

VD_OMNI FI.1995.0029 vom 13. November 1996

VD Tribunal cantonal, 1996-11-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1995.0029

FR: VD_OMNI FI.1995.0029 du 13 novembre 1996

IT: VD_OMNI FI.1995.0029 del 13 novembre 1996

Regeste

c/ACI | Recours P.A. et appl. du taux réduit de 12% à l'aliénation d'une "part" sur un imm. déterm. la communauté héréditaire par la rec., sa mère, ses frères et soeurs. L'imm. concerné a en effet le caractère de maison fam. étant occupé pr un taux sup. à 50% pr les membres de la fam. de la rec. Pas de déd. à titre d'impenses de frais déjà déduits de rev. des memb. de l'hoirie. Estim. fisc. 5 ans av. l'aliénation déterm. comme prix d'acquisition du seul fait de l'application de l'art. 51 al. 3 LI.

Erwägungen

E. 11

avril 1994, le 9 juin 1994, et ce, même en partant du fait que les no 39 et 41 de la rue des B._____ n'étaient qu'un seul et unique immeuble. Il y a donc lieu d'admettre que la question de l'immatriculation de l'immeuble n'a pas été déterminante pour l'application du taux d'imposition et que cet élément n'est plus litigieux. a) A teneur de l'art. 51 al. 3 in fine LI, le taux d'impôt sur les gains immobiliers est réduit à 12% lors de l'aliénation de maisons d'habitation, aux conditions suivantes : - l'immeuble doit être principalement affecté à l'habitation; - il doit s'agir de l'habitation du propriétaire; - la durée de possession doit être supérieure à vingt ans; - 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 constatant que tant la mère que la soeur de la recourante n'occupaient pas chacune pour elle, la part minimum de 50 % de l'immeuble et que les parts de ces deux hoirs-propriétaires ne pouvaient pas être cumulées. b) Avant la novelle 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 affecté 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. c) En l'espèce, il faut considérer que de divergences subsistent entre les parties concernant le taux d'occupation de l'immeuble par des tiers du vivant du père de la recourante. Cette dernière prétend en effet qu'à cette époque, les deux étages de la maison étaient affectés à l'habitation de la famille et comme galetas et que le rez-de-chaussée avait été utilisé comme atelier par son père, puis comme bureau par son frère et sa mère. L'ACI affirme quant à elle, dans sa décision sur réclamation, que le père de la recourante n'aurait pas pu prétendre au taux réduit s'il avait aliéné l'immeuble de son vivant, étant donné qu'il en occupait moins de la moitié. On peut, au regard de ce qui précède, s'étonner que l'autorité intimée n'ait pas poussé les investigations plus à fond afin de déterminer le taux d'occupation de l'immeuble litigieux par le père de la recourante de son vivant. L'ACI semble en effet dans sa décision sur réclamation tenir pour élément décisif un taux d'occupation inférieur à 50 % du vivant du père de la recourante (cf. décision sur réclamation du 3 mars 1995 p. 7 ch. 7). Dans ses déterminations du 2 juin 1995, l'autorité intimée ne se prononce en revanche pas sur l'affirmation de la recourante selon laquelle le de cujus aurait pu bénéficier du taux réduit en

cas d'aliénation de l'immeuble de son vivant et se contente de renvoyer à sa décision sur réclamation. Il y a donc lieu d'admettre que l'ACI fonde dès lors principalement sa décision sur l'impossibilité de cumuler les parts de plusieurs cohéritiers afin d'arriver à un taux d'occupation de l'immeuble supérieur ou égal à 50 %. Il n'est donc pas établi à satisfaction qu'une partie de l'immeuble a été occupée par des tiers du vivant du père de la recourante. Par contre, depuis son décès, Il s'agit d'une part qui ne représente pas plus de 50 % de l'immeuble. 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 et celles de sa soeur. 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 et ajoute que l'application du taux réduit aux héritiers vise à leur conférer le même statut fiscal que celui du de cujus. Elle en tire comme conséquence que le de cujus n'aurait lui-même pas pu bénéficier du taux réduit car il n'occupait de son vivant qu'une part de l'immeuble litigieux représentant moins de la moitié de cet immeuble. Comme relevé dans le paragraphe ci-dessus, cette argumentation n'est pas déterminante dans la présente affaire. d) Le texte de l'art. 51 al. 3 in fine ne permet pas à lui seul de trancher la question qui nous occupe. On peut en effet se demander si la mention "aux mêmes conditions" se rapporte uniquement à la durée de possession de l'immeuble supérieure à vingt ans et à la prise en compte de l'estimation fiscale de l'immeuble cinq ans avant l'aliénation pour déterminer le prix d'acquisition ou, si elle permet également de prendre en compte une affectation de l'immeuble à l'habitation du contribuable ou de membres de sa famille, comme c'est le cas en matière d'immeubles affectés à l'exercice de l'activité lucrative du contribuable au sens de la première phrase de ce même alinéa. Les travaux préparatoires de 1962, puis de 1982 ne fournissent pas d'explication précise sur ce point. Ils indiquent néanmoins que le but poursuivi 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 93/041, du 2 novembre 1993 et les références citées). Dans un arrêt postérieur (FI 95/0070, du 23 novembre 1995), arrivant à une solution différente de celle de l'arrêt du 2 novembre 1993 précité, le tribunal de céans a précisé qu'à la notion de maison familiale, au sens où le législateur l'entendait, lorsqu'il a adopté l'art. 51. al. 3 LI dans sa teneur actuelle, quand bien même il n'y a pas utilisé expressément cette terminologie, correspond ainsi à la notion stricte de noyau familial, c'est-à-dire les époux vivant en ménage commun et leurs enfants mineurs; par conséquent, c'est seulement si les membres de ce dernier cercle habitent de façon prépondérante l'immeuble, que le taux applicable au gain résultant de l'aliénation pourra être réduit. Ce n'est d'ailleurs que dans cette hypothèse que l'on peut admettre que l'immeuble est affecté, à proprement parler, à l'habitation du propriétaire (selon la formulation expresse de l'art. 51 al. 3 in fine) ou du contribuable (selon l'art. 46 bis al. 5). En l'espèce, comme relevé à la lettre c) ci-dessus, le père de la recourante occupait de son vivant l'immeuble litigieux avec son épouse et leurs enfants; depuis son décès, la mère et une des soeurs de la recourante y habitent pour une part prépondérante. L'immeuble, propriété en main commune de l'hoirie Gogniat (père de la recourante), n'a donc pas perdu son caractère de maison familiale. e) On ne voit dans ces conditions pas pourquoi la

