

VD_OMNI FI.1993.0041 vom 2. November 1993

VD Tribunal cantonal, 1993-11-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1993.0041

FR: VD_OMNI FI.1993.0041 du 2 novembre 1993

IT: VD_OMNI FI.1993.0041 del 2 novembre 1993

Regeste

c/ACI | Prescription.Suspension.Non interruption. Bénéficie du taux de 12% le vendeur d'une part (1/2) de copropriété d'un immeuble habité de manière prépondérante par son père de son vivant, puis sa mère et sa soeur.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 02.11.1993 FI.1993.0041

c/ACI | Prescription.Suspension.Non interruption. Bénéficie du taux de 12% le vendeur d'une part (1/2) de copropriété d'un immeuble habité de manière prépondérante par son père de son vivant, puis sa mère et sa soeur.

canton de vaud TRIBUNAL ADMINISTRATIF - A R R E T - _____ du 2 novembre 1993 sur le recours interjeté par A. _____, représenté par Me Maurice Von der Mühl, avocat à Lausanne contre la décision de l'Administration cantonale des impôts (ACI) du 24 février 1993 (gains immobiliers - taux réduit - prescription)
***** Statuant à huis clos, le Tribunal administratif, composé de MM. J.-C. de Haller, président Ch.-F. Constantin, assesseur J. Koelliker, assesseur constate en fait : _____ A. _____ B. _____ a été propriétaire, de 1931 à 1982, d'un immeuble dont la désignation cadastrale est la suivante : X. _____, parcelle no1*****, habitation, garage, place-jardin, surface 1'298 mètres carrés. Il s'agit d'une maison d'habitation composée de trois appartements de respectivement sept, cinq et trois pièces et demi. De son vivant, B. _____ louait le grand appartement de 7 pièces à un tiers (M. F. _____) et occupait lui-même le reste de l'immeuble avec sa famille. B. _____ Au décès de B. _____, l'immeuble a été acquis en copropriété par ses deux enfants, soit le recourant A. _____ et sa soeur D. _____, chacun pour une demie, le tout étant soumis à l'usufruit de leur mère et veuve de B. _____, C. _____. Cette dernière a occupé l'appartement de 5 pièces, le petit appartement étant loué D. _____ pour un loyer très faible. C. _____ Par acte du 24 septembre 1987, A. _____ a vendu sa part d'une demie de l'immeuble à son neveu, E. _____, pour le prix de Fr. 583'664.--. Le notaire instrumentateur, M. Daniel Bornand, notaire à Vevey, a rempli la déclaration pour l'imposition des gains immobiliers, revendiquant l'application du taux de 12 % prévu par l'art. 51 al. 3 LI. Par décision du 18 janvier 1988, la Commission d'impôt et Recette de district de Lausanne a fixé le gain immobilier à 18 % de F. 413'094.--, soit Fr. 74'356.90. Le 27 janvier 1988, le notaire Bornand a déposé un recours contestant l'application du taux de 18 %. Ce recours ayant été maintenu, en dépit des explications fournies par la commission, le 2 mars 1988, le dossier a été transmis à l'Administration cantonale des impôts (ACI) conformément à la procédure prévue par l'art. 102 LI.
D. _____ Le recourant a alors consulté l'avocat Maurice Von der Mühl, à Lausanne, qui a avisé l'ACI de son mandat le 30 mars 1988. Le 6 décembre 1991, l'ACI a communiqué

au conseil du recourant que l'application du taux de faveur de 12 % n'entraîne pas en ligne de compte en l'espèce, le recourant n'habitait pas la maison lors de la vente et sa copropriétaire n'utilisant pour sa part qu'un appartement représentant environ le quart de l'immeuble. Invité dans ces conditions à retirer son pourvoi, le recourant a demandé une prolongation de délai le 24 décembre 1991. Relancé le 30 mars 1992 par l'ACI, il a confirmé à cette dernière, le 9 avril 1992, que le recours était maintenu. Statuant le 24 février 1993, l'ACI a rejeté le recours, considéré comme une réclamation, en reprenant en substance les justifications déjà portées à la connaissance du recourant. C'est contre cette décision qu'est dirigé le présent recours, déposé le 18 mars 1993 auprès du Tribunal administratif. L'ACI s'est déterminée le 7 mai 1993, concluant au rejet du recours. Le recourant a déposé encore un mémoire complémentaire le 30 juin 1993 auquel l'ACI a encore répliqué le 23 juillet 1993. Le Tribunal administratif a siégé en l'absence des parties, qui n'ont pas demandé leur audition personnelle, le 31 août 1993. et considère en droit : _____

