

VD_OMNI FI.1991.0053 vom 14. Mai 1992

VD Tribunal cantonal, 1992-05-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1991.0053

FR: VD_OMNI FI.1991.0053 du 14 mai 1992

IT: VD_OMNI FI.1991.0053 del 14 maggio 1992

Regeste

c/ACI | Extension du bénéfice du taux réduit aux pers. morales héritières non admise; exon. des PM de l'impôt sur le revenu et la fortune en raison de leur but d'ut. publique n'entraîne pas leur exon. de l'impôt sur les GI

Erwägungen

E. 14

décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs cantonaux et communaux (LHID), dont l'entrée en vigueur est fixée au 1er janvier 1993 (FF 1990 III 1680). b) Il convient encore de vérifier si l'exonération de la Croix-Rouge suisse ou de ses sections vaudoises repose sur une autre disposition dès lors que l'art. 3 al. 4 de l'arrêté fédéral concernant la Croix-Rouge suisse du 13 juin 1951 admet l'exemption partielle ou complète de taxes, émoluments et impôts de cette institution, pour autant que les dispositions légales le permettent. En l'espèce, on cherche en vain une telle disposition; ni l'art. 41 LI, ni l'Accord de réciprocité du 12 février 1960 entre les cantons de Vaud et de Berne en matière d'exonération de l'impôt sur le revenu et la fortune (RSV 9.4) ne prévoient l'exonération de la Croix-Rouge suisse ou de leurs sections vaudoises de l'impôt sur les gains immobiliers. Aussi, en l'absence d'une base légale expresse, on ne saurait admettre leur exonération (voir en ce sens, ATF 103 Ia 34, JT 1979 I 105; ATF 103 Ia 505, JT 1979 I 362). Reste ainsi seule litigieuse la question du taux applicable à la part du gain réalisée par la Croix-Rouge lors de la vente de l'appartement auparavant propriété de A. _____ au chemin de C. _____, à X. _____. 3. Le siège de la matière se trouve à l'art. 51 al. 3 de la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (LI). Dans la teneur que lui a donnée la novelle du 1er juin 1982 entrée en vigueur le 1er janvier 1983, cette disposition prévoit ce qui suit : "L'impôt est perçu au taux de 18 %. S'agissant d'immeubles destinés à la culture du sol et affectés à l'exercice d'une activité du contribuable ou de membres de sa famille, ce taux est réduit à 12 % lorsque la durée de possession est supérieure à vingt ans et que l'estimation fiscale de l'immeuble cinq ans avant l'aliénation est déterminante comme prix d'acquisition (art. 44 al. 2). Le taux réduit est également accordé, aux mêmes conditions, en cas d'aliénation par le propriétaire de l'immeuble principalement affecté à son habitation." Il est désormais admis, conformément à l'ancienne pratique des autorités fiscales et à la volonté du législateur, d'accorder le taux réduit également aux héritiers qui aliènent l'immeuble successoral (CCRI T. Ga., du 15 novembre 1990, publié dans RDAF 1990, p. 503); il faut cependant que ce dernier ait été principalement affecté à l'habitation du défunt de son vivant et que les héritiers ne l'aient pas affecté, depuis le décès, à un usage incompatible avec l'habitation, par exemple en cas de location à des tiers ou en cas d'affectation à un usage commercial. En l'espèce, il n'est pas contesté que l'appartement aliéné par l'hoirie remplirait les conditions d'affectation posées à l'art. 51 LI; la défunte l'a

