

VD_OMNI FI.1989.0055 vom 2. September 1991

VD Tribunal cantonal, 1991-09-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1989.0055

FR: VD_OMNI FI.1989.0055 du 2 septembre 1991

IT: VD_OMNI FI.1989.0055 del 2 settembre 1991

Regeste

c/ ACI | Détermination du g.i. réalisé à la vente par les héritiers d'une parcelle acquise par le défunt pr 1/2 par succession et pr 1/2 par cession en lieu de partage. Refus de la déduction de l'impôt succ. à titre d'impenses.

Erwägungen

E. 41

al. 1 lit. d LI, l'impôt sur les gains immobiliers n'est pas perçu en cas de transfert par succession. Ce n'est en effet qu'au moment de l'aliénation par les héritiers de l'immeuble acquis par succession que l'impôt sera perçu. L'art. 41 al. 1 lit. d LI instaure donc le principe du report de l'imposition du gain immobilier en cas de transfert par succession. Selon l'art. 42 de la loi sur les impôts directs cantonaux (LI), le gain imposable est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des impenses. En cas d'aliénation d'un immeuble acquis par succession, l'art. 45 LI précise que le précédent transfert à titre onéreux est déterminant pour fixer le prix d'acquisition et la durée de possession; il réserve toutefois l'application de l'art. 44 al. 2 LI, selon lequel le contribuable peut invoquer, comme prix d'acquisition, l'estimation fiscale de son immeuble cinq ans avant l'aliénation si l'acquisition est intervenue plus de cinq ans avant la vente. Enfin, lorsque le transfert porte sur une parcelle d'immeuble, l'art. 47 LI prévoit qu'il est tenu compte équitablement de toutes les circonstances pour établir le gain imposable, notamment de l'importance, de la nature et de la situation de la parcelle par rapport à l'ensemble de l'immeuble. En l'espèce, les recourants ont acquis en 1986 chacun la moitié de la parcelle N° 1***** par succession, de sorte que l'on se trouve dans l'hypothèse de l'art. 45 LI. L'application des articles précités entraîne deux conséquences importantes pour les recourants : d'une part, dans la détermination du gain imposable, ils peuvent choisir de faire valoir comme prix d'acquisition de l'immeuble aliéné l'estimation fiscale de la parcelle N° 1***** cinq ans avant son aliénation, conformément à l'art. 44 al. 2 LI, ou le prix payé lors du précédent transfert à titre onéreux. D'autre part, le système légal du report de l'imposition du gain immobilier en cas de transfert par succession, a pour conséquence, en l'espèce, que les recourants se substituent à leur père pour le paiement de cet impôt; ils se retrouvent ainsi dans la même situation que C. _____ s'il avait lui-même vendu son immeuble et avait réalisé de ce fait un gain immobilier ou, plus précisément le solde de celui-ci (Bulletin du Grand Conseil, automne 1960, p. 414). En application de ce principe, la Commission de céans a déjà jugé que si le défunt a bénéficié du réinvestissement du gain immobilier réalisé lors de l'acquisition de l'immeuble aliéné, le montant accordé devra être déduit du prix d'achat de l'immeuble acquis en emploi et revendu par les héritiers (voir un cas publié dans RDAF 1978, p. 201). 2. En l'espèce, si les recourants avaient choisi de faire valoir comme prix d'acquisition de l'immeuble aliéné l'estimation fiscale de