1. Le recourant invoque principalement la prescription du droit de taxer telle qu'elle résulte de l'art. 98 lit. a LI. En substance, il fait valoir que, modifié par la nouvelle du 18 décembre 1989 (ROLVD 1989 p. 696) le texte légal institue une péremption du droit de taxer à l'échéance d'un délai de quatre ans. S'agissant dans le cas particulier de la perception de l'impôt sur les gages immobiliers, le point de départ de ce délai correspondrait au jour de la vente, la décision de taxation intervenue le 18 janvier 1988 interrompant cette prescription et faisant par conséquent partir un nouveau délai de quatre ans. Le recourant considère dès lors que l'autorité intimée était déchue du droit de taxer dès le 18 janvier 1992, la décision entreprise, du 24 février 1993, étant ainsi tardive. 2. L'art. 98a LI régit la prescription du droit de taxer, par opposition à la prescription de la créance fiscale (art. 118 LI). Il s'agit, juridiquement parlant, d'un délai de péremption (voir notamment Rivier, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, p. 357). Introduite par la nouvelle du 18 juin 1984, cette disposition a pour but d'assurer une plus grande sécurité juridique, tant pour le contribuable que pour l'autorité, et d'harmoniser le droit vaudois avec la réglementation prévue dans le cadre de l'harmonisation fiscale fédérale (exposé des motifs, BGC printemps 1984, p. 1573; voir aussi l'art. 47 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ROLF 1991 p. 1256). Le législateur a également prévu des cas dans lesquels les délais de prescription ne courent pas, à la suite d'empêchement ou de suspension (art. 98a al. 2) ainsi que des cas d'interruption (art. 98a al. 3). Dans la première hypothèse, les délais ne courent pas, soit qu'ils n'aient jamais commencé à courir (empêchement), soit qu'ils cessent de courir à partir d'un événement donné (suspension). Dans la seconde hypothèse, le délai continue à courir, mais son point de départ est reporté en fonction de l'acte interruptif. En l'espèce, on est en présence d'un cas de suspension de la prescription. La commission de district a taxé quelques mois après la vente générant le gain immobilier imposable, et cette décision a provoqué un recours, déposé le 27 janvier 1988. Conformément à l'art. 98a al. 2 lit. a, la prescription du droit de taxer ne court plus dès cette date, la seule limite étant celle fixée par la prescription absolue de douze ans dès la fin de la période de taxation (en l'espèce le 31 décembre 2000). C'est à tort que le recourant invoque l'interruption de la prescription, parce qu'il résulte clairement du texte légal que la décision de taxation provoque une suspension de la prescription et non pas une interruption. La nouvelle du 18 décembre 1989 n'y a rien changé, dans la mesure où elle a simplement ajouté la procédure de réclamation, désormais formellement consacrée. D'ailleurs, la solution ne serait probablement pas différente en appliquant les règles sur l'interruption de la prescription. Le

Tribunal administratif a déjà jugé que, même dans le cas de la taxation des gains immobiliers, et conformément au texte légal, le point de départ du délai de prescription était la fin de la période fiscale pendant laquelle a eu lieu la vente, et non pas la date de cette dernière (arrêt FI 92/085 du 27 janvier 1993). Dans cette hypothèse, la prescription ne pouvait pas être acquise avant le 31 décembre 1992. Or, l'ACI s'est adressée le 6 décembre 1991 au recourant pour contester l'argumentation sur laquelle était fondé le recours et réaffirmer la justification de la taxation, ce qui devrait être considéré comme un "...acte de l'autorité tendant à fixer ou à faire valoir la créance d'impôt...", au sens de l'art. 98a al. 3 LI.

3.1 Sur le fond, le recourant persiste à invoquer le taux de faveur de l'art. 51 al. 3 in fine LI, disposition qui prévoit les conditions suivantes pour l'octroi du taux réduit en matière de maisons d'habitation : a) l'immeuble doit être principalement affecté à l'habitation; b) il doit s'agir de l'habitation du propriétaire; c) la durée de possession doit être supérieure à vingt ans; d) l'estimation fiscale de l'immeuble cinq ans avant la vente est déterminante comme prix d'acquisition. En l'espèce, seule la première de ces conditions est litigieuse, l'autorité intimée contestant que l'immeuble dont une part de copropriété a été vendue par le recourant ait été affectée à son habitation ou à celle de membres de sa famille, les parts occupées par sa mère et sa soeur ne pouvant pas être cumulées. 3.2

