

VD_OMNI FI.2008.0141 vom 29. Juli 2010

VD Tribunal cantonal, 2010-07-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2008.0141

FR: VD_OMNI FI.2008.0141 du 29 juillet 2010

IT: VD_OMNI FI.2008.0141 del 29 luglio 2010

Regeste

AX. _____, B.X. _____ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | A et B échangent deux parcelles de terrain de même surface (Aa et Bb) qui étaient, début 2005, agricoles mais dont l'une (Aa, qui est devenue propriété de B suite à l'échange) est devenue constructible par la suite. Un peu plus tard, B vend à C un terrain incluant la parcelle Aa que B a acquise lors de l'échange. Lorsque C dépose un projet de construction sur le terrain dont fait désormais partie la parcelle Aa, A forme opposition à la mise à l'enquête. L'indemnité de 500'000 fr. perçue par A de la part de C en échange du retrait de son opposition ne constitue pas un gain immobilier privé (comme le soutient A) mais une indemnité obtenue en échange de la renonciation à l'exercice d'un droit (imposable selon l'art. 27 al. 2 let. d LI et l'art. 23 al. 1 let. d LIFD). Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile et en la forme, le présent recours est recevable.

E. 2

Il convient tout d'abord d'établir si l'Office d'impôt et, à sa suite, l'ACI ont violé le droit d'être entendu des recourants en n'envoyant pas leur dossier à leur mandataire suite à la lettre du 24 juillet 2008 de celui-ci. a) Le droit d'être entendu comprend le droit de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise au détriment de l'intéressé, de fournir des preuves pertinentes, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins d'en prendre connaissance et de se déterminer à son propos, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 133 I 270 consid. 3.1 p. 277 et la jurisprudence citée). L'art. 35 al. 3 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA; RSV 173.36), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2009, soit postérieurement à la procédure de réclamation devant l'Office d'impôt dont il est question en l'espèce, dispose que la consultation des dossiers a lieu au siège de l'autorité appelée à statuer et que, sauf motifs particuliers, le dossier est adressé pour consultation aux mandataires professionnels. Il convient cependant de relever qu'avant l'entrée en vigueur de cette loi, le principe selon lequel les mandataires professionnels pouvaient se faire envoyer un dossier était déjà appliqué dans la pratique, même si le droit de procédure applicable ne le prévoyait pas expressément (cf. Les procédures en droit fiscal, Ordre romand des experts fiscaux diplômés, Berne, 2005, 2^{ème} édition, p. 602; ATF 122 I 112-113). b) En l'espèce, il ressort clairement du courrier du 24 juillet 2008 du mandataire des recourants qu'il a requis que le dossier lui soit adressé. Au vu de la pratique en vigueur, il pouvait donc s'attendre à ce qu'il lui soit envoyé. Il est dès lors établi qu'en ne le faisant pas, l'Office d'impôt a violé le droit d'être entendu des recourants. Et c'est à tort que l'autorité intimée prétend que le mandataire, dès lors qu'il n'avait pas reçu de réponse de la part de l'Office

d'impôt, aurait dû interpellé celui-ci et s'enquérir sur les motifs pour lesquels il n'avait pas reçu le dossier en consultation. En effet, le mandataire avait clairement formulé sa requête et l'Office d'impôt devait à tout le moins lui répondre et ne pas transmettre sans autre le dossier à l'ACI. Il est constant qu'en procédant comme il l'a fait, l'Office d'impôt a privé les recourants de la possibilité d'exposer leurs arguments et de bénéficier de deux réexamens complets (au stade de l'Office d'impôt et de l'ACI) de leur situation conformément aux art. 187 et 188 LI. Cependant, au vu du pouvoir d'examen étendu du tribunal de céans (cf. RDAF 2001 I 586 pour l'établissement des conditions auxquelles peut être tolérée la perte de l'examen par une instance), il convient de considérer que ce vice a été réparé lors de l'instruction de la présente cause.