1974, auquel il faut ajouter certaines impenses effectuées par la suite, le calcul du gain immobilier se serait présenté comme suit : Fr. 5'000'000.- - Fr. 2'976'000.- Fr. 2'024'000.- soit, pour chacun des recourants, un gain imposable de Fr. 1'012'000.- Cette solution, comparée à la décision attaquée qui arrête un bénéfice imposable de Fr. 1'004'072, ne leur est pas favorable; le calcul doit donc se fonder sur le prix payé lors du précédent transfert onéreux par le défunt pour la parcelle en cause. Or, le père des recourants avait lui-même acquis la moitié de cet immeuble par succession de son père et l'autre moitié par cession en lieu de partage. Pour déterminer le prix d'acquisition de l'ensemble de la parcelle, il faut donc rechercher à la fois le prix d'acquisition de la part acquise par voie successorale par C._____ et celui de la part qu'il a acquise à titre onéreux par cession en lieu de partage. Les recourants ne contestent pas, à juste titre, ce raisonnement; en revanche, ils s'en prennent au prix retenu pour chacune de ces parts. a) S'agissant de la part acquise par cession en lieu de partage, l'autorité intimée soutient que le prix d'acquisition s'obtient en soustrayant le prix d'acquisition retenu lors de l'imposition en 1974 de l'aliénation partielle de ces biens-fonds à E._____ S.A., soit Fr. 289'349.-, du prix de l'ensemble des parts cédées en lieu de partage, soit Fr. 450'000.-. Les recourants prétendent au contraire qu'il faut prendre en compte une valeur au m2 uniforme pour toutes les parcelles acquises par cession en lieu de partage de Fr. 248,69; le prix d'acquisition s'obtient ainsi pour chacun d'eux en multipliant la moitié de la surface de la parcelle N° 1***** par ce prix au m2 de la parcelle considérée, soit Fr. 306'000.- environ. Ils relèvent à cet égard que la Commission d'estimation fiscale des immeubles a, elle aussi, arrêté en 1971 un prix au m2 uniforme pour ces parcelles, à la suite de la cession en lieu de partage. Concrètement, la méthode de calcul préconisée par les recourants entraîne des déductions successives, à titre de prix d'acquisition de la part acquise par cession en lieu de partage, de Fr. 289'349.- (vente de 1973 à E._____ S.A.), puis de Fr. 306'013.- (vente du solde des terrains à F._____), soit près de Fr. 600'000.- au total. Or, C._____ n'avait acquis la moitié de ces biens-fonds que pour un montant de Fr. 450'000.-, fixé par l'acte de cession en lieu de partage. Le système légal prévoit pourtant, en matière d'imposition des gains immobiliers, que les héritiers se substituent à leur ayant cause, en cas de transfert par succession, pour le paiement de cet impôt; il en découle, s'ils invoquent un transfert onéreux effectué par celui-ci, qu'ils ne peuvent pas opérer une déduction supérieure au prix effectivement versé par le défunt (sous réserve d'impenses, mais cette question n'est pas litigieuse ici). En outre, ce dernier n'a aliéné dans un premier temps qu'une partie des biens-fonds contigus, ce qui a donné lieu à l'occasion de cette vente à l'application de l'art. 47 LI; il n'aurait pas pu, s'il avait procédé lui-même à la vente du solde, faire valoir un prix d'acquisition qui aurait dépassé, si on y ajoutait la déduction déjà opérée de ce chef lors du premier transfert partiel, le prix d'acquisition total effectivement payé pour l'ensemble des parcelles en cause. A défaut, on violerait la lettre ou tout au moins l'esprit de l'art. 44 al. 1 LI, étant en outre précisé que le prix d'acquisition ne saurait être déduit à plusieurs reprises. Dans la mesure où les recourants se substituent à leur père en matière de gain immobilier, il importe peu que la vente du solde de la parcelle N° 1***** ait été effectuée par eux et non par leur père. Les recourants prétendent certes que la méthode de calcul utilisée en 1974 en application de l'art. 47 LI et reprise dans la décision attaquée, était illogique, voire arbitraire. On relèvera cependant que le père des recourants en a bénéficié pour une imposition avantageuse en 1974; il est dès lors douteux que A._____ et B._____ puissent, dans le système vaudois, se prévaloir d'une autre méthode de calcul lors de la vente du solde des biens-fonds et obtenir à leur tour une taxation favorable. Il faut tout au

