
Nouvelle loi de procédure administrative dans le canton de Vaud

Réflexions à l'occasion de l'arrêt FI.2011.0042 rendu par le Tribunal cantonal vaudois le 27 août 2012

L'arrêt rendu le 27 août 2012 par la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal vaudois¹ est intéressant à plusieurs titres.

Du point de vue matériel, il traite de la notion d'usage propre durable et exclusif par l'aliénateur dans le cadre du report d'imposition du gain immobilier². Pour la bonne compréhension du lecteur, l'article, dans un premier temps, présente rapidement l'état de fait et l'arrêt rendu par les juges cantonaux, sans toutefois entrer plus avant dans l'argumentation.

Du point de vue procédural, l'arrêt met en évidence la portée des nouvelles dispositions introduites au 1^{er} janvier 2009 par la nouvelle loi vaudoise de procédure administrative. C'est le thème principal du présent article.



Danielle Axelroud Buchmann

Expert-fiscal diplômé, cheffe du cabinet fiscal taxadvice sàrl, Nyon
Membre de la rédaction de la Revue fiscale

1 Du point de vue matériel

Du point de vue matériel, l'arrêt traite du remploi immobilier dans un cas un peu particulier. La contribuable, régulièrement employée par une des nombreuses organisations internationales installées à Genève, était au moment de l'acquisition de l'immeuble vendu entre deux engagements de durée déterminée. De nationalité étrangère, elle n'avait à ce moment précis pas de titre de séjour lui permettant l'acquisition de l'immeuble en cause. C'est sa mère qui s'en est portée acquéreuse, le financement étant assuré par une hypothèque et des fonds propres de la contribuable et de sa mère.

La contribuable a occupé l'immeuble en question, un appartement en duplex, de la date de l'achat en avril 2004 à la date de sa vente en janvier 2010, supportant l'essentiel des charges y afférentes, charges PPE et service de l'hypothèque.

Sa famille s'agrandissant, la contribuable a acquis en janvier 2010 un nouvel immeuble, pensant pouvoir réinvestir l'argent de la vente du premier immeuble et profiter du différé d'imposition pour ce qui est du gain immobilier. Pour cela, la mère de la contribuable, jusque-là toujours formellement propriétaire de cet immeuble, en a fait donation à sa fille par acte au-

thentique daté du 12 octobre 2009, charge à elle de reprendre l'hypothèque grevant ce bien.

Au moment de la vente du premier immeuble en janvier 2010, la contribuable en était donc bel et bien propriétaire, et enregistrée au registre foncier en tant que telle. Elle était également propriétaire de l'immeuble de remplacement.

Le litige portait sur la notion d'usage propre durable et exclusif par l'aliénateur (art. 65 al. 1 let. f LI ab initio).

La durée totale de possession de l'immeuble en cause depuis la dernière mutation soumise à l'impôt, soient 5 ans et 9 mois, n'était pas contestée. L'administration, toutefois, était d'avis que seule la durée d'occupation propre en tant que propriétaire dûment inscrite au registre foncier, soient trois mois environ, pouvait être prise en compte pour ce qui est du différé d'imposition, et qu'on ne pouvait donc pas considérer l'usage propre par l'aliénatrice comme durable au sens de la disposition légale.

La contribuable invoquait la volonté clairement exprimée par le législateur, selon laquelle cette disposition doit s'appliquer de manière large, de manière à favoriser la mobilité professionnelle de la population, l'interdiction d'utiliser le report d'imposition à des fins de spéculation foncière étant la seule et unique limite au différé d'impôt³. Elle invoquait par conséquent également l'absence d'intention spéculative et d'abus de droit.

Le Tribunal a jugé que la position de l'administration était conforme aux art. 12 al. 3 let. e LHID et 65 al. 1 let. f LI. Le pouvoir d'examen de la Cour de droit administratif et public étant limité à la «violation du droit» (art. 98 let. a LPA-VD⁴), la pratique de l'administration ne pouvait qu'être confirmée, «même si l'approche de la recourante semblait, d'après l'arrêt du Tribunal fédéral⁵ compatible avec le texte de ces dispositions»⁶.

