

VD_OMNI FI.1995.0070 vom 23. November 1995

VD Tribunal cantonal, 1995-11-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1995.0070

FR: VD_OMNI FI.1995.0070 du 23 novembre 1995

IT: VD_OMNI FI.1995.0070 del 23 novembre 1995

Regeste

c/ ACI | C'est seulement si les époux vivant en ménage commun et leurs enfants mineurs habitent de façon prépondérante l'immeuble que le taux applicable au gain résultant de l'aliénation pourra être réduit à 12%.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 23.11.1995 FI.1995.0070

c/ ACI | C'est seulement si les époux vivant en ménage commun et leurs enfants mineurs habitent de façon prépondérante l'immeuble que le taux applicable au gain résultant de l'aliénation pourra être réduit à 12%.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 23 novembre 1995 sur le recours interjeté par A. X. _____ et consorts, représentés par l'avocat Jean Luthy, Petit-Chêne 18, 1002 Lausanne contre la décision sur réclamation prononcée le 24 mai 1995 par l'Administration cantonale des impôts (gains immobiliers). * * * * *

Composition de la section: M. E. Poltier, président; M. J.-P. Kaeslin et M. Ph. Maillard, assesseurs. Greffier: M. P. Gigante. Vu les faits suivants: A. _____ B. X. _____ a fait l'acquisition, en 1941, d'un immeuble sis avenue _____, à _____, sur lequel est bâti un chalet d'une surface habitable de 450m² environ sur trois niveaux, plus combles, dans lequel il a habité avec sa famille. A son décès, survenu en juillet 1967, ses enfants A. X. _____ et C. X. _____ ont hérité pour moitié chacun de cet immeuble, lequel est demeuré sous le régime de la propriété en main commune. Les étages ont alors été occupés de la façon suivante : - C. X. _____, jusqu'en 1980 et D. X. _____, fils cadet de celui-ci, jusqu'en juillet 1990, ont habité l'appartement de 140 m² environ au rez-de-chaussée; - la veuve de B. X. _____, jusqu'à son décès en 1984, puis A. X. _____, jusqu'en juin 1990, ont habité l'appartement du premier étage, d'une surface de 130 m² environ; - C. X. _____ a habité l'appartement de 120 m² dans les combles jusqu'en 1958; depuis lors, cet appartement a toujours été occupé par des tiers. - enfin, E. X. _____, fille aînée de C. X. _____, a occupé de 1979 jusqu'en juillet 1990 l'appartement de 60 m² créé dans les sous-sols. B. _____ Cet immeuble a été pour la dernière fois estimé fiscalement à 265'000 fr., montant repris par A. X. _____ et C. X. _____ dans leur déclaration 1989-1990 sur la fortune immobilière. C. _____ Par acte authentique du 21 mars 1990, exécuté le 2 août 1990, A. X. _____ et C. X. _____ ont vendu cet immeuble pour un montant de 1'850'000 francs. D. _____ Au nom et pour le compte des indivis, C. X. _____ a requis, en date du 16 octobre 1990, la Commission d'impôt du district de Lausanne d'appliquer au bénéficiaire imposable de fr. 1'529'000 fr., le taux réduit de 12%, vu l'affectation presque exclusivement familiale de cet immeuble. Par décision du 16 novembre 1990, la Commission d'impôt et recette de Lausanne-Ville a taxé le gain immobilier réalisé par l'hoirie, arrêté à 1'537'860 fr. (768'930 :