recourante, dont le père de son vivant a habité personnellement l'immeuble familial d'A. _____ et dont la mère et la soeur ont repris à leur compte le même usage pour une part cumulée supérieure à 50 %, ne pourrait pas prétendre à un privilège que le législateur a précisément destiné à ce genre de situation. 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 de cujus, 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. Le recours doit par conséquent être admis sur ce point et le dossier retourné à l'autorité intimée pour qu'elle procède au calcul de l'impôt dû par X. _____ en appliquant le taux de 12 %, prévu par l'art. 51 al. 3 in fine, au gain immobilier réalisé par cette dernière. 2.

La recourante sollicite également la déduction de sa participation à un montant de fr. 123'489, correspondant à des travaux d'entretien et de réparation ayant entraîné une plus-value sur l'immeuble dont elle a cédé sa part. a) L'art. 23 lit. d LI, rangé dans la section concernant l'impôt sur le revenu des personnes physiques, prévoit que les frais d'entretien et d'administration des immeubles et les frais de gérance de la fortune mobilière sont déduits du revenu. L'art. 42 LI pose comme principe à la base de calcul de l'impôt sur les gains immobiliers que le gain imposable est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des impenses. Les art. 44 et 45 LI fixent le prix d'acquisition de la façon suivante: "Art. 44: Le prix d'acquisition est le prix qu'avait payé l'aliénateur. Lorsque l'acquisition est intervenue plus de cinq ans avant l'aliénation, le contribuable peut invoquer, comme prix d'acquisition, estimation fiscale de son immeuble cinq ans avant l'aliénation. Art. 45: En cas d'aliénation d'un immeuble acquis par succession, par attribution selon les articles 620 et suivants du 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'article 44, alinéa 2, est applicable". Les impenses sont définies à l'art. 48 LI comme étant les dépenses inséparablement liées à l'acquisition ou à l'aliénation, ou qui contribuent à l'augmentation de la valeur de l'immeuble. Elles comprennent notamment les dépenses donnant une plus-value à l'immeuble (art. 48 al. 1 lit. c LI). L'alinéa 2 de l'art. 48 LI précise toutefois que les dépenses qui ont donné ou donneront lieu à une déduction du revenu conformément à l'article 23 ne peuvent être déduites comme impenses. b) En l'espèce, l'ACI fait valoir que la somme sur laquelle la recourante demande déduction de sa part, a déjà été déduite dans les comptes de l'hoirie et donc dans les déclarations personnelles de chacun des héritiers, au titre de frais d'entretien. La recourante ne conteste pas que ces frais aient déjà été admis en déduction dans les comptes de l'hoirie (voir par ex. sa lettre du 27 mai 1994 à la Commission d'impôt et recette de district d'A. _____), pas plus qu'elle ne conteste que les importants travaux effectués en 1991 et dont elle demande la déduction, constituent des frais d'entretien nécessaires au maintien de la valeur de l'immeuble et non des dépenses de plus-value (voir par ex. sur ce point sa lettre à la commission du 2 mai 1994 où elle utilise l'expression "importants travaux de réfection", ou encore le maintien de sa réclamation du 2 septembre 1994 où l'on peut lire "réparations", ou encore "travaux de rénovation"). Le texte clair de l'art. 48 al. 2 LI empêche donc de déduire une seconde fois des frais déjà admis en déduction du revenu des contribuables et le recours de X. _____ doit être rejetée sur ce point. 3.