Table des matières

1 Du point de vue matériel

2 Du point de vue procédural

3 La nouvelle LPA est-elle conforme au droit supérieur?

3.1 Les dispositions procédurales en droit vaudois

3.2 La loi sur le Tribunal fédéral

3.3 La LIFD

3.4 La LHID

3.5 Conclusion intermédiaire

4 La question de l'opportunité

5 Conclusion

2 Du point de vue procédural

Les juges cantonaux se sont donc limités à s'assurer que la décision de l'administration ne violait pas le droit. En revanche, ils n'ont pas examiné plus avant la solution préconisée par la contribuable et se sont bornés à mentionner qu'elle semblait également compatible avec les dispositions légales. Ce faisant, ils ont évité de dire quelle solution, entre celle adoptée par l'ad-

¹ Arrêt de la cour de droit administratif et public du canton de Vaud, publié en page 556.

² Art. 65 al. 1 let. f LI (RS/VD 642.11) et 12 al. 3 let. 3 LHID (RS 642.11).

³ CHILLÀ C./ AXELROUD BUCHMANN D., Identité de propriétaire en cas de report d'imposition du gain immobilier privé selon l'art. 12 al. 3 let. e LHID, in *Revue Fiscale* 2012, p. 339 s.

⁴ RS/VD 173.36.

⁵ ATF 2C_277/2011 du 11 octobre 2011, consid. 4.2.3.3.

⁶ FI.2011.0042, consid. 3.b.

ministration et celle défendue par la contribuable, était la plus appropriée.

Cette manière de procéder soulève deux questions:

- a) La première question relève de la conformité au droit supérieur des nouvelles dispositions introduites au 1er janvier 2009 par la nouvelle loi vaudoise de procédure administrative.
- b) La seconde question est celle de l'opportunité. Elle concerne le degré de retenue que les juges cantonaux devraient respecter face aux décisions de l'administration fiscale vaudoise.

3 La nouvelle LPA est-elle conforme au droit supérieur?

3.1 Les dispositions procédurales en droit vaudois

L'arrêt en cause permet effectivement d'apprécier la portée de l'introduction au 1er janvier 2009 de la nouvelle loi vaudoise sur la procédure administrative. L'art. 98 LPA-VD est formulé comme suit:

Art. 98 Motifs

Le recourant peut invoquer

- a) La violation du droit, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation;
- b) La constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents.

Avant l'introduction de la LPA-VD, les dispositions gouvernant la procédure auprès du Tribunal administratif en matière fiscale étaient ancrées aux art. 199ss LI-VD. L'art. 201 aLI-VD prévoyait ce qui suit:

Art. 201 Procédure

Dans la procédure de recours, l'autorité de recours a les mêmes compétences que l'autorité de taxation dans la procédure de taxation.

Précisons pour les lecteurs peu familiarisés avec le système vaudois que le Tribunal cantonal (auparavant Tribunal administratif) représente en matière fiscale l'unique instance de recours indépendante au niveau cantonal, les réclamations étant traitées d'abord par le taxateur ou

l'office d'impôt, puis dans un deuxième temps par l'administration cantonale des impôts. Jusqu'au 31 décembre 2008, les contribuables vaudois contestant les décisions de l'administration disposaient donc d'une instance judiciaire susceptible d'examiner leur cas avec les mêmes compétences que l'administration.

Or, l'introduction de la LPA-VD a changé la donne et fortement limité les compétences de l'unique instance de recours, qui, désormais, dispose de compétences limitées à l'examen de l'arbitraire et de l'abus de droit, tout comme notre Haute Cour.

Nous allons examiner dans quelle mesure cette limitation de la cognition de la Cour vaudoise de droit administratif et public est conforme au droit supérieur.

3.2 La loi sur le Tribunal fédéral⁷

A son art. 110 (chapitre 4: procédure de recours; section 7: instances cantonales, titre: jugement par une autorité judiciaire), la LTF stipule ce qui suit:

«Si, en vertu de la présente loi, les cantons sont tenus d'instituer un tribunal comme autorité cantonale de dernière instance, ils font en sorte que ce tribunal ou une autre autorité judiciaire, statuant en instance précédente, examine librement les faits et applique d'office le droit déterminant.»