E. 3

Au fond, est litigieuse la question de la qualification de l'indemnité de 500'000 francs perçue par les recourants suite à la convention du 18 mai 2006. Cette qualification déterminera à quel titre l'indemnité doit être imposée. Selon l'autorité intimée, elle constitue une indemnité obtenue en échange de la renonciation à l'exercice d'un droit et doit être imposée selon l'art. 27 al. 1 let. d LI et l'art. 23 al. 1 let. d de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) qui prévoient l'imposition sur le revenu des indemnités obtenues en échange de la renonciation à l'exercice d'un droit. Les recourants, quant à eux, prétendent que cette indemnité constitue un complément ou une correction au prix de la parcelle de 682 m² échangée contre une autre parcelle de même surface le 12 juillet 2005 avec Y. _____ SA et qu'elle doit être imposée en tant que gain immobilier privé selon les art. 61 et suivants LI, étant précisé que, sur le plan du droit fédéral, un tel gain est exempté d'impôt sur le revenu, conformément à l'art. 16 al. 3 LIFD.

a) Le litige a trait à l'impôt cantonal et communal, ainsi qu'à l'impôt fédéral direct. A l'instar de l'ACI, et comme la jurisprudence le lui permet, la cour de céans tranchera le recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, que pour ce qui concerne l'impôt fédéral direct, d'autre part (ATF 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

b) Sont imposables au titre du revenu les indemnités obtenues en échange de la renonciation à l'exercice d'un droit (art. 27 let. d LI; art. 23 let. d LIFD). Le montant reçu en échange du retrait de l'opposition formée contre un projet de construction est imposable (arrêt FI.2004.0091 du 17 janvier 2006; Yves Noël, Commentaire romand LIFD, N. 28 ad art. 23 LIFD; Rainer Zigerlig/Guido Jud, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, N.16 ad art. 23 LIFD; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, N.46 ad art. 23 LIFD; Peter Locher, DBG Kommentar N.40 ad art. 23 LIFD). A la suite de Locher, l'arrêt FI.2004.0091 précité, ainsi que la doctrine, émettent à ce propos une réserve: si le bien-fonds subit une diminution de valeur en raison de la construction projetée, l'indemnité peut, pour partie, représenter une compensation de la moins-value et, en tant que gain en capital (art. 16 al. 3 LIFD), être franche d'impôt. Dans l'affaire qui a conduit au prononcé de son arrêt du 20 juin 2002 dans la cause 2P.55/2002 et 2A.88/2002 (StE 2002 B.26.27 Nr. 5, Archives 2004 11), le Tribunal fédéral a jugé que ne constituait pas un gain en capital une indemnité de 300'000 fr. en échange du retrait d'une action civile dirigée contre la constitution d'une servitude. Le Tribunal fédéral a notamment retenu que l'immeuble du contribuable n'avait perdu aucune valeur dans l'opération litigieuse.

c) En l'espèce, A.X. _____ était propriétaire d'une bande de terrain agricole de 682 m², enclavée entre la parcelle propriété de B. _____ et la parcelle propriété de Y. _____ SA. Le

E. 8

février 2005, la commune de Chésereux a émis un préavis municipal qui prévoyait notamment le changement d'affectation de la bande de terrain propriété de A.X. _____, qui devenait terrain constructible. Ce projet a fait l'objet d'une mise à l'enquête publique du 17 décembre 2004 au 27 janvier 2005 et n'a soulevé aucune opposition. Le 12 juillet 2005, A.X. _____ a convenu avec Y. _____ SA d'échanger la bande de terrain précitée contre une bande de terrain agricole de même surface, située, elle, en bordure de sa parcelle. Le 12 septembre 2005, l'acte d'échange a été passé définitivement entre A.X. _____ et Y. _____ SA sans qu'aucune soulte ne soit due ni d'une part ni de l'autre. Le même jour, Y. _____ SA a promis de vendre à B. _____ une parcelle comprenant la bande de terrain que A.X. _____ lui avait échangée. Lorsque B. _____ a déposé un projet de transformation et de construction sur cette parcelle, A.X. _____ a formé opposition contre ledit projet. Par lettre du 17 mai 2006, B. _____ a proposé à A.X. _____ de lui verser une indemnité de 500'000 francs s'il retirait son opposition et s'engageait à ne plus s'opposer à son projet de construction et de transformation. Le 18 mai 2006, A.X. _____ a accepté la proposition de B. _____ et a retiré son opposition. d) Le recourant soutient qu'il a fait l'objet d'une tromperie de la part de Y. _____ SA lors de l'échange de terrain, que, du fait que ledit terrain a changé de propriétaire, la voie de l'action civile était vouée à l'échec, qu'il a donc procédé par la voie de l'opposition contre le projet de construction de B. _____ et que cette procédure lui a permis en définitive de "récupérer" le gain dont il s'estime avoir été lésé. Or, il convient de relever que le projet de changement d'affectation de la zone dans laquelle était située la bande de terrain dont A.X. _____ était propriétaire a été mis à l'enquête publique de décembre 2004 à janvier 2005. Les éléments au dossier ne permettent pas de déterminer la date de son entrée en vigueur. Cela n'importe toutefois pas. En effet, est déterminant le fait qu'à partir de janvier 2005, il était public que la bande de terrain du recourant était susceptible de devenir constructible. On relève d'ailleurs que la demande de morcellement d'immeubles agricoles du 19 juillet 2005 mentionne également que la parcelle cédée par A.X. _____ est située "dans le périmètre du plan d'extension de Bonmont (qui) a fait l'objet d'une modification ratifiée par le Département du Conseiller d'Etat Mermoud". Le recourant a donc passé la promesse d'échange de terrain avec Y. _____ SA, le