Avant l'entrée de la nouvelle du 1er juin 1982 entrée en vigueur le 1er janvier 1983, l'art. 51 al. 3 LI avait la teneur suivante: "L'impôt est perçu au taux de 18 %. S'agissant d'immeubles destinés à la culture du sol et de maisons familiales, 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)." Sous l'empire de cette disposition, la Commission de recours avait jugé à de multiples reprises que la qualité de " maison familiale " impliquait en principe " une relation personnelle entre le contribuable et l'immeuble sous forme d'occupation réelle " (CCRI A. F. du 18.3.1985; J.-P. P. du 10.1.1985; P. W. du 24.11.1982; H. M. du 23.4.1982; RDAF 1982 p. 439). La jurisprudence admettait toutefois qu'un immeuble ne perdait pas son caractère de maison familiale si un certain délai s'écoulait entre la fin de l'occupation et son aliénation par le propriétaire qui l'habitait : un tel délai devait être admis lorsqu'il apparaissait que son écoulement était raisonnablement nécessaire, au vu des circonstances pour permettre la préparation et l'achèvement de l'aliénation dans des conditions favorables (RDAF 1981 p. 266). Considérant en outre que l'héritier reprend la situation du défunt, un arrêt légèrement postérieur avait précisé que l'immeuble conservait son caractère familial même si un certain délai s'écoulait entre le décès du défunt et l'aliénation par les héritiers pour permettre l'accomplissement des formalités successorales (RDAF 1981 p. 271). En bref, il suffisait que ni le propriétaire ni ses héritiers n'aient affectés l'immeuble " à un but incompatible avec les démarches entreprises en vue de l'aliénation " (arrêts précités). Après avoir élucidé les circonstances dans lesquelles la nouvelle du 1er juin 1982 donnée à l'art. 51 LI avait été adoptée, la Commission de recours a constaté que si le législateur avait voulu effectivement exclure l'octroi du taux réduit aux résidences secondaires, il entendait accorder en revanche le taux de 12 % en cas de vente par les héritiers de l'immeuble principalement affecté à l'habitation du contribuable décédé. La Commission de recours a ainsi jugé que la volonté du législateur devait l'emporter sur le texte de la loi et par conséquent, qu'après le décès du propriétaire qui habitait l'immeuble, ses héritiers peuvent bénéficier du taux réduit (CCRI T. Ga., P. Gr., A. Ma., E. Pa. du 15 novembre 1990; la jurisprudence W. L. publiée in RDAF 1987 p. 372, Revue fiscale 1988 p. 547, qui aboutissait à la solution opposée à la suite d'une interprétation a contrario du texte de la loi, a été abandonnée pour le motif qu'elle

méconnaissait gravement les principes régissant l'interprétation du droit administratif). Dans ces arrêts, la Commission a rappelé la jurisprudence rendue sous l'empire de l'ancien art. 51 al. 3 LI, selon laquelle le taux réduit peut être appliqué même si, entre le décès du défunt et l'aliénation par les héritiers, il s'écoule un certain délai dont l'écoulement paraît raisonnablement nécessaire, au vu des circonstances, pour permettre l'accomplissement des formalités successorales ainsi que la préparation et l'achèvement de l'aliénation dans des conditions favorables. Dans les arrêts P. Gr., A. Ma. et E. Pa. précités, elle a jugé qu'après le décès du propriétaire qui habitait l'immeuble, l'affectation de celui-ci à l'habitation d'un des cohéritiers - il s'agissait du conjoint survivant bénéficiant d'un droit d'usufruit - ne privait pas les autres cohéritiers du bénéfice du taux réduit lors de la vente ultérieure de l'immeuble dans un délai raisonnable. Le Tribunal administratif a repris à son compte ces principes (arrêt FI 91/027, du 17 décembre 1991; arrêt FI 91/053 du 14 mai 1992). De son côté, l'Administration cantonale des impôts a précisé dans une circulaire no 14, de décembre 1990, que la notion d'affectation prépondérante avait pour conséquence qu'une utilisation de l'immeuble à d'autres fins que l'habitation du propriétaire était admise pour autant qu'elle porte sur moins de la moitié de l'immeuble. A également été précisé le point que le taux réduit devait s'appliquer si l'immeuble a été principalement affecté à l'habitation de la veuve du propriétaire (ou d'un autre cohéritier) entre le décès et la vente et qu'il importait peu que le conjoint ait occupé l'immeuble en temps qu'usufruitier ou propriétaire en commun.

3.3 En l'espèce, il faut considérer que seule une partie de l'immeuble a été occupée par des tiers, tant du vivant de B. _____ que depuis son décès en 1982. Il s'agit de l'appartement de 7 pièces, qui ne représente pas plus de 50 % de l'immeuble, soit qu'on considère le nombre de logements, soit qu'on considère le nombre de pièces, soit encore qu'on prenne en compte les estimations fiscales. Si on se réfère aux chiffres fournis par la fiduciaire Simon S.A., à Vevey, pour la période fiscale 1985-1986, on s'aperçoit en effet que seules 7 pièces (sur 15,5) étaient louées à un tiers, l'estimation fiscale de cet appartement (Fr. 124'000.--) représentant moins de la moitié de l'estimation fiscale totale (Fr. 272'000.--). Il est vrai que l'autorité intimée n'admet pas que l'on puisse cumuler, pour déterminer le caractère prépondérant ou non de la partie habitée par le contribuable, les parts de cohéritiers, en l'espèce celles de sa mère, usufruitière, et celles de sa soeur, copropriétaire et locataire de l'appartement de trois pièces et demie. Elle se fonde à cet égard essentiellement sur la nécessité de respecter l'égalité de traitement entre les héritiers uniques, d'une part, qui n'ont pas la possibilité de procéder à un tel cumul d'occupation, et les héritiers multiples, d'autre part. Cette argumentation ne peut pas être retenue. Elle se heurte en effet au texte légal lui-même, qui est clair, dans la mesure où il réserve le taux réduit de 12 % pour les ventes d'immeubles principalement affectés à l'habitation "...du contribuable ou de membres de sa famille". A la rigueur du texte, il suffit donc que des membres de la famille du contribuable aient affecté l'immeuble en cause, de façon prépondérante, à leur habitation et l'utilisation du pluriel indique bien que ce peut être le cas de plusieurs d'entre eux. A cela s'ajoute que les travaux préparatoires de 1962, puis de 1982 indiquent que le but poursuivi et par le taux réduit était d'accorder un privilège à la propriété familiale, voire de favoriser l'accès par les familles à la propriété de leur maison d'habitation, puis plus largement de leur logement (exposé des motifs, BGC printemps 1982, p. 716 et 747). S'agissant plus particulièrement 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 (Tribunal administratif, arrêt FI 91/053, du 14 mai 1992). On ne voit dans ces conditions pas pourquoi le recourant, dont le père de son

vivant a habité personnellement et de manière prépondérante la maison familiale de X._____, dont la mère et la soeur ont repris à leur compte le même usage, ne pourrait pas prétendre à un privilège que le législateur a précisément destiné à ce genre de situation. L'arrêt dont se prévaut l'ACI (FI 91/027, du 12 décembre 1991) ne peut pas être déterminant, puisque la situation de fait était différente, le contribuable n'occupant qu'un appartement sur trois. L'argument tiré de la nécessité de respecter le principe de l'égalité de traitement ne saurait non plus être décisif : il est parfaitement concevable qu'un héritier unique reprenne pour son habitation personnelle l'ensemble des locaux utilisés de son vivant par le decujus, comme il est également possible que plusieurs héritiers renoncent à le faire. Il s'agit-là d'éléments de fait qui dépendront de la volonté des intéressés et des circonstances qui leur sont propres, et peu importe à cet égard qu'il s'agisse d'une seule ou de plusieurs personnes. L'autorité doit apprécier la situation de cas en cas, en fonction des éléments de fait résultant du dossier. 4. Le recours doit dans ces conditions être admis, et la décision entreprise réformée, le recourant étant mis au bénéfice du taux de 12 % prévu par l'art. 50 al. 3 in fine LI. L'impôt dû peut donc être arrêté à Fr. 49'571.30 (12 % de Fr. 413'094.--). Les frais doivent être laissés à la charge de l'Etat, le recourant, qui a consulté avocat, ayant droit à des dépens (art. 55 LJPA). Par ces motifs, le Tribunal administratif a r r ê t e : I. Le recours est admis. II. La décision entreprise est réformée, le montant de l'impôt sur les gains immobiliers dû par le recourant à la suite de la vente le 24 septembre 1987 de sa part de co-propriété de l'immeuble sis à X._____, étant fixé à Fr. 49'571.30 (quarante neuf mille cinq cent septante et un francs et 30 centimes). III. Il n'est pas perçu d'émolument judiciaire. IV. L'Etat de Vaud, par l'Administration cantonale des impôts, versera au recourant une indemnité de Fr. 1'200.-- (mille deux cents francs) à titre de dépens. fo/Lausanne, le 2 novembre 1993 Au nom du Tribunal administratif, le juge : 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.