

Droit fiscal Steuerrecht

TCVS A1 06 109

ACDP du 31 août 2006, Service cantonal des contributions c. CCR

Imposition dans le temps; taxation des revenus extraordinaires; commerce d'immeubles; qualité pour recourir du fisc

- Recevabilité du recours de droit administratif du SCC contre les décisions de la CCR en matière d'IFD (consid. 2) et d'impôt cantonal et communal (consid. 6).
- Justification et objet de la taxation des revenus extraordinaires réalisés durant la brèche de calcul résultant du passage de l'imposition praenumerando à l'imposition postnumerando (consid. 3).
- L'impôt ainsi prévu frappe uniquement des bénéficiaires en capital; définition de cette notion (consid. 4a).
- Règles jurisprudentielles applicables au bénéfice en capital provenant de la vente d'immeubles (consid. 4b-c).
- Ces règles valent également pour les contribuables dont le commerce d'immeubles est la profession principale (consid. 5).
- Elles sont identiques pour l'IFD et pour l'impôt cantonal et communal (consid. 7).

Zeitliche Bemessung; Veranlagung ausserordentlicher Einkommen; Immobilienhandel; Beschwerdelegitimation des Fiskus

- Zulässigkeit von Verwaltungsgerichtsbeschwerden der kantonalen Steuerverwaltung gegen Entscheide der Steuerrekurskommission im Bereich des DBG (E. 2) und der kantonalen sowie kommunalen Steuern (E. 6).
- Rechtfertigung und Steuerobjekt von ausserordentlichem Einkommen, welches während der Bemessungslücke wegen des Übergangs der Pränumerando- zur Postnumerandobesteuerung erzielt worden ist (E. 3).
- Die auf diese Weise vorgesehene Steuer betrifft nur den Kapitalgewinn; Definition dieses Begriffs (E. 4a).
- Von der Rechtsprechung entwickelte, anwendbare Regeln über den Kapitalgewinn bei Wohnungsverkäufen (E. 4b-c).
- Diese Regeln gelten auch für hauptberuflich als Liegenschaftshändler tätige Steuerpflichtige (E. 5).
- Sie sind für das DBG und die kantonalen sowie kommunalen Steuern identisch (E. 7).

Droit

(...)

Impôt fédéral direct

2. a) En matière d'impôt fédéral direct, le recours à une seconde autorité judiciaire contre la décision de la Commission cantonale de recours n'est ouvert que lorsque le droit cantonal le prévoit (art. 145 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD; RS 642.11). Tel n'est pas le cas en Valais, où la loi cantonale d'application de la LIFD du 24 septembre 1997 (LcLIFD; RS/VS 658.1) ne désigne pas de seconde autorité judiciaire de recours pour cet impôt. La jurisprudence du Tribunal fédéral a toutefois déduit du principe dit de «l'harmonisation verticale» l'obligation, pour les cantons qui connaissent une seconde autorité judiciaire de recours en matière d'imposition cantonale et communale (comme le Tribunal cantonal pour le canton du Valais en vertu de l'article 153bis LF), d'ouvrir une semblable possibilité de recours à cette seconde autorité en matière d'impôt fédéral direct également, à partir de l'année fiscale 2001 (ATF 130 II 65 et arrêt 2A.34/2004 du 10 février 2004, concernant une affaire valaisanne).

En vertu de cette jurisprudence, le présent recours au Tribunal cantonal, qui porte sur les années fiscales 2001 et 2002, est par conséquent ouvert en matière d'impôt fédéral direct.

b) Les articles 145 alinéa 2 et 141 alinéa 1 LIFD habilite par ailleurs l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct à recourir à la seconde autorité de recours indépendante de l'administration qu'est le Tribunal cantonal. Les compétences de l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct sont, en Valais, assumées par le Service cantonal des contributions (art. 2 al. 1 LcLIFD).

c) Régulièrement formé (art. 145 al. 2 et 141 al. 2 let. a LIFD; 78 let. a, 80 al. 1 let. a-c, 44 al. 1, 46 et 48 LPJA), le recours formé par le SCC contre la décision de la CCR du 24 novembre 2004 est dès lors recevable en tant que celle-ci porte sur l'impôt fédéral direct.