E. 12

juillet 2005, puis l'acte définitif d'échange, le 12 septembre 2005, dans l'ignorance d'un fait dont il aurait pu avoir connaissance sans difficulté. Ainsi, il ne peut prétendre qu'il a fait l'objet d'une tromperie de la part de Y. _____ SA. Par ailleurs, dès lors qu'un ancien propriétaire ne peut réclamer la plus-value résultant du changement d'affectation ultérieur d'une parcelle cédée à un tiers, on ne peut que constater que le recourant ne pouvait obtenir gain de cause sur le plan civil. e) Il est donc établi que le recourant a utilisé la procédure d'opposition pour obtenir un gain qu'il aurait pu percevoir lors de l'échange de terrain s'il avait été plus attentif. Si cette manière de procéder n'est pas répréhensible en soi, il est cependant clair que le gain perçu lors du retrait de l'opposition dans un tel cas ne saurait être imposé au titre d'un gain immobilier. En effet, d'une part, ce cas n'entre pas dans ceux admis par la jurisprudence et la doctrine (cités au consid. 3b ci-dessus) comme exceptions au principe selon lequel l'indemnité perçue à la suite d'une renonciation à un droit constitue du revenu. Il n'y a en effet pas de lien entre le projet contre lequel A.X. _____ a fait opposition et une quelconque diminution de la valeur de son terrain. D'autre part, même

dans l'hypothèse où l'on envisagerait d'étendre les exceptions admises par la doctrine et la jurisprudence citées ci-dessus, une telle extension ne saurait concerner le recours à la procédure d'opposition pour obtenir un complément au prix d'un terrain que le contribuable a aliéné sans se soucier des possibilités de construire ultérieures. f) Dès lors que le recourant n'a pas fait l'objet d'une tromperie, il apparaît que la quittance envers Y. _____ SA que B. _____ a incluse dans la convention du 18 mai 2006 n'a pas le sens que le recourant lui attribue (c'est-à-dire qu'elle constituerait la preuve de l'existence d'un accord entre Y. _____ SA et B. _____, ce qui prouverait qu'il a fait l'objet d'une tromperie). Il apparaît d'ailleurs que B. _____, en englobant Y. _____ SA et C. _____ dans les personnes envers lesquelles le recourant s'engageait à s'abstenir de faire opposition, n'a pas voulu régler un quelconque litige entre les trois parties X-Y. _____ SA-B. _____ mais a voulu régler tout problème d'opposition dans son ensemble afin que son projet de construction avance au plus vite. g) Les considérations qui précèdent amènent au surplus à refuser la demande des recourants de tenir une audience afin que soient entendus à titre de témoins C. _____ et B. _____ et de faire produire la promesse de vente et d'achat et droit d'emption du 12 septembre 2005 passée entre Y. _____ SA et B. _____. En effet, ces témoignages et ce document n'auraient pas d'incidence sur la solution du litige puisque, comme on l'a vu, le tribunal retient que le recourant n'a pas fait l'objet d'une tromperie. On relève par ailleurs que, de par les nombreuses pièces qui constituent le dossier, ainsi que par les réponses du mandataire de B. _____ aux questions posées par le juge instructeur, le dossier est suffisamment documenté pour permettre au tribunal de former sa conviction. 4. Il ressort de ce qui précède que c'est à juste titre que l'ACI a considéré que l'indemnité de 500'000 francs perçue par le recourant constitue une indemnité obtenue en échange de la renonciation à l'exercice d'un droit et doit être imposée selon l'art. 27 al. 1 let. d LI et l'art. 23 al. 1 let. d LIFD. En conséquence, tant en matière d'impôt cantonal et communal qu'en matière d'impôt fédéral direct, le recours doit être rejeté et la décision sur réclamation du 25 novembre 2008 de l'ACI confirmée. Les frais de justice, par 2'500 francs, sont mis à la charge des recourants, qui succombent, solidairement entre eux. Il n'est pas alloué de dépens.

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