2), au taux de 18%, soit 276'814 fr. 80. E. Par acte du 11 décembre 1990, A. X._____ et C. X._____ ont recouru contre la décision du 16 novembre 1990 et requis l'application du taux d'imposition de 12% sur le gain immobilier réalisé, en lieu et place des 18% retenus par la Commission d'impôt. L'hoirie de feu B. X._____ s'est acquittée en juin 1991 du montant qu'elle a estimé devoir à titre d'impôt sur les gains immobiliers, soit 184'543 fr. 20. En date du 10 février 1993, l'Administration cantonale des impôts (ci-après l'ACI), après avoir indiqué qu'elle traiterait le recours comme une réclamation, vu l'entrée en vigueur des articles 100 et ss nouveaux LI, a proposé de ne pas appliquer le taux réduit à l'imposition du gain immobilier, l'un des vendeurs n'habitant pas l'immeuble et l'autre n'occupant qu'une part de 28,9% de la surface habitable disponible. A. X._____ et C. X._____ ont maintenu leur réclamation; celui-ci a pour le surplus demandé à être entendu. C. X._____ est décédé en avril 1994; ses héritiers ont toutefois persisté dans les conclusions prises. Par décision du 24 mai 1995, l'ACI a rejeté la réclamation et a confirmé la décision de taxation du 16 novembre 1990. F. L'hoirie de B. X._____, soit pour elle A. X._____, respectivement F. X._____, E. X._____ et D. X._____, héritiers de C. X._____, a recouru en date du 2 juin 1995 auprès du tribunal de céans contre la susdite décision. En substance, l'hoirie reprend l'argumentation qu'elle a développée devant l'ACI et requiert l'application du taux réduit de 12% au gain immobilier imposable. L'administration cantonale conclut pour sa part au rejet du recours. Considérant en droit: 1. Le recours est recevable à la forme, pour avoir été interjeté dans les formes et le délai prescrit par l'art. 104 LI. 2. 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. Seule la deuxième condition doit faire l'objet d'un examen, en l'espèce. a) L'art. 51 al. 3 LI est issu de la novelle du 1er juin 1982, entrée en vigueur le 1er janvier 1983. Dans son exposé des motifs, le législateur a relevé que l'application de l'art. 51 al. 3 LI ancien, introduit pour faciliter l'accession à la propriété familiale (BGC 1962 p. 508 et ss notamment 515), soulevait de nombreux problèmes d'interprétation, la notion de "maison familiale" n'étant pas claire (BGC 1982 p. 595 et ss notamment 716). Sous l'empire de l'ancienne loi, le bénéfice du taux d'imposition réduit applicable au gain immobilier a été accordé par le législateur pour favoriser les propriétaires occupant personnellement leurs propres immeubles, au même titre que les propriétaire d'immeubles agricoles, tout en les encourageant à garder leur bien pendant plus de vingt ans; la Commission de recours avait ainsi déjà jugé que la qualité de maison familiale impliquait en principe une relation personnelle entre le contribuable et l'immeuble sous forme d'occupation réelle (RDAF 1979 p. 174 et ss notamment 175; 1982 p. 439 et ss et notamment 431). La fin de l'occupation d'un immeuble ne coïncidant pas toujours en pratique avec le jour de l'aliénation, la jurisprudence avait toutefois admis, toujours sous l'empire de l'art. 51 al. 3 LI ancien, 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 (RAD 1981 p. 266 et ss notamment 269). Par ailleurs, l'héritier reprenant la situation du de cujus pour ce qui concerne l'imposition du gain immobilier (art. 45 LI), la jurisprudence avait également

admis l'application du taux réduit pendant un certain temps après que l'immeuble eut été quitté et que cet 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 et ss notamment 275).

b) Il ressort des travaux législatifs que la proposition initiale du Conseil d'Etat de supprimer le taux réduit pour l'imposition du gain immobilier résultant de la vente d'une maison familiale a été refusée par le Grand Conseil; celui-ci a en outre refusé une modification rédactionnelle visant à supprimer ce taux pour les héritiers du propriétaire (BGC 1982 p. 695 et ss notamment 747-748). Le texte de l'art. 51 al. 3 in fine LI fait toutefois apparaître que le législateur a finalement voté un texte au demeurant plus restrictif que son intention, ce qui a conduit dans un premier temps la Commission de recours à donner la prééminence à la lettre de la loi et à exclure ainsi les héritiers du cercle des bénéficiaires du taux réduit (RDAF 1987 p. 372 et ss notamment 376-377). Cette jurisprudence, qui méconnaît les principes d'interprétation du droit administratif, a ultérieurement été abandonnée. Dans une décision du 15 novembre 1990, où les circonstances dans lesquelles la nouvelle du 1er juin 1982 avait été adoptée ont été élucidées, la Commission de recours a en effet jugé, suivant en cela la volonté claire du législateur, qu'après le décès du propriétaire qui habitait l'immeuble, les héritiers peuvent bénéficier du taux réduit, tout en confirmant la jurisprudence précédente, citée sous a) supra, sur l'écoulement du temps et les circonstances intervenant entre le décès de l'occupant et l'accomplissement des formalités successorales (RDAF 1990 p. 503 et ss notamment 505 et 507 avec référence).