3. a) L'article 40 LIFD instaure une période fiscale de deux ans avec imposition «praenumerando» sur la base des éléments imposables des deux années antérieures. Il laisse cependant aux cantons la faculté d'adopter le système de l'imposition annuelle «postnume-

rande», dans lequel l'impôt est fixé pour une période d'une année correspondant à l'année civile (art. 41 1^{re} phrase LIFD). Sont alors applicables les règles du chapitre 3 (art. 208 à 220) des dispositions transitoires de la LIFD.

b) Le passage de la taxation bisannuelle *praenumerando* à la taxation annuelle *postnumerando* provoque une brèche dans la base de calcul de l'impôt sur le revenu, dès lors que les deux années précédant le changement de système (le 1^{er} janvier 2003 en Valais) n'entrent jamais en considération pour le calcul de cet impôt. Le législateur fédéral a en conséquence institué, dans l'hypothèse du changement du système d'imposition dans le temps visé à l'article à l'article 41 1^{re} phrase LIFD, un impôt spécial sur les revenus extraordinaires (art. 218 LIFD), en vue de combler partiellement la brèche de calcul (cf. à ce sujet la circulaire n° 6 de l'Administration fédérale des contributions du 20 août 1999, ch. 251, publiée in Archives de droit fiscal suisse, vol. 68, p. 400 ss). Les alinéas 1 à 3 de l'article 218 LIFD relatif à cet impôt spécial ont la teneur suivante :

Art. 218 Modification de l'imposition dans le temps

¹Pour la première période fiscale (n) suivant la modification mentionnée à l'art. 41, la taxation relative à l'impôt sur le revenu des personnes physiques est régie par le nouveau droit.

²Les revenus extraordinaires réalisés durant les années n-1 et n-2 ou lors d'un exercice clos au cours de ces années sont soumis à un impôt annuel entier pour l'année fiscale où ils ont été acquis, au taux correspondant à ces seuls revenus; les art. 37 et 38 sont réservés. Les déductions sociales prévues à l'art. 35 ne sont pas autorisées. Les charges qui sont en rapport immédiat avec l'acquisition des revenus extraordinaires peuvent être déduites.

³Sont en particulier considérés comme des revenus extraordinaires les prestations en capital, les revenus de fortune non périodiques, les gains de loterie et, par analogie avec l'art. 206, al. 3, les revenus extraordinaires provenant d'une activité lucrative indépendante.

[...]

Selon l'article 206 alinéa 3 LIFD, auquel renvoie l'alinéa 3 de l'article 218 LIFD, les bénéfices extraordinaires comprennent les bénéfices en capital réalisés, les réévaluations comptables d'éléments de fortune, les provisions dissoutes ainsi que les amortissements et provisions justifiés par l'usage commercial qui ont été omis.

4. a) Dans sa jurisprudence la plus récente (arrêt 2A.87/2005 du 28 avril 2006), le Tribunal fédéral a rappelé que seuls les bénéfices en capital à proprement parler (plus-values) tombaient sous le coup de l'article 218 LIFD, à l'exception des bénéfices d'exploitation ordinaires, soit des revenus acquis dans le déroulement régulier des affaires (consid. 2.4). Selon cette autorité, l'impôt annuel institué par les articles 218 alinéas 2 et 3 LIFD, en relation avec l'article 206 alinéa 3 LIFD, frappait en particulier tous les bénéfices réalisés lors de l'aliénation d'immeubles par des commerçants en immeubles. Compte tenu de leur caractère non périodique et de leurs fortes fluctuations, on ne pouvait en effet admettre que de tels bénéfices résultent d'un déroulement régulier des affaires, d'autant moins qu'ils proviennent souvent d'une activité accessoire ou unique. Ces bénéfices devaient en principe, dès lors, être considérés comme des revenus extraordinaires. On ne pouvait cependant exclure que, dans certaines circonstances exceptionnelles, il s'agisse, au moins en partie, de revenus ordinaires, raison pour laquelle le contribuable devait être admis à démontrer que tel était bien le cas (consid. 2.5).

