

VD_OMNI FI.1993.0006 vom 6. Dezember 1994

VD Tribunal cantonal, 1994-12-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1993.0006

FR: VD_OMNI FI.1993.0006 du 6 décembre 1994

IT: VD_OMNI FI.1993.0006 del 6 dicembre 1994

Regeste

c/ACI | L'évolution de la fortune immobilière, dans le cadre d'une TI consécutive à un décès, se fait en prenant en compte le 80% de la nouvelle estimation fiscale, en dépit du fait que, évidemment, la décision d'estimation intervient après le décès (pas de violation de principe de non-rétroactivité).

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 06.12.1994 FI.1993.0006

c/ACI | L'évolution de la fortune immobilière, dans le cadre d'une TI consécutive à un décès, se fait en prenant en compte le 80% de la nouvelle estimation fiscale, en dépit du fait que, évidemment, la décision d'estimation intervient après le décès (pas de violation de principe de non-rétroactivité).

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF A R R E T du 6 décembre 1994 sur le recours interjeté par A. _____, à Lausanne, dont le conseil est l'avocat Olivier Bourgeois, Montbenon 2, à 1002 Lausanne, contre la décision sur réclamation de l'Administration cantonale des impôts du 14 décembre 1992 confirmant une décision de taxation de la Commission d'impôt et recette de district de Lausanne-ville du 11 décembre 1991 (estimation d'immeubles dans le cadre d'une taxation intermédiaire consécutive à une dévolution successorale). * * * * * Composition de la section: M. E. Poltier, président; M. C.-F. Constantin et M. D. Malherbe, assesseurs. Greffier: M. J.-C. Perroud, sbt. Vu les faits suivants: A. _____ B. _____ est décédé le 3 décembre 1989, laissant à son épouse A. _____, par le biais d'un pacte successoral, l'usufruit sur l'ensemble des biens dévolus à leurs deux enfants, C. _____ et D. _____. Parmi les biens dont A. _____ a ainsi acquis la jouissance, figuraient divers immeubles ou parties d'immeubles situés à X. _____ et Y. _____. B. _____ Se fondant sur l'art. 23 de la loi du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations (LMSD), la commission d'impôt et recette de district de Lausanne-ville (ci-après : la commission d'impôt) a demandé, en temps utile, une révision de l'estimation fiscale des immeubles de la succession, à l'exception d'un seul. Par décision des 12 février et 21 mars 1991, la commission d'estimation fiscale des immeubles du district de Lausanne a procédé à de nouvelles estimations, augmentant les valeurs déterminantes de la manière suivante: Immeubles Ancienne estimation Nouvelle estimation 1***** à X. _____ Fr. 623'666.-- Fr. 1'280'666.-- 2***** à X. _____ Fr. 2'129'000.-- Fr. 3'376'334.-- 3***** à X. _____ Fr. 5'454'000.-- Fr. 8'647'000.-- Ces nouvelles estimations ont été reprises dans l'inventaire fiscal établi le 5 juin 1991. Elles ont servi de base au décompte de l'impôt successoral, notifié le 9 août 1991. Le 11 décembre 1991, la commission d'impôt a notifié à A. _____ la taxation intermédiaire effectuée suite au décès de son mari (art. 70 LI). Elle a pris en considération les nouvelles estimations

fiscales et a arrêté le revenu imposable à Fr. 620'200.-- et la fortune à Fr. 9'425'000.--, les estimations fiscales susmentionnées entrant dans ce montant à raison de 80% de leur valeur (art. 33 LI). Le lendemain, l'autorité de taxation a réclamé l'impôt correspondant, soit Fr. 20'699.60 pour la période du 12 au 31 décembre 1989 et Fr. 265'093.-- pour l'année 1990.

C. Le 8 janvier 1992, A._____ a déposé une réclamation contre la décision précitée, par l'intermédiaire du notaire Edouard Vaney. Elle a reproché à la commission d'impôt d'avoir procédé à la taxation intermédiaire en utilisant les nouvelles estimations fiscales, alors que celles-ci n'étaient pas en vigueur au moment du décès. D.

L'Administration cantonale des impôts a rejeté cette réclamation, par décision du 14 décembre 1992. Cette autorité a considéré en substance qu'une estimation fiscale revue dans le cadre de l'art. 23 LMSD devait s'appliquer aussi bien à l'impôt successoral qu'à l'impôt ordinaire sur le revenu et la fortune. E.

Agissant par l'intermédiaire de l'avocat Olivier Bourgeois, A._____ a déféré cette décision au Tribunal administratif par mémoire motivé du 13 janvier 1993. Ses arguments seront développés dans la partie "en droit" ci-dessous. L'autorité intimée a déposé sa réponse par lettre du 15 février 1993, dans laquelle elle conclut au rejet du recours. La recourante a répliqué par mémoire du 24 mars 1993. F.

