Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.296/2006 /via

Arrêt du 28 mars 2007
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Wurzburger et Yersin.
Greffier: M. Vianin.

Parties
A._____,
recourante, représentée par X._____ SA,

contre

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud, route de Berne 46, 1014 Lausanne,
Tribunal administratif du canton de Vaud,
avenue Eugène-Rambert 15, 1014 Lausanne.

Objet
réinvestissement; gain immobilier suite à la vente du 26 avril 1994,

recours de droit public contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Vaud du 26 septembre 2006.

Faits :
A.
Par acte notarié du 31 octobre 1973, B._____ a transmis à titre de donation rapportable à sa fille A._____, née en 1950, la parcelle no xxx du cadastre de la commune de Prangins. Il s'agissait d'un terrain constructible (classé en zone de villas B), dont la valeur estimée se montait à 31'200 fr.

Lors de l'adoption du plan des zones de la commune de Prangins en 1981, le terrain en question a été classé en zone à occuper par plan spécial. Dès 1984, A._____ et les propriétaires voisins ont entrepris des démarches auprès de la commune en vue de l'élaboration d'un plan de quartier qui a vu le jour en 1989. La prénommée a eu alors des pourparlers avec un tiers dans le but de construire une villa jumelle en copropriété par étages. Le permis de construire a été délivré le 18 juin 1990.

Dès 1989, A._____ a connu des problèmes de santé. Elle a été hospitalisée à plusieurs reprises entre décembre 1989 et février 1994.

En raison de la détérioration de son état de santé et du retrait de son partenaire financier, A._____ a renoncé à réaliser la villa projetée.

Par acte du 26 avril 1994, A._____ a vendu la parcelle de terrain précitée au prix de 350'000 fr., dans le but d'acquérir un appartement à Gland pour 450'000 fr. en copropriété avec un tiers.
B.
Par décision du 17 juin 1994, la Commission d'impôt du district de Nyon a fixé le gain immobilier imposable réalisé par A._____ le 26 avril 1994 à 176'279 fr. et le taux d'imposition à 18%. Le montant de 176'279 fr. représentait la différence entre le produit de l'aliénation (350'000 fr.) et le prix d'acquisition correspondant à

l'estimation fiscale (10'000 fr.), augmenté des impenses (163'721 fr.).

A._____ a formé une réclamation à l'encontre de cette décision. Elle a demandé à bénéficier d'un report d'imposition du gain immobilier, en invoquant le réinvestissement, au sens de l'art. 46bis de la loi vaudoise du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000; ci-après: aLI), dans son appartement de Gland. Elle a fait valoir qu'elle avait toujours eu l'intention de construire son habitation sur la parcelle vendue. Elle avait dû finalement y renoncer pour des raisons indépendantes de sa volonté (manque de moyens au début, attente de l'établissement du plan de quartier, retrait d'un partenaire financier, puis ennuis de santé) et acquérir un logement plus petit et mieux adapté à sa situation familiale, sous la forme d'un appartement.

Par décision du 15 juin 1995, l'Administration cantonale des impôts a rejeté la réclamation de A._____ qui a déféré cette décision au Tribunal administratif du canton de Vaud (ci-après: le Tribunal administratif).

Par arrêt du 26 septembre 2006, le Tribunal administratif a rejeté le recours. Il a considéré que l'une des conditions dont l'art. 46bis aLI faisait dépendre le report d'imposition du gain immobilier, à savoir que le terrain aliéné ait été acquis dans le but d'y construire son habitation, n'était pas remplie. En effet, A._____ avait acquis la parcelle en cause en 1973, alors qu'elle était âgée de 23 ans seulement. Bien que le terrain ait alors déjà été constructible, la prénommée n'avait entrepris les premières démarches en vue de la construction d'un logement qu'en 1984. Ces circonstances donnaient à penser que la volonté de construire un immeuble sur la parcelle n'existait pas de manière ferme et irrévocable au moment de la donation.
C.
Par courriers du 17 et du 25 octobre 2006 adressés au Tribunal administratif, A._____ a interjeté recours contre l'arrêt du 26 septembre 2006. Elle a fait valoir que, contrairement à ce qui a été retenu dans l'arrêt en question, il ressort des pièces produites par elle qu'elle voulait affecter la parcelle, objet du litige, à sa propre habitation (courrier du 25 octobre 2006). Elle s'est également plainte de ce que la décision attaquée ne contenait pas d'indication des voies de droit. Le recours a été transmis au Tribunal fédéral comme objet de sa compétence.