plus réserver l'hypothèse dans laquelle la seconde décision aboutirait à une imposition contraire au texte clair de la loi (dans ce sens ATF 97 I 125 - JT 1972 I 201), mais il n'en est rien en l'espèce. En effet, on ne voit pas ce qui, en l'occurrence, heurterait le principe de l'équité (auquel se réfère l'art. 47 LI); il serait bien plutôt critiquable, sous cet aspect, d'admettre, par le jeu de deux décisions successives, la déduction d'un montant supérieur au prix d'acquisition effectivement payé et, partant, d'imposer ces deux ventes partielles moins lourdement (à taux égal) que si l'ensemble de ces biens-fonds avait fait l'objet d'un transfert unique. Sur ce premier point, le calcul opéré par la décision attaquée doit être confirmé. b) S'agissant de la part acquise par C. _____ dans la succession de son père, l'art. 45 LI est également applicable et autorise le choix entre l'estimation fiscale cinq ans avant l'aliénation et le prix d'acquisition payé lors du précédent transfert à titre onéreux. Pour l'Administration cantonale des impôts, seule l'estimation fiscale de la parcelle cinq ans avant l'aliénation par les recourants entre en ligne de compte dans la mesure où la précédente acquisition à titre onéreux de la parcelle N° 1***** a eu lieu en août 1943 pour un montant qui n'est pas connu. Elle invoque ainsi l'estimation fiscale fixée le 19 septembre 1974 après la construction des deux immeubles sur la parcelle N° 1*****, à quoi il faut ajouter certaines impenses effectuées à partir de novembre 1982. Quant aux recourants, ils s'élèvent contre ce calcul en soulignant qu'à leurs yeux, il faut rechercher le prix d'acquisition du terrain nu, auquel on devra encore ajouter les impenses (conformément à l'art. 42 LI). A défaut, ils ne seraient en effet autorisés à déduire que la moitié de la plus-value importante conférée à la parcelle N° 1***** par la construction de deux immeubles locatifs. Sur ce dernier grief, la Commission observe d'emblée qu'il n'est pas fondé. En effet, c'est précisément l'érection de ces bâtiments qui a entraîné la mise à jour de l'estimation fiscale de la parcelle N° 1***** (art. 20 de la loi du 18 novembre 1935 sur l'estimation fiscale des immeubles); celle-ci a donc été fixée en tenant compte des impenses que constituent ces frais de construction. Le calcul de l'autorité intimée, contrairement à ce que soutiennent les recourants, tient dès lors bien compte de la totalité de l'investissement consenti en 1974. L'art. 44 al. 2 LI autorise un choix entre deux valeurs, le prix d'acquisition, d'une part, l'estimation fiscale en vigueur cinq ans avant la vente, d'autre part. La jurisprudence a précisé que cette disposition devait faire l'objet d'une interprétation stricte (CCRI L. Mo, du 25.3.1968); autrement dit, la loi n'autorise pas une troisième solution. Lorsque le choix de l'art. 44 al. 2 est ouvert, le prix d'acquisition est celui qu'a payé l'aliénateur (art. 44 al. 1) ou, dans l'hypothèse de l'art. 45 LI, le prix payé lors du dernier transfert à titre onéreux. Il s'agit en l'occurrence d'un transfert immobilier intervenu en 1943, par lequel le grand-père des recourants avait acquis le bien-fonds litigieux; le prix fixé alors n'a pas été établi. Dans le cadre de l'art. 44 al.2 LI, l'estimation fiscale est celle qui était en vigueur cinq ans avant l'aliénation de l'immeuble, soit conformément au texte clair de la loi, l'estimation arrêtée en 1974 après la construction de deux bâtiments locatifs. Certes, les parties sont parties de l'idée, tout au long de la procédure, qu'elles devaient rechercher la valeur qui pouvait être déduite au titre du prix d'acquisition du terrain nu. Cela résulte du fait que la commission de district a conçu la taxation du gain immobilier réalisé à la suite de la vente du solde de la parcelle N° 1***** comme une imposition complémentaire à celle de 1974, en partie à juste titre d'ailleurs; cependant, s'agissant de la part acquise par C. _____ par voie de succession, elle a omis de se faire produire un extrait du registre foncier lui permettant de cerner l'évolution de l'estimation fiscale de cette parcelle. Dans la mesure où l'on tient compte de l'estimation fiscale de 1974, qui prend en compte les investissements réalisés alors, la méthode de calcul change quelque peu et exclut la prise en considération à titre