La recourante fait finalement

valoir que les travaux effectués en 1991 et mentionnés sous chiffre 2 ci-dessus on fait passer l'estimation fiscale de l'immeuble à fr. 380'000.-, que ses frères et soeurs pourront dans un délai de deux ans (nouvelle estimation fiscale en 1991, procédure de réclamation introduite en 1994) bénéficier de cette nouvelle estimation et par conséquent payer moins d'impôts et qu'elle devrait dès lors aussi pouvoir bénéficier de cette estimation fiscale de fr. 380'000.-.

a) En premier lieu, il faut rappeler que la conclusion principale de la recourante vise à être mise au bénéfice du taux réduit de 12 % prévu à l'art. 51 al. 1 in fine LI. Or, comme relevé dans le considérant 1 ci-dessus, une des conditions permettant la prise en compte de ce taux réduit est que l'estimation fiscale de l'immeuble cinq ans avant l'aliénation (art. 44 al. 2 LI) soit déterminante comme prix d'acquisition. L'immeuble litigieux a été estimé à fr. 380'000.- en 1991, soit environ 3 ans avant l'acte générant le gain immobilier. Par conséquent, cette seule constatation suffit à débouter la recourante lorsqu'elle revendique la prise en compte d'une valeur de l'immeuble estimée à fr. 380'000.-.

b) Le fait que les travaux invoqués par la recourante soient à la base de la nouvelle estimation fiscale de l'immeuble ne change rien à cette appréciation. En effet le tribunal de céans a précisé, dans un arrêt FI 94/0073 du 18 octobre 1994, que selon la loi, le gain immobilier imposable est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des impenses (art. 42 al. 1 LI). S'agissant de déterminer le prix d'acquisition, l'art. 44 LI offre au contribuable le choix entre deux possibilités, soit le prix réellement payé par l'aliénateur (al. 1), ou alors l'estimation fiscale de son immeuble 5 ans avant l'aliénation (al. 2), comme relevé sous chiffre 2 ci-dessus. En l'espèce, la recourante a choisi d'user de cette seconde faculté. Elle est donc liée par le montant de la dernière estimation fiscale de son immeuble, qui remonte à 1979 (comme indiqué dans la fiche de travail remplie par la Commission d'impôt du district d'A. _____). Cette estimation est en effet présumée être à jour (art. 20 de la loi du 18 novembre 1935 sur les estimations fiscales des immeubles, LEFI) puisqu'elle doit être revue chaque fois qu'elle augmente ou diminue notablement à la suite de l'une ou l'autre des opérations mentionnées par la loi. A cela s'ajoute que le contribuable peut en tout temps en demander la révision (art. 23 LEFI), même si cette possibilité a été singulièrement restreinte par la jurisprudence, notamment lorsque les raisons invoquées sont de nature fiscales (RDAF 1991 312 et 324, cons. 2). De toute manière, si la recourante avait voulu être mis au bénéfice d'une estimation "adaptée" par rapport de celle de 1979, il aurait fallu que la requête et la décision interviennent avant le 25 février 1989 (5 ans avant la cession en lieu de partage générant le gain immobilier). Le législateur a en effet prescrit ce délai minimum de 5 ans de manière à éviter des manoeuvres de dernière heure et des révisions in extremis (v. notamment exposé des motifs, BGC Automne 1962 p. 396). On ne saurait dès lors revendiquer, ni pendant ni après l'échéance du délai, une révision "ad hoc" de l'estimation fiscale. Il s'ensuit qu'en l'espèce on ne peut déterminer le prix d'acquisition à prendre en compte que de la manière concrète prescrite par l'al. 1 de l'art. 44, ou alors en recourant à l'estimation fiscale en vigueur 5 ans avant la vente, selon l'al. 2, c'est-à-dire in casu l'estimation de 1979. C'est donc à bon droit que l'autorité intimée a retenu une estimation fiscale de l'immeuble de fr. 180'000.-.

c) Il convient encore de préciser que la recourante a cédé sa part dans l'hoirie, pour un montant de fr. 39'125.-. C'est donc cette somme qui est déterminante pour fixer le produit de l'aliénation au sens de l'art. 43 LI. Les modalités de paiement (versement comptant, reprise d'une part à la dette hypothécaire, etc.) sont dès lors d'importance et le recours doit être rejeté sur ce point également.

4. Il ressort des considérants qui précèdent que le recours doit être partiellement admis dans le sens du considérant 1 ci-dessus. La décision de

l'ACI du 3 mars 1995 sera annulée dans la même mesure. Vu le sort du pourvoi, un émolument réduit sera mis à la charge de la recourante (art. 55 LJPA). Arrêté à fr. 200.-, il est compensé par l'avance de frais opérée, dont le solde, par fr. 300.-, sera restitué à la recourante.

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