b) Le Tribunal fédéral avait, dans ce cas particulier, à statuer sur le recours d'une administration fiscale cantonale contre l'annulation par une Commission de recours de l'impôt spécial selon l'article 218 LIFD précédemment arrêté par cette même administration sur les bénéfices en capital réalisés par un artisan qui exerçait accessoirement une activité de commerçant en immeubles. L'administration recourante avait fixé l'assiette de l'impôt à la différence entre les bénéfices immobiliers (vente d'immeubles) tombant dans la brèche de calcul et la moyenne des bénéfices immobiliers des cinq exercices précédant la brèche de calcul. Elle requérait toutefois du Tribunal fédéral non seulement le rétablissement de la taxation annulée par la Commission de recours, mais également une «*reformatio in pejus*», consistant dans l'imposition de tous les bénéfices en capital réalisés durant la brèche de calcul (sans prise en compte des bénéfices immobiliers des exercices précédant cette brèche), subsidiairement dans la prise en compte de la moyenne des bénéfices immobiliers des six (et non plus cinq) exercices précédant la brèche. Le Tribunal fédéral a constaté que les bénéfices immobiliers des exercices précédant la brèche étaient, dans ce cas particulier, irréguliers et non représentatifs de la situation prévalant durant cette brèche, les fluctuations de ces bénéfices étant typiques de revenus extraordinaires. C'était à tort, partant, que la précédente autorité avait qualifié de revenus ordinaires les

bénéfices en capital immobiliers considérés. Ces derniers étaient en conséquence soumis à l'impôt spécial sur les bénéfices extraordinaires de l'article 218 LIFD (consid. 3). Le Tribunal fédéral a en conséquence rétabli la taxation annulée par la Commission de recours. Pour des raisons essentiellement procédurales, il a en revanche renoncé à une *reformatio in pejus* (consid. 4).

c) Les circonstances du présent cas sont similaires à celles de la cause qui a fait l'objet de l'arrêt fédéral qui vient d'être résumé. Les revenus de promotions immobilières obtenus durant les années antérieures à la brèche de calcul sont en effet irréguliers, puisqu'ils oscillent entre un revenu nul et 194'000 fr. Ils ne sont, de surcroît, pas représentatifs de ceux qui sont tombés dans cette brèche, puisque ces derniers se montent à 264'351 fr. pour 2001 et à 397'521 fr. pour 2002. On doit dès lors présumer, en application de la jurisprudence du Tribunal fédéral, qu'il s'agit là en principe de bénéfices extraordinaires tombant sous le coup de l'article 218 LIFD.

5. a) Le contribuable objecte, dans sa réponse au recours, que la jurisprudence du Tribunal fédéral invoquée par l'administration recourante (arrêts 2A.543/2004 et 2A.544/2004, antérieurs à celui qui a été résumé ci-dessus) ne saurait lui être appliquée, car elle ne concerne que des contribuables exerçant une activité immobilière accessoire, ce qui n'est pas son cas. Provenant de la vente «d'immeubles-marchandises» par un professionnel, sur lesquels aucun amortissement n'est passé, les gains immobiliers ici réalisés en 2001 et 2002 seraient par conséquent des revenus ordinaires, échappant à l'impôt spécial au même titre que ceux obtenus par d'autres contribuables indépendants.

b) Les critères de délimitation entre bénéfices en capital extraordinaires et bénéfices d'exploitation ordinaires sont, comme on l'a vu, la régularité des affaires et la représentativité des bénéfices réalisés durant les années précédant la brèche de calcul par rapport à ceux qui tombent dans cette brèche. Que ces bénéfices soient obtenus dans l'exercice d'une activité principale ou d'une activité accessoire est par conséquent sans importance, même s'il est vrai que les bénéfices extraordinaires sont plus fréquents dans le second cas. L'application des critères précités à la présente affaire amène, comme on l'a vu, à la conclusion qu'ils s'agit en principe de bénéfices extraordinaires en raison de l'irrégularité des bénéfices du commerce d'immeu-

bles (cf. consid. 4c), nonobstant le caractère principal de l'activité immobilière du contribuable. On doit toutefois concéder que les résultats immobiliers annuels sont, malgré leur irrégularité, positifs pour la plupart des exercices considérés, de sorte qu'on peut admettre que ces résultats comprennent, pour une part, des rendements d'exploitation ordinaires. La taxation annulée par la précédente autorité en a cependant tenu compte et a arrêté ceux-ci à la moyenne des bénéfices immobiliers des quatre années précédant la brèche de calcul. Considérer l'ensemble des bénéfices immobiliers 2001/2002 comme des revenus ordinaires reviendrait en revanche à méconnaître la disproportion entre les revenus immobiliers moyens des années 1997-2000 et ceux des années 2001/2002 et contreviendrait en conséquence à la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'article 218 LIFD, dont la taxation arrêtée en première instance par la CID n'a fait qu'une application modérée, favorable au contribuable.