L'autorité intimée a renoncé à se déterminer. L'Administration cantonale des impôts conclut au rejet du recours dans la mesure où il est recevable.

Le 10 janvier 2007, A._____ a adressé au Tribunal de céans, sans y être invitée, une écriture où elle demande, d'une part, d'octroyer l'effet suspensif à son recours et, d'autre part, de classer l'affaire, le droit de taxer étant selon elle prescrit depuis le 31 décembre 2006. Elle relève également la longue durée de la procédure devant le Tribunal administratif, en indiquant qu'on ne saurait lui en faire supporter les conséquences en mettant à sa charge des intérêts.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
1.1 La loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110) est entrée en vigueur le 1er janvier 2007 (RO 2006 p. 1205 ss, 1242). L'acte attaqué ayant été rendu avant cette date, la procédure reste régie par la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 (ci-après: OJ; art. 132 al. 1 LTF).
1.2 Déposées en temps utile contre une décision finale prise en dernière instance cantonale, qui ne peut être attaquée que par la voie du recours de droit public et qui touche la recourante dans ses intérêts juridiquement protégés, les écritures du 17 et du 25 octobre 2006 sont en principe recevables comme recours de droit public (art. 84 ss OJ). En revanche, l'écriture du 10 janvier 2007 est tardive et n'a pas à être prise en considération.

S'agissant de la durée de la procédure devant le Tribunal administratif, on peut toutefois relever que le grief de retard injustifié serait de toute manière voué à l'échec. En effet, la recourante ne prétend pas être intervenue auprès de l'autorité intimée pour s'inquiéter de l'avancement de la procédure, de sorte qu'elle ne peut, en vertu du principe de la bonne foi (art. 5 al. 3 Cst.), soulever ce grief une fois l'arrêt rendu (cf. ATF 125 V 373 consid. 2b/aa p. 375/376). Il n'y aurait au demeurant pas lieu de la dispenser du paiement des intérêts, qu'elle aurait du reste pu éviter en payant l'impôt litigieux; celui-ci lui aurait été remboursé dans le cas où sa contestation aurait

été couronnée de succès.
1.3 En vertu de l'art. 90 al. 1 lettre b OJ, l'acte de recours doit, à peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et préciser en quoi consiste la violation. Lorsqu'il est saisi d'un recours de droit public, le Tribunal fédéral n'a donc pas à vérifier de lui-même si l'arrêt entrepris est en tous points conforme au droit et à l'équité. Il n'examine que les griefs d'ordre constitutionnel invoqués et suffisamment motivés dans l'acte de recours. Le recourant ne saurait se contenter de soulever de vagues griefs ou de renvoyer aux actes cantonaux (ATF 130 I 258 consid. 1.3 p. 261, 26 consid. 2.1 p. 31; 129 III 626 consid. 4 p. 629). En outre, dans un recours pour arbitraire fondé sur l'art. 9 Cst. (cf. art. 4 aCst.), l'intéressé ne peut se contenter de critiquer l'arrêt attaqué comme il le ferait dans une procédure d'appel où l'autorité de recours peut revoir librement l'application du droit. Il doit préciser en quoi cet arrêt serait arbitraire, ne reposerait sur aucun motif sérieux et objectif, apparaîtrait insoutenable ou heurterait gravement le sens de la justice (ATF 128 I 295 consid. 7a p. 312; 125 I 492 consid. 1b p. 495 et la jurisprudence citée).