c) Il n'en demeure pas moins que le législateur, et cela ressort des travaux préparatoires, a voulu distinguer entre l'immeuble à vocation agricole d'une part et la maison d'habitation d'autre part; dans le premier cas, la loi dit de façon expresse que l'exploitant peut être le contribuable et un membre de sa famille, pour des raisons bien spécifiques dues au maintien et au développement du secteur primaire, alors que, dans le second cas, la loi ne parle, sciemment, que du propriétaire, sans citer les membres de sa famille. Dans un arrêt FI 93/041 du 2 novembre 1993, s'agissant d'une maison d'habitation, le Tribunal administratif a certes admis qu'à la rigueur du texte, il suffisait 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 - pour bénéficier du taux réduit lors de l'aliénation, les autres conditions étant au surplus remplies. Or, cette solution, quoique proche sans doute du concept familial au sens économique, n'a à l'évidence pas été souhaitée par le législateur, puisque les membres de la famille du contribuable n'ont été inclus dans le texte légal que par référence au texte de l'art. 46 bis al. 1 LI qui a trait au réinvestissement agricole (voir à ce sujet l'analyse faite dans l'arrêt FI 91/053 du 14 mai 1992, considérant 4a); force est donc de constater que cette jurisprudence fait dire au texte légal ce qu'il ne dit pas.

d) En réalité, la volonté du législateur, telle qu'exprimée par la commission chargée d'étudier le projet de loi, est claire et n'a pas varié; dans le refus de suivre les propositions du Conseil d'Etat de supprimer le taux réduit lors de l'aliénation des maisons familiales, il a été relevé que frapper d'une manière exorbitante les propriétaires de maisons familiales était "contraire à une saine politique d'encouragement de la propriété familiale" ; le rapporteur poursuit : "...A un moment où, par ailleurs, l'on prend des mesures pour l'encouragement de l'accession à la propriété de son logement, l'on ne peut s'empêcher de penser que le fisc reprend d'une main ce qu'il donne de l'autre. Par ailleurs, le gain immobilier fait sur une maison familiale ne correspond pas à une spéculation; quand ce ne sont pas les héritiers qui se voient attribuer la maison en raison du décès du propriétaire,

le propriétaire revend très souvent sa maison à un membre de sa famille; bien souvent aussi, le propriétaire qui revend sa maison ne le fait que pour assurer ses vieux jours, soit qu'il ne puisse assumer la charge de sa maison, soit qu'il doive la quitter pour des raisons de santé". (BGC 1982 p. 747-748). A 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 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).

3. En l'espèce, la maison familiale a été habitée jusqu'en 1958 de façon prépondérante par B. X. _____; jusqu'en 1967 à raison de 30% par B. X. _____ et à raison de 35% par C. X. _____; jusqu'en 1980 à raison de 30% par la veuve X. _____ et A. X. _____ et à raison de 35% par C. X. _____; enfin jusqu'au jour de la vente à raison de 30% par A. X. _____ et à raison de 45% par les enfants de C. X. _____. Les recourants soutiennent que cet immeuble a toujours eu une vocation familiale prépondérante; toutefois et cela est décisif, la notion de maison familiale prise en considération par la législateur à l'art. 51 al. 3 in fine LI est, on l'a vu, plus restrictive que celle du langage courant ("maisons de famille"). a) Du vivant de B. X. _____ et jusqu'au départ de C. X. _____, il ne fait aucun doute que cet immeuble constituait bien une maison familiale au sens où l'entend le législateur, de sorte que jusqu'en 1980, le ou les aliénateurs auraient pu bénéficier du taux d'imposition réduit, les autres conditions étant au surplus réalisées. b) De 1980 à 1990, la situation est, en revanche, différente; il n'est pas contesté que C. X. _____ n'habitait plus l'immeuble au moment de l'aliénation depuis au moins dix ans; peu chaut qu'il y ait conservé un pied-à-terre, puisqu'il ne s