c) C'est à tort par conséquent que la CCR a annulé cette taxation, ce qui conduit, en matière d'impôt fédéral direct, à l'admission du recours du SCC, à l'annulation de la décision attaquée et au rétablissement de la décision sur réclamation de la CID.

Impôts cantonaux

6. a) S'agissant des impôts cantonaux et communaux, le recours au Tribunal cantonal contre la décision de la CCR est ouvert par l'article 153bis alinéa 1 LF et soumis aux prescriptions de la LPJA (art. 153bis al. 2 LF). Dans une jurisprudence antérieure à la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1993 (LHID; RS 642.14), le Tribunal administratif cantonal (TAC; actuellement: la Cour de droit public du Tribunal cantonal) avait restreint la qualité pour recourir devant lui en matière d'impôts cantonaux et communaux au contribuable, à l'exclusion de l'autorité fiscale et des collectivités publiques créancières. Selon le TAC, il résultait en effet du principe de l'unité du procès que le recours prévu par l'article 153bis alinéa 1 LF ne pouvait être ouvert plus largement que le recours à la précédente autorité (CCR), réservé par l'article 150 alinéa 1 LF au seul contribuable (RVJ 1982 p. 46 ss).

b) L'article 50 alinéa 3 LHID, auquel les législations cantonales doivent être conformes à compter du 1^{er} janvier 2001 (art. 72 al. 1 et 2 LHID), confère toutefois au contribuable et à l'administration fiscale

cantonale la faculté de porter la décision de la CCR devant une seconde instance cantonale indépendante de l'administration, à condition que le droit cantonal le prévoie. Contrairement à ce que soutient X. dans sa réponse au recours, en s'appuyant sur certains avis doctrinaux, cette faculté ne saurait être limitée au contribuable dans les cantons qui, comme le Valais, n'ont ouvert l'accès à la seconde instance qu'à celui-ci. En vertu du principe de l'harmonisation verticale déjà évoqué (consid. 2a), les décisions cantonales relatives aux divers impôts directs (fédéraux, cantonaux et communaux) de l'année fiscale 2001 et des années postérieures doivent en effet émaner de la même autorité judiciaire lorsqu'elles sont, comme en l'occurrence, susceptibles de recours de droit administratif au Tribunal fédéral en application des articles 146 LIFD et 73 LHID. La solution contraire - à laquelle conduit l'interprétation du recourant - présenterait en effet le risque de décisions contradictoires des autorités cantonales de dernière instance, en raison notamment des différences de pouvoir de ces autorités quant à la latitude d'appréciation et de réforme et aux constatations de fait (ATF 130 II 65 précité, consid. 6.4). Dès lors que le SCC a en l'espèce qualité pour recourir en matière d'impôt fédéral direct (cf. consid. 2b ci-dessus), le refus de cette qualité pour l'imposition cantonale contreviendrait au principe fédéral de l'harmonisation verticale. Eu égard à la force dérogatoire du droit fédéral (art. 49 al. 1 Cst. fédérale), la solution commandée par ce principe de droit fédéral - soit la reconnaissance de la qualité pour recourir de l'administration fiscale cantonale - l'emporte sur la solution contraire anciennement dégagée du droit cantonal par le Tribunal administratif cantonal (cf. consid. 6a ci-dessus). Le recours du SCC est donc, en matière d'imposition cantonale également, recevable.

7. Sur le fond, les articles 247 LF et 69 LHID posent les mêmes règles que l'article 218 LIFD. Les considérants développés ci-dessus pour l'impôt fédéral direct s'appliquent également de ce fait à l'imposition cantonale. Il s'ensuit que le recours doit, en cette matière également, être admis, avec pour conséquence l'annulation de la décision attaquée et le rétablissement de la décision sur réclamation de la CID.