Cette disposition s'inscrit dans le cadre de la réforme de la justice sur laquelle s'est basée la nouvelle LTF, introduite au 1^{er} janvier 2007. L'idée était de restreindre l'accès au TF, de manière à pallier à sa surcharge structurelle. L'accès au TF ayant été limité, il était essentiel de faire en sorte que les instances précédentes disposent de la pleine cognition, surtout en matière de droit public cantonal⁸, de manière à respecter la garantie de l'accès au juge, introduite également à cette date par l'art. 29a Cst⁹.

L'art. 110 LTF va manifestement plus loin que la cognition prévue par la LPA-VD.

Cette opinion est d'ailleurs confortée par la jurisprudence du Tribunal fédéral qui précise que la loi sur le Tribunal fédéral commande aux cantons qu'ils prévoient une instance précédente au Tribunal fédéral ou un tribunal précédent compétent susceptible d'examiner les faits librement et d'appliquer le droit d'office (art. 110 LTF). Il s'ensuit que les faits doivent être établis au cours de la procédure judiciaire, ce qui implique que de nouveaux éléments de fait et de preuve peuvent être soumis à cette instance¹⁰.

3.3 La LIFD¹¹

La procédure de recours en matière d'impôt fédéral direct est régie aux art. 140ss LIFD. Le recours prévu à l'art. 140 LIFD doit pouvoir être adressé à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. L'art. 142 al. 4 LIFD précise que cette commission de recours a les mêmes compétences que l'autorité de taxation dans la procédure de taxation.

Là encore, la cognition prévue par la LIFD excède le cadre mis en place par la LPA-VD.

3.4 La LHID

L'art. 50 al. 1 LHID est formulé de manière similaire. Le contribuable a la possibilité d'interjeter un recours écrit et motivé contre la décision sur réclamation devant une commission de recours indépendante des autorités fiscales. La LHID n'explique pas les compétences de cette commission de recours, mais le concept d'une instance de recours indépendante implique une autorité judiciaire qui réponde aux exigences de l'art. 30 al. 1 Cst¹², à savoir un tribunal compétent, indépendant et impartial.

Par ailleurs, celles-ci découlent de l'al. 3 de l'art. 50 LHID, selon laquelle la décision de la commission de recours peut être soumise à une seconde instance cantonale indépendante de l'administration, à condition que le droit cantonal le prévoie.

Il est évident que les compétences d'une deuxième instance cantonale seront limitées au contrôle des instances précédentes, ne serait-ce que d'un point de vue d'économie de procédure. Les compétences de cette deuxième instance se situeront quelque part au milieu entre la compétence étendue de la commission de recours en matière d'impôts d'une part, et la cognition limitée du Tribunal fédéral d'autre part¹³.

Sur la base de l'art. 50 al. 2 LHID, tous les défauts de la décision attaquée et de la procédure précédente peuvent faire l'objet du recours¹⁴. Cela inclut aussi bien la constatation des faits déterminants juridiquement, que l'application correcte du droit procédural et du droit matériel. La commission de recours peut aussi remettre en cause l'appréciation de l'autorité fiscale, et, le cas échéant, la remplacer par sa propre appréciation¹⁵.

Il s'ensuit que la LHID exige que la première instance cantonale de recours, ou l'unique instance de recours soit dotée de compétences élargies, sensiblement plus étendues que ne le prévoit la LPA-VD.

3.5 Conclusion intermédiaire

Les considérations ci-dessus permettent de conclure que l'art. 98 LPA-VD n'est pas conforme au droit fédéral en matière de procédure et qu'il n'est en tout cas applicable ni en matière de LIFD, ni

⁷ RS 173.110.

⁸ Message du Conseil fédéral concernant la révision totale de l'organisation judiciaire fédérale du 28 février 2001, FF 2001 p. 4020 s, 4027, 4274 s.

⁹ ZWEIFEL M. / CASANOVA H., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2008, ch. 11 ad § 24.

¹⁰ ATF 135 II 369 et références citées, consid. 3.3.