habité personnellement jusqu'à son décès et la recourante ne l'a pas affecté, jusqu'à sa vente en juin 1990, à un usage incompatible avec l'habitation. 4. La seule question à trancher est donc celle de savoir si l'héritier susceptible de bénéficier du taux réduit peut être une personne morale. L'Administration cantonale des impôts estime pour sa part que l'extension du bénéfice du taux réduit aux personnes morales héritières ne se déduit ni du texte légal, ni des travaux préparatoires et ne saurait pour cette raison être admise. La recourante considère en revanche que le bénéfice du taux réduit s'applique également aux personnes morales même si une occupation physique de l'appartement acquis par succession est impossible. a) La solution retenue dans l'arrêt publié à la RDAF 1990, p. 503, repose sur une interprétation essentiellement historique de l'art. 51 al. 3 LI (cf. rapport de la Commission du grand Conseil, reproduit au consid. 1b de l'arrêt). Ce rapport ne donne toutefois aucune précision relative à la notion d'héritier susceptible de bénéficier du taux réduit, pas plus que sur la rédaction choisie pour la seconde phrase de cette disposition. Dans sa teneur antérieure au 1er janvier 1983, l'art. 51 al. 3 LI accordait le bénéfice du taux réduit, alors fixé à 10 %, à des conditions identiques à celles qui doivent être réunies aujourd'hui s'agissant de l'aliénation de maisons familiales (BGC, automne 1962, p. 515-520, amendement Michaud), par quoi il fallait entendre l'aliénation de "maisons habitées par leur propriétaire" (ibidem, p. 519). En 1982, le Grand Conseil a été saisi d'un projet de loi tendant notamment à supprimer l'application du taux réduit pour les maisons familiales en raison de la relative inefficacité de cette mesure pour encourager la propriété familiale et de la difficulté à définir précisément la notion de maison familiale (BGC, printemps 1982, p. 716 et 747). La Commission parlementaire, suivie par la majorité du Grand Conseil, a refusé de supprimer ce privilège des propriétaires de maisons familiales, mais l'ajustement rédactionnel opéré était censé pallier les difficultés d'application des termes "maisons familiales" (v. rapport de la commission parlementaire, cité in extenso sur ce point dans l'arrêt W. L. publié dans RDAF 1987, p. 372; sur les difficultés présentées par le texte antérieur, v. BGC, printemps 1982, p. 716, qui reproduit l'exposé des motifs à ce sujet); les termes choisis ont été calqués sur ceux de l'art. 46 bis al. 5 LI, qui a trait au réinvestissement. Cette solution était judicieuse puisqu'elle permettait une jurisprudence uniforme dans l'application de ces deux dispositions et dans la définition de la notion d'"immeuble principalement affecté à l'habitation". b) Les travaux préparatoires de 1962, puis de 1982, donnent en revanche quelques indications, assez floues il est vrai, sur le but poursuivi par le taux réduit : il s'agit d'accorder un privilège à la propriété familiale, voire de favoriser l'accès par les familles à la propriété de leurs maisons d'habitation, puis plus largement de leur logement (v. not. exposé des motifs, BGC printemps 1982, p. 716 et 747). S'agissant des héritiers, l'idée du législateur était d'accorder ce privilège aussi aux autres membres de la famille susceptibles de faire de l'immeuble hérité leur logement principal (art. 51 al. 3, première phrase, par analogie et la référence constante aux "maisons familiales"). L'extension du bénéfice du taux réduit aux personnes morales héritières, qui ne comptent pas parmi les membres de la famille du défunt, ne serait à cet égard pas conforme à l'objectif du législateur qui est de favoriser la propriété familiale et l'accession à celle-ci, alors même qu'elles maintiendraient la vocation non commerciale des locaux. A cela s'ajoute le fait que le Grand Conseil paraît avoir voulu, pour l'essentiel, conserver en 1982 les solutions qui prévalaient auparavant, sous réserve de précisions rédactionnelles; or, la jurisprudence rendue en application de la loi de 1962 excluait du cercle des personnes susceptibles de bénéficier du taux réduit les personnes morales au motif que le rapport personnel entre le contribuable et l'immeuble, sous la forme d'une occupation réelle de ce

dernier, fait défaut (v. ainsi RDAF 1972, p. 210). c) Le principe de l'égalité de traitement ne fait pas obstacle à des solutions différentes pour les personnes physiques ou morales, s'agissant de problèmes liés à la propriété de logements (voir RDAF 1972, 210, déjà cité; voir également CCRI feu P.-A. Fa., du 15.11.1990, où le bénéfice du taux réduit a été refusé au contribuable qui avait interposé entre son exploitation horticole et ses terrains l'écran d'une personne morale; selon la Commission cantonale de recours, l'existence d'une personne morale ne permettait plus de considérer qu'on se trouve en présence du type d'exploitation que le législateur avait en vue de faire bénéficier du taux réduit). d) Enfin, faute de pouvoir s'appuyer sur une disposition de la loi ou sur une volonté claire du législateur, l'extension du bénéfice du taux réduit aux héritiers personnes morales reviendrait à accorder à la recourante un privilège fiscal en l'absence d'une base légale, ce que la jurisprudence du Tribunal fédéral exclut en principe (ATF 103 Ia 34, JT 1979 I 105; ATF 103 Ia 505, JT 1979 I 362, déjà cités; sur ce point, v. aussi Peter Locher, Legalitätprinzip in Steuerrecht, Archives 60, 1ss, spéc. p. 13 ss et réf.). Cette solution est également conforme au principe selon lequel une règle à caractère exceptionnel doit être interprétée de manière restrictive (voir s'agissant des dispositions sur le réinvestissement, RDAF 1977, p. 255; RDAF 1979, p. 292; CCRI B. Ma., du 25.6.1985; FI 91/24, déjà cité). Quand bien même l'application du taux réduit permettrait en l'espèce à la Croix-Rouge suisse et à ses sections vaudoises d'affecter le montant de l'impôt ainsi économisé à la réalisation de leur but d'utilité publique, la ratio legis attachée par le législateur au bénéfice du taux réduit commande en définitive de réserver ce privilège aux seuls héritiers membres de la famille du défunt. La décision attaquée doit en conséquence être maintenue.

5. Le recours est en conséquence partiellement admis. Conformément à l'art. 55 al. 1 LJPA, il se justifie de mettre à la charge de la recourante un émolument réduit que le tribunal arrête à Fr. 500.--; cette somme sera imputée sur l'avance de frais que l'hoirie a effectuée en procédure, le solde lui étant restitué par Fr. 2'500.--. Vu l'issue du recours, il se justifie d'allouer à la recourante des dépens partiels, que le tribunal fixe à Fr. 500.--, à la charge de l'autorité intimée.

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