Le Tribunal administratif a délibéré à huis clos. Considérant en droit:

1. La présente affaire met en jeu plusieurs dispositions de la LI, de la LMSD et de la LEFI (loi du 18 novembre 1935 sur l'estimation fiscale des immeubles) dont il convient au préalable de rappeler la teneur: Art. 30 LI - L'impôt complémentaire sur la fortune est perçu sur la fortune nette au début de la période de taxation ou au jour où l'assujettissement prend naissance. Art. 33 LI - Les immeubles, les constructions et installations techniques et industrielles qui comportent des réseaux de transmission, de distribution à des tiers, de circulation ou de transport (réseau d'eau, de gaz, d'électricité, de chemin de fer, etc.) sont imposés pour le 80% de leur estimation fiscale. (...) Art. 70 LI - Si les bases d'imposition d'une personne physique se sont modifiées de façon durable au cours de la période de taxation en raison du début ou de la cessation de l'activité lucrative, d'un changement de profession, d'une dévolution pour cause de mort, d'une séparation durable des époux au sens de l'art. 9, al. 2 ou d'une modification des bases de répartition intercantonale ou internationale des éléments imposables, une nouvelle taxation doit être faite, pour le reste de cette période, quant aux éléments du revenu et de la fortune touchés par la modification. Le revenu se détermine par l'art. 71, al. 3, et la fortune d'après son état au moment où se produit la modification. (...) Art. 23 LMSD - Les immeubles sont comptés pour 80% du montant de leur estimation fiscale. Les parties, de même que l'autorité fiscale, peuvent demander la révision de cette estimation dans les soixante jours dès la désignation de la donation ou dès la notification de l'inventaire successoral; dans cette éventualité, c'est le 80% du montant de la nouvelle estimation qui est déterminant pour le calcul de l'impôt. Art. 20 LEFI - A partir de la mise en vigueur de la présente loi, la commission de district procède périodiquement à la mise à jour des estimations. Cette opération a pour but de revoir l'estimation des immeubles lorsqu'il est constaté notamment par demande motivée des propriétaires, par mutation, réunion ou division de bien-fonds, construction ou démolition de bâtiment, constitution ou radiation de servitude, ou par d'autres opérations que la valeur fiscale de ces immeubles a notablement augmenté ou diminué. 2.

a) La recourante construit toute son argumentation sur l'art. 23 LMSD, en considérant qu'il s'agit d'une disposition exceptionnelle qui déroge au système ordinaire de la loi sur l'estimation fiscale des immeubles. Selon elle, les adaptations que prévoit ce texte législatif ont toujours un effet ex nunc - c'est-à-dire qu'elles ne déploient leurs effets que dès leur