¹¹ RS 642.11.

¹² ZWEIFEL M. / CASANOVA H., op. cit., ch. 9 ad § 24.

¹³ CAVELTI U., in ZWEIFEL/ATHANAS (édit.), StHG Kommentar, 2e éd., 2002, ch. 22 ad art. 50.

¹⁴ CASANOVA H., Archives 61, p. 444.

¹⁵ CAVELTI U., op. cit., ch. 14 ad art. 50.

pour ce qui est du droit fiscal cantonal, au moins tant qu'il s'agit de dispositions harmonisées.

Les derniers développements législatifs vaudois en matière de procédure administrative sont pour le moins étonnants: au moment où l'accès au Tribunal fédéral est restreint et où devient crucial l'accès à un juge cantonal indépendant, disposant d'un plein pouvoir d'examen à l'égard du droit et des faits, ainsi que de la capacité de remettre en cause au besoin l'appréciation de l'autorité fiscale, les dispositions vaudoises ont été modifiées de manière inverse, avec pour effet une restriction des compétences des juges cantonaux. Il y a donc un besoin manifeste de légiférer à ce sujet.

4 La question de l'opportunité

Selon la jurisprudence, même une instance disposant de la pleine cognition doit respecter le choix de l'instance précédente, lorsqu'il s'agit d'une question d'appréciation. Elle doit certes corriger une décision inadéquate, mais s'il existe plusieurs solutions appropriées, elle peut faire preuve de retenue et laisser à l'instance précédente le choix de la solution qu'elle préfère. Cette pratique, dite «ohne Not», relève de l'opportunité. Il me semble important d'examiner si cette pratique pourrait justifier en l'espèce la retenue des juges cantonaux.

L'opportunité est le fait de tenir compte d'éléments extra-juridiques (par ex. des considérations politiques), ou de circonstances locales de proximité (par ex. l'esthétique). Elle relève de l'appréciation. L'opportunité, toutefois, n'est pas de mise lorsqu'on peut attendre de l'instance de recours qu'elle dispose des mêmes connaissances que l'instance précédente.

Dans un tel cas, l'instance de recours ne doit confirmer la décision de l'instance précédente que si elle s'est assurée qu'il n'existe pas de solution plus adéquate et plus conforme au but de la loi.¹⁶ Dans l'arrêt qui fait l'objet du présent article, il s'agissait de trancher entre deux solutions, l'une

basée sur la situation juridique, l'autre prenant en compte la réalité économique. Il ne s'agissait donc pas d'un cas touchant à l'appréciation, mais bien d'une question juridique qui entre dans le champ de l'examen de la légalité et ne relève pas de l'opportunité.

Or, les juges cantonaux se sont bornés à dire que la décision de l'administration ne violait pas la loi. En d'autres termes, ils ont limité leur examen à l'arbitraire – certes comme le prescrit la LPA, mais, comme nous venons de le constater en violation des normes fédérales. Jugeant sur la base d'une pleine cognition, comme le commandent les normes fédérales, et ayant à juger d'une question juridique, ils auraient bel et bien le devoir d'examiner également la solution présentée par le contribuable, de choisir entre les deux solutions en concurrence celle qui est la plus adéquate, ou alors en proposer une troisième, et d'expliquer aussi pourquoi la solution choisie doit être préférée.

Une autre manière de procéder est incompatible avec l'art. 29a Cst. En effet, la retenue actuelle des juges cantonaux vaudois a pour conséquence que la seule interprétation possible des normes fiscales est celle de l'administration cantonale des impôts – pour autant que celle-ci ne viole pas la loi de manière trop choquante.

5 Conclusion

Nous l'avons vu plus haut, l'art. 98 let. a LPA ne respecte pas les normes fédérales et s'inscrit de manière diamétralement opposée à la réforme fédérale de la justice. Il y a donc un besoin urgent de corriger cette disposition.

Cela dit, le droit fédéral s'inscrivant en-dessus du droit cantonal dans la hiérarchie des normes, rien n'empêche nos juges cantonaux de développer sans plus attendre une pratique conforme au droit.

¹⁶ ATF 133 II 35, consid. 3.