans avant la vente comme prix d'acquisition en lieu et place du prix payé, est ainsi clairement contredit par la jurisprudence rendue en la matière. Il doit donc être rejeté. Sous cet angle, le recours s'avère mal fondé.

E. 4

L'art. 67 al. 2 LI n'étant pas applicable à la recourante, il convient d'examiner quel est le prix d'acquisition 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 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) 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'al. 3 de la disposition précitée a été introduit par la loi du 4 juillet 2000. Il résulte des travaux préparatoires que,

pour la détermination de l'assiette lors de l'aliénation d'immeubles commerciaux exceptionnellement soumis à l'impôt spécial, c'est la valeur du bien, telle qu'elle ressort de la comptabilité du contribuable, qui doit être prise en considération (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). Le recours aux valeurs comptables a par ailleurs été confirmé par la récente jurisprudence rendue par la Cour de céans (cf. arrêt TA FI.2004.0021 précité, notons que la Cour de céans retient la même solution dans la cause FI.2004.0030 parallèlement jugée). C'est donc bel et bien le principe de la valeur de l'immeuble telle qu'elle ressort de la comptabilité de la recourante qu'il convient de prendre en considération pour déterminer l'assiette du gain immobilier et non sa valeur historique, ainsi que le prétend l'intimée. La recourante n'ayant pas soulevé ce moyen, le tribunal le retiendra donc par substitution de motifs.

E. 5

Il convient encore de clarifier la notion de valeur comptable à prendre en compte dans le cas particulier. Comme indiqué par la Cour de céans dans la cause FI.2004.0030 parallèlement jugée, la valeur comptable doit se calculer sur le prix d'acquisition augmenté des impenses, sans tenir compte des amortissements et/ou des réévaluations opérées par le contribuable. Ce régime est manifestement conforme à la volonté du législateur qui entendait assujettir les contribuables exonérés de l'impôt sur le revenu ou le bénéfice à un impôt spécial sur les gains immobiliers, lequel pourrait être élué totalement ou partiellement en cas de réévaluation systématique des immeubles avant la vente. Il s'agit là, en théorie du moins, de la solution préconisée par l'intimée. Le tribunal observe 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, celles-ci devraient également pouvoir être déduites du gain immobilier, pour autant qu'elles soient bien entendu justifiées. Aussi, dans la mesure où le tribunal n'est pas à même, sur la base des pièces à sa disposition, de résoudre cette question bien précise, il convient de renvoyer le dossier à l'intimée afin qu'elle détermine, sur le vu de la comptabilité de la recourante, la justification et la quotité des impenses relatives à l'immeuble considéré, auxquelles il conviendra d'ajouter le prix d'acquisition (non litigieux en l'occurrence) pour fixer l'assiette du gain imposable chez la recourante.

E. 6

Il résulte de ce qui précède que la décision attaquée doit être annulée et le dossier renvoyé à l'autorité intimée pour complément d'instruction puis nouvelle taxation dans le sens des considérants. A cet égard, si la recourante a, certes, formulé une telle conclusion dans sa procédure, il appert toutefois que le tribunal n'a pas fait droit à ses moyens tendant à la prise en compte de l'estimation fiscale de l'immeuble considéré dix ans avant la vente comme prix d'acquisition en lieu et place du prix payé. Il convient par conséquent de prélever un émolument de justice réduit à charge de la recourante, laquelle ne se verra en outre pas allouer de dépens (art. 55 LPGa).