entrée en force - et non ex tunc. L'art. 23 LMSD constituerait donc la base légale spécifique qui permettrait à une décision d'estimation fiscale d'avoir un effet rétroactif, dans le cas de l'impôt sur les successions et les donations. En dehors de son champ d'application, il n'y aurait pas place pour un tel effet, vu l'absence d'une autre disposition du même type. La décision attaquée consacrerait donc une violation du principe de la légalité qui postule qu'un effet rétroactif ne peut se produire que sur la base d'une disposition légale le prévoyant expressément. b) Cette manière de voir est erronée. Tout d'abord, parce que rien n'empêche une décision fiscale de déployer ses effets sur toute une période fiscale, alors même qu'elle a été prise et notifiée à une date postérieure au début de cette période; dans ce cas, il n'est pas question de dire, sinon de manière impropre, qu'elle a un effet rétroactif. Plus concrètement, si des titres appartenant à la fortune du contribuable doivent être estimés, la décision de taxation peut fort bien être rendue aujourd'hui et fixer leur estimation au 1er janvier 1993 (début de la période fiscale 1993-1994). Au surplus, s'agissant du régime particulier de l'estimation fiscale des immeubles, la date à laquelle une décision de révision déploie ses effets ne coïncide pas nécessairement avec son entrée en force, au contraire. On citera les exemples suivants : aa) en matière de révision générale (1ère étape), les estimations en question entrent en vigueur toutes à la même date, soit le 31 décembre 1992; peu importe que les décisions correspondantes soient entrées en force à une date indéterminée de 1991 ou 1992, voire même en 1993 pour bon nombre d'entre elles, sinon plus tard en cas de recours au Tribunal administratif; bb) en cas de vente d'un immeuble, la pratique de l'ACI consiste à attendre la mise à jour qu'entraîne une telle opération (art. 20 LEFI) et d'intégrer cette valeur dans le cadre de la taxation de la fortune de l'acheteur au 1er janvier suivant la transaction; cet élément serait intégré plus rapidement encore en cas de début d'assujettissement ou de taxation intermédiaire à une date coïncidant avec celle de la vente, ou postérieure à celle-ci, mais antérieure au 1er janvier de la période suivante; cc) suivant la pratique nouvelle et récente des commissions d'estimation, les transferts par donation constituent également des motifs de mise à jour de l'estimation fiscale, au sens de l'art. 20 LEFI, pour autant que l'on constate à cette occasion que la valeur fiscale des immeubles transférés a notablement augmenté ou diminué (dans ce sens, Tribunal administratif, arrêt EF 90/009 du 27 septembre 1991). Au vu de cette pratique et suivant la solution appliquée en matière de vente, la taxation du donataire pourrait fort bien intégrer dans la fortune de celui-ci l'immeuble transféré en prenant en compte l'estimation fiscale mise à jour à la suite de ce transfert, fût-ce par une décision entrée en force postérieurement au 1er janvier de la période fiscale concernée; dd) la Commission cantonale de recours en matière d'impôts (CCRI) (dans un arrêt Ri du 15 novembre 1984) avait à fixer la fortune d'un contribuable propriétaire d'une parcelle sur laquelle une construction était en cours au 1er janvier de la période déterminante. Le contribuable avait déclaré le 80 % de l'estimation fiscale du terrain en y ajoutant le 80 % de la valeur de la construction en cours; l'ACI avait repris ces valeurs sans changement et la CCRI avait confirmé ce point de vue. Le tribunal ignore, il est vrai, si cette solution correspond à une pratique des autorités fiscales; ee) dans un arrêt rendu en matière d'impôt foncier sans défalcation des dettes, dans le cadre de l'interprétation de l'art. 19 al. 4 de la loi du 5 décembre 1956 sur les impôts communaux (LIC), disposition proche des art. 30 et 70 al. 1 in fine LI (elle parle d' "estimation fiscale déterminante au 1er janvier"), la CCRI a estimé que la nouvelle estimation fiscale, consécutive à la réalisation d'une nouvelle construction, pouvait être appliquée "rétroactivement" (i.e. même si elle n'entre en vigueur que postérieurement) à la date déterminante du point de vue fiscal (en l'occurrence, 1er janvier; arrêt société S., du 12

janvier 1970). En définitive, il n'y a guère que dans le cadre de l'application des art. 44 al. 2 et 51 al. 3 LI que la date d'entrée en vigueur de la décision d'estimation fiscale coïncide exactement avec la date à laquelle elle est assortie d'effet, ce pour la computation du délai de cinq ans institué par ces deux dispositions (Commission cantonale de recours en matière d'impôt, ci-après: CCRI, arrêt du 26 avril 1967 en la cause hoiries C. et G.); et encore, comme on le verra ci-après, cette solution paraît discutable. On citera aussi une décision de la CCRI du 3 février 1965 (cause SI C. de V. RDAF 1965, 81) en matière d'impôt complémentaire sur les immeubles prélevé auprès des personnes morales, dans laquelle la CCRI a suivi le raisonnement préconisé par la recourante; cette décision va donc à l'encontre de l'arrêt S. précité qui lui est toutefois postérieur. c) On rappellera encore que la jurisprudence rendue en matière d'estimation fiscale, notamment par le Tribunal administratif, prend en compte, à titre de date déterminante pour l'estimation, la date de la vente, lors d'un tel transfert, et celle du décès dans le cadre d'une révision à forme de l'art. 23 LMSD, mais aussi d'une mise à jour fondée sur l'art. 20 LEFI à la suite d'une succession (TA, arrêt EF 91/010 du 5 janvier 1993). En revanche, s'agissant de la révision générale, on recherche une valeur moyenne normale pour les deux années de la révision; et, au cas où l'immeuble aurait subi des transformations importantes durant cette période, la dernière valeur revêtue par celui-ci, soit celle qui correspond au plus près, au regard de la réalité économique, à la valeur au 1er janvier 1993, pour reprendre l'exemple de la première période de révision générale (arrêt EF 92/031 du 15 janvier 1993; RDAF 1993, 380).

3. Raisonnant à partir de l'art. 23 LMSD a contrario, la recourante affirme que les autres impôts se fondent sur l'estimation fiscale en vigueur au jour de la survenance du cas d'impôt. Elle cite à cet égard les art. 23 al. 1 LMSD et 70 al. 1 in fine LI; on pourrait citer également l'art. 30 LI. Cette argumentation n'échappe pas à la critique, et cela à un double titre. D'abord, les dispositions précitées ne précisent nullement que c'est l'estimation fiscale en vigueur au moment de la survenance du cas d'impôt qui est déterminante. L'affirmation selon laquelle cet énoncé constitue la règle générale (mémoire de recours, p. 5, ch. 4), par rapport à laquelle l'art. 23 LMSD constituerait l'exception, est donc mal choisie (on rappelle que l'interprétation "à contrario" préconisée ici par la recourante n'est qu'une pseudo-méthode d'interprétation, qui ne saurait être retenue sans justification particulière : v. sur ce point André Grisel, *Traité de droit administratif*, Neuchâtel 1984, p.140). Ensuite, il s'agit, dans le cadre de l'art. 30 LI, en tout cas s'agissant de choses mobilières, de savoir quelle est leur valeur à cette date, sans égard à une estimation découlant d'une taxation qui entre en force ultérieurement. Rien n'empêche de raisonner de la même manière et de considérer l'estimation fiscale des immeubles comme une opération préalable, nécessaire pour arrêter la taxation d'un contribuable propriétaire d'immeubles; et il est parfaitement logique et équitable - surtout si l'on compare l'imposition de la fortune immobilière et de la fortune mobilière - d'attendre les décisions des commissions d'estimation de district sur ce point avant de procéder à la taxation, si l'on veut cerner la réalité de plus près. Tel est le sens qui doit être donné aux règles des art. 30 et 70 al. 1 in fine LI. Au contraire, la solution préconisée par la recourante n'assurerait en aucune façon l'équité fiscale; elle serait le fruit du hasard et avantagerait les contribuables proportionnellement à la lenteur des autorités d'estimation, autorités de recours comprises. La solution arrêtée par l'autorité intimée, qui paraît obéir à une pratique suivie et cohérente, se justifie d'autant plus qu'on se situe, en l'occurrence, dans le cadre d'une taxation intermédiaire à raison de l'art. 70 LI. Cette institution a précisément pour but de saisir la situation du contribuable au moment où survient la cause qui la déclenche. Il est donc tout à

fait logique d'interpréter cette disposition dans le sens qu'il faut prendre en considération la valeur de l'immeuble en cause au jour de la survenance de l'événement justifiant la taxation intermédiaire, en dépit du fait que la décision d'estimation fiscale n'interviendrait que plus tard. Comme on l'a vu plus haut, il ne s'agit pas d'un cas d'application rétroactive d'une décision. Pour le surplus, les remarques de la recourante au sujet des dispositions de la LEFI sont parfaitement exactes. Cette loi ne parle que de manière impropre de révision. Il s'agit plutôt d'une adaptation de l'estimation au vu de faits survenus postérieurement à la décision fixant l'estimation en vigueur, faits qui permettent de constater une évolution de la valeur fiscale. Mais, indépendamment de l'art. 23 LMSD, il est diverses causes de réexamen ou de mise à jour, notamment les transferts. Et il n'est nullement besoin de recourir à la révision au sens étroit de l'art. 107 LI, lorsque la taxation intervient postérieurement à l'entrée en force de la nouvelle estimation fiscale. La question pourrait se poser dans le cas contraire, mais elle peut rester ouverte ici. On ne peut d'ailleurs pas tirer d'autres conclusions de l'arrêt du Tribunal fédéral du 8 novembre 1972 en la cause dame L. B. c/ CCRI auquel s'est référée la recourante dans ses écritures. 4.

Enfin, la recourante invoque une incohérence, sinon une violation du principe de l'égalité de traitement dans la pratique suivie par l'ACI en matière de gain immobilier, s'agissant de l'application des art. 44 al. 2 et 51 al. 3 LI (arrêt de la CCRI du 26 avril 1967 précité). Vu la nature différente des impôts en cause, il paraît difficile de conclure à une violation de l'art. 4 Constitution. De toute manière, si une pratique devait être condamnée, ce ne serait pas celle ayant donné lieu à la décision attaquée, mais bien celle appliquée en matière d'impôt sur les gains immobiliers qui paraît à première vue discutable, à tout le moins dans l'hypothèse où l'autorité fiscale voudrait opposer successivement deux dates différentes au même contribuable, ce dans l'hypothèse, par exemple, d'une taxation intermédiaire suivie d'une vente immobilière entraînant la perception d'un impôt en vertu des art. 40 ss LI. 5. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. En application de l'art. 55 LJPA, un émolument de justice sera mis à la charge de la recourante qui succombe et qui n'a au surplus pas droit à des dépens. Par ces motifs le Tribunal administratif arrête:

I. Le recours est rejeté; la décision sur réclamation de l'Administration cantonale des impôts du 14 décembre 1992 est confirmée. II. Un émolument de justice de Fr. 3'000.-- (trois mille francs) est mis à la charge de la recourante, A. _____.

III. Il n'est pas alloué de dépens. mp/Lausanne, le 6 décembre 1994

Le président: Le greffier: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint.

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