En l'occurrence, outre qu'elle dénonce le défaut d'indication des voies de droit, la recourante se plaint implicitement d'arbitraire dans la constatation des faits. Il est très douteux que le recours satisfasse aux exigences de motivation rappelées ci-dessus. La question peut toutefois demeurer indécise, du moment que le recours doit de toute manière être rejeté sur le fond.
2.
En ce qui concerne la prescription - qui, en règle générale, est examinée d'office lorsqu'il s'agit d'une créance de droit public à l'égard d'un particulier (ATF 106 Ib 357 consid. 3a p. 364) -, il est constant que le délai absolu de douze ans prévu à l'art. 98a al. 3 aLI arrivait à échéance le 31 décembre 2006. L'autorité intimée a statué le 26 septembre 2006, soit avant ce terme. Quand bien même il serait doté de l'effet suspensif - ce qui n'est pas le cas en l'espèce -, le dépôt d'un recours de droit public n'a pas pour effet que la prescription du droit de taxer continuerait à courir (cf. ATF 106 Ia 155 consid. 5 p. 159/160; 2P.3/1995, RF 52/1997 p. 41 consid. 4b). Sous réserve du cas où le recours de droit public est admis et la décision attaquée annulée, ce moyen de droit reste donc sans incidence sur la prescription du droit de taxer. Il s'ensuit que, dans le cas particulier, la prescription n'est pas acquise.
3.
3.1 La recourante reproche à l'autorité intimée d'avoir considéré qu'il n'était pas établi qu'elle voulait affecter le terrain en question à sa propre habitation, alors que plusieurs pièces produites par elle démontreraient le contraire. Ce faisant, elle soulève implicitement le grief d'arbitraire dans l'appréciation des preuves et la constatation des faits.
3.2 Le Tribunal fédéral ne qualifie d'arbitraire (sur cette notion, cf. ATF 129 I 8 consid. 2.1 p. 9 et la jurisprudence citée) l'appréciation des preuves que si l'autorité a admis ou nié un fait en se mettant en contradiction évidente avec les pièces et les éléments de son dossier. Une jurisprudence constante reconnaît au juge du fait un large pouvoir d'appréciation en ce domaine (ATF 120 Ia 31 consid. 4b p. 40 et les références citées). Le Tribunal fédéral n'intervient, pour violation de l'art. 9 Cst. (art. 4 aCst.), que si le juge cantonal a abusé de ce pouvoir, en particulier lorsqu'il méconnaît des preuves pertinentes ou qu'il n'en tient arbitrairement pas compte (ATF 118 Ia 28 consid. 1b p. 30; 112 Ia 369 consid. 3 p. 371; 100 Ia 119 consid. 4 p. 127), lorsque des constatations de faits sont manifestement fausses (ATF 101 Ia 298 consid. 5 p. 306; 98 Ia 140 consid. 3a p. 142 et la jurisprudence citée), enfin lorsque l'appréciation des preuves est tout à fait insoutenable (ATF 118 Ia 28 consid. 1b p. 30; 116 Ia 85 consid. 2b p. 88).
3.3 S'agissant de l'aliénation d'un terrain non bâti, l'art. 46bis al. 6 aLI subordonne le report de l'imposition du gain immobilier à la condition que le contribuable ïende vraisemblable qu'il en avait fait l'acquisition dans le but d'y construire son habitation. L'autorité intimée a donc examiné si la volonté de bâtir un logement sur la parcelle existait déjà lors de son acquisition, c'est-à-dire au moment de la donation, en 1973. Compte tenu notamment du fait que les premières démarches en vue de la construction ont été accomplies plus de dix ans après, alors que le terrain était constructible dès le départ, elle a considéré que cette volonté n'était pas établie en 1973, ce qui ne saurait être qualifié d'arbitraire. L'autorité intimée ne s'est en revanche pas prononcée sur l'existence de cette volonté à une date ultérieure, question qui n'était pas déterminante sous l'angle de l'art. 46bis al. 6 aLI. Dès lors, le grief de la recourante tombe à faux.
4.
La recourante soutient encore que la décision attaquée est affectée d'un vice de forme, du fait qu'elle ne con-

tient pas d'indication des voies de droit. Ce grief est mal fondé: la décision entreprise pouvait uniquement être contestée par la voie du recours de droit public, qui est une voie de droit extraordinaire (ATF 107 Ia 269 consid. 1 p. 271); or, l'indication d'une voie de droit extraordinaire n'est pas obligatoire, notamment au regard de l'art. 56 al. 1 de la loi vaudoise du 18 décembre 1989 sur la juridiction et la procédure administratives (LPJA, RS/VD 173.36; Benoît Bovay, Procédure administrative, Berne 2000, p. 270 s.).
5.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours dans la mesure où il est recevable.
Succombant, la recourante supporte les frais judiciaires (art. 156 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2.
Un émolument judiciaire de 2'500 fr. est mis à la charge de la recourante.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie à la représentante de la recourante, à l'Administration cantonale des impôts et au Tribunal administratif du canton de Vaud.
Lausanne, le 28 mars 2007
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: