

VD_OMNI FI.1993.0042 vom 6. April 1995

VD Tribunal cantonal, 1995-04-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1993.0042

FR: VD_OMNI FI.1993.0042 du 6 avril 1995

IT: VD_OMNI FI.1993.0042 del 6 aprile 1995

Regeste

c/ACI | a) en l'occurrence, l'on se trouve en présence d'une interprétation de sa décision par l'autorité de réclamation, également susceptible de recours. b) Le produit du transfert de l'immeuble propriété de l'un des époux est imposable en plein au titre des gains immobiliers, même s'il est utilisé pour acquitter la créance de son conjoint découlant de la liquidation du régime matrimonial; autrement dit, la participation au gain de ce dernier n'est pas imposable chez son bénéficiaire.

Erwägungen

E. 14

septembre 1992, mais qui a été retiré par la suite. Quant à la voie de la révision, qui constitue une voie de droit extraordinaire, également évoquée par le juge instructeur, elle apparaît comme subsidiaire à celle de l'interprétation. En l'occurrence, le litige porte bien sur une différence de gain de Fr. 100'000.- et un impôt de Fr. 18'000.-, montants sur lesquels la décision du 14 septembre 1992 comportait une confusion; on se trouve donc bien en présence ici d'une procédure d'interprétation, destinée à restituer un sens clair à cette décision. 2.

Sur le fond, le problème est celui du prix d'acquisition déterminant pour le calcul de l'impôt sur les gains immobiliers d'un immeuble acquis par voie de succession, dans le cas d'espèce moyennant paiement d'une soulte convenue dans le cadre du partage successoral. a) Selon l'art. 40 al. 1 LI, l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet le gain net provenant de l'aliénation d'immeubles situés dans le canton ou d'une partie de ceux-ci (al. 1). Sont notamment considérés comme aliénation : la vente, le transfert de la fortune privée dans la fortune commerciale, l'apport dans une société de personnes, la cession du droit d'acquérir un immeuble, la cession d'une part à une propriété commune sur un immeuble, le transfert d'une ou de plusieurs actions ou parts de sociétés immobilières, ainsi que tout acte qui a pour effet de transférer à un tiers le pouvoir de disposition réel et économique d'un immeuble situé dans le canton (al. 2). En vertu de l'art. 45 LI, en cas d'aliénation d'un immeuble acquis par succession, par attribution selon les art. 620 ss CCS, par donation ou par contrat de mariage instituant la communauté de biens, le précédent transfert à titre onéreux est déterminant pour fixer le prix d'acquisition et la durée de possession. L'art. 51 al. 3 LI fixe le taux d'imposition à 18%, sous réserve d'exceptions qui n'entrent pas en considération ici. En l'espèce, seule est litigieuse la question de savoir quel est le dernier transfert effectué à titre onéreux. b) Le recourant soutient à cet égard la thèse suivante : sa mère a hérité de son père un quart de l'immeuble de X._____. Les trois autres quarts, rachetés par elle durant son second mariage, sont entrés dans la masse des acquêts, propriété du mari dans le régime de l'union des biens auquel était soumis le couple; la mère du recourant avait droit à un tiers du bénéfice de cet union, soit un quart de l'immeuble. Dans la succession de son époux, elle a hérité de 2/8 du solde, soit 1/8 de

l'immeuble. Au total, elle pouvait donc être reconnue propriétaire de 5/8 de l'immeuble et non de la totalité, nonobstant son inscription au Registre foncier comme unique propriétaire. La convention de partage du 9 septembre 1988 ayant attribué l'immeuble au recourant, moyennant attribution d'autres actifs et paiement d'une soulte réduite à Fr. 100'000 à ses cohéritiers, cet acte doit être assimilé à une cession en lieu de partage et donc à un transfert à titre onéreux. Un impôt sur les gains immobiliers aurait par conséquent dû être prélevé au moment de cette cession auprès des héritiers de C. _____, sur les 3/8 de l'immeuble cédé. Le prix de l'immeuble fixé dans la convention précitée constituerait par conséquent le prix d'acquisition déterminant pour l'aliénation effectuée par le recourant en 1991, du moins à concurrence des 3/8. De son côté, l'ACI soutient que la convention du 9 septembre 1988 ne peut être assimilée à une cession en lieu de partage et donc à un transfert à titre onéreux, étant donné que le recourant n'a jamais été propriétaire en main commune avec les héritiers de la succession de C. _____. Dès le décès de sa mère, il était l'unique propriétaire de l'immeuble qu'elle possédait à X. _____. Le versement de la soulte dans la convention de partage de 1988 ne correspond qu'au règlement d'une récompense dans le cadre de la liquidation du régime matrimonial sans remettre en cause le droit de propriété sur l'immeuble. Partant, le prix d'acquisition déterminant est celui du précédent transfert effectué à titre onéreux ou plutôt, en l'espèce, le montant de l'estimation fiscale établie cinq ans avant la vente, plus favorable au recourant (art. 44 al.2 LI), soit Fr. 249'342.-, selon les calculs effectués par l'autorité intimée. c) On ne peut suivre le recourant lorsqu'il affirme que l'immeuble en cause lui a été transmis pour partie à titre onéreux. Dès le décès de sa mère, il a hérité de la totalité de l'immeuble, qui à aucun moment n'est devenu la propriété commune de l'hoirie. Sa mère était propriétaire de l'immeuble et inscrite comme telle au Registre foncier dès 1950. Le fait que son époux, C. _____, l'ait aidée financièrement à acquérir les trois quarts de cet immeuble durant l'union conjugale, ne joue aucun rôle sur le plan des droits réels (voir à cet égard ATF 102 II 70; Paul Piotet, L'appartenance d'un bien à deux masses du régime matrimonial et les créances ou récompenses pour contribution à l'acquisition, amélioration ou conservation d'un bien, in JdT 1987, p. 592 ss, sp. 597; v. aussi Lise Favre, L'achat d'immeuble en copropriété entre époux mariés sous le régime de la participation aux acquêts - une fausse solution?, in RNR 1994, 324 ss). La distorsion qui peut exister entre la qualification matrimoniale d'un immeuble, acquis à titre onéreux par la femme en cours de mariage sans emploi d'apports ou de biens réservés, et son statut de droit réel est une circonstance dénoncée par la doctrine et la jurisprudence (voir les références citées in ATF 112 II 474 = JdT 1987 I 601 ss, sp. 603). La jurisprudence du Tribunal fédéral a partiellement comblé cette lacune en considérant qu'indépendamment de la qualification juridique de la masse à laquelle appartient la partie acquise ainsi à titre onéreux pendant le régime, elle entre, du point de vue comptable, dans la masse des acquêts à la dissolution du régime de l'union des biens (ATF 112 II 384 = JdT 1987 I 586, sp. 588 et la jurisprudence citée; ATF 112 II 474 = JdT 1987 I 601 et les références citées). Cela implique notamment que dans un tel cas, le mari étant propriétaire des acquêts, il bénéficie de la plus-value conjoncturelle dans sa part à la liquidation du régime matrimonial, mais également dans la créance qu'il détient contre la masse des apports de l'épouse, en dérogation au principe selon lequel les créances entre époux sont réputées être invariables dans le régime de l'union des biens (art. 199, 201 al.3 et 209 CC; ATF 112 II 384 et 474 précités); il n'en résulte cependant pas que l'époux soit reconnu propriétaire sur le plan des droits réels de la partie de l'immeuble acquise à titre onéreux par la femme (dans le même sens, TA, arrêt du 5 mai 1993, FI 90/012). Ainsi, la

soulte due par le recourant aux termes de la convention du 9 septembre 1988 ne correspond pas au rachat d'une part idéale de propriété des héritiers de C. _____ à concurrence de 3/8, mais au règlement d'une dette des apports de sa mère, B. _____, envers la masse des acquêts. d) Il arrive - notamment dans le cadre de la liquidation du régime matrimonial - que le propriétaire de l'immeuble utilise le gain immobilier réalisé pour s'acquitter de la créance variable de son conjoint, correspondant à une participation à la plus-value du bien-fonds (peu importe que cela soit en application de la jurisprudence des ATF 112 II précités ou désormais de l'art. 206 CC). Les auteurs se demandent alors - mais la question peut se poser dans la même mesure dans le cas présent, malgré le décalage dans le temps entre la liquidation du régime matrimonial et le transfert de l'immeuble - assez logiquement si la participation au gain de l'époux qui en bénéficie n'est pas imposable au titre de l'impôt sur les gains immobiliers, ce auprès de ce dernier et non plus auprès de l'aliénateur; ils y répondent cependant par la négative en soulignant le caractère non pertinent au regard de cet impôt de la cause du transfert considéré (paiement d'une dette, notamment, ou de la part au bénéfice), ce sous réserve d'une disposition légale expresse (dans ce sens, v. Danielle Yersin, le nouveau droit matrimonial et ses conséquences fiscales, RDAF 1987, 317, spéc. 343; Patrick Holtz, Steuerrechtliche Folgen der Ehescheidung, Berne 1989, p. 260; Peter Spori, Neues Eherecht und Steuern, Archives 56,42 et références citées; Thomas Koller, Wechselwirkungen zwischen Eherecht und Steuerrecht - dargestellt anhand zweier ausgewählte Problempreise, RDS 1990 I 41, spéc. 54 ss et 75; Peter Locher, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, thèse Berne 1976, p. 50 s et 177 ss analyse une exception apportée par le législateur bernois à ce principe dans le cadre de l'art. 619 CC). En d'autres termes, seul est imposable le propriétaire de l'immeuble au sens des droits réels, indépendamment des droits que pourraient détenir des tiers leur permettant de participer au gain réalisé en cas d'aliénation; quant à la participation de ces derniers au gain, elle n'est en revanche pas soumise - en droit vaudois, notamment en raison du défaut de base légale - à l'impôt sur les gains immobiliers. 3. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. En application de l'art. 55 LJPA, il y a lieu de mettre à la charge du recourant un émolument de justice arrêté à Fr. 1'500.-.

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