d'impenses au sens de l'art. 42 LI des frais consentis pour la construction des deux immeubles sur la parcelle N° 1*****. Le contribuable ne saurait être autorisé, en dehors de l'alternative que lui offre l'art. 44 LI, à choisir encore, si cette solution lui est plus favorable, une estimation fiscale plus ancienne en y ajoutant ses impenses. Dans ces conditions, la décision attaquée doit être modifiée dans le sens des conclusions prises le 28 février 1991 par l'autorité intimée, ce qui conduit à l'admission partielle du recours. La Commission tient cependant à relever que la déduction des seules impenses précédant de cinq ans l'aliénation de l'immeuble est critiquable dans la mesure où les dépenses faites entre 1974 et 1982 qui n'auraient pas pu être déduites du revenu au titre des frais d'entretien ne pourraient être déduites par le contribuable ni dans le cadre de l'imposition ordinaire sur le revenu, ni dans le cadre de l'imposition du gain immobilier (CCRI M. Pe., du 6.6.1991).

3. Les recourants demandent à ce que l'impôt successoral prélevé en 1986 soit porté en déduction du gain imposable à titre d'impenses. Outre qu'aucune disposition légale ne prévoit une défalcation de cette nature, la Commission de céans a déjà eu l'occasion de rejeter une telle conclusion (voir ainsi CCRI C. et R. Bu., du 15.11.1976, publié dans RDAF 1978, p. 201; CCRI P. Gr., du 18.4.1977, cité dans le même arrêt, p. 206). L'impôt successoral se distingue en effet nettement de l'impôt sur les gains immobiliers; le premier porte sur un objet tout différent puisqu'il frappe l'augmentation de fortune consécutive à une dévolution pour cause de mort, soit l'accroissement du patrimoine du contribuable, alors que le second vise le revenu particulier provenant d'un transfert immobilier. La matière et les bases de calcul de chaque impôt ne sont pas les mêmes et n'ont aucun rapport entre elles, s'agissant de deux impositions tout à fait indépendantes l'une de l'autre. Ainsi l'art. 48 al. 1 lit. c LI, relatif aux impenses, n'autorise justement pas la déduction d'autres impôts que les "droits de mutation sur les transferts à titre onéreux". Cette solution répond à la logique du système puisque l'impôt sur les gains immobiliers n'est pas perçu comme on l'a vu, en cas de transfert par succession (art. 41 lit. d LI). Au surplus, la volonté du législateur de cumuler les deux impôts se trouve confirmée formellement dans l'exposé des motifs (Bulletin du Grand Conseil, Automne 1960, p. 414). En conclusion, c'est à juste titre que les recourants ont été soumis successivement à l'impôt successoral sur la valeur nette des biens dévolus à la suite du décès de leur père, puis à l'impôt sur le gain résultant de la revente de l'immeuble acquis par cette succession. 4.

Le recours est en conséquence admis partiellement; Il se justifie de laisser les frais du présent arrêt à la charge de l'Etat. Il n'est pas alloué de dépens pour le motif que le silence de l'art. 83 LI sur ce point est un silence qualifié (RDAF 1989, p. 449). Par ces motifs, la Commission cantonale de recours en matière d'impôt a r r ê t e : I. Le recours est admis partiellement II. La décision de taxation du 11 mai 1988 de la Commission d'impôt du district de Vevey en matière de gains immobiliers est annulée et le dossier lui est retourné pour nouvelle décision au sens du considérant 2. III. Il n'est pas prélevé d'émolument. Lausanne,

Le Au nom de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt : Le président : Le greffier : Le présent arrêt est notifié aux parties: - aux recourants, par l'intermédiaire de leur conseil l'avocat Denis Sulliger, Case postale 812, 1800 Vevey 1, sous pli recommandé; - à l'ACI, rue de la Paix 6, 1014 Lausanne, en 3 exemplaires dont un à l'intention de la Commission d'impôt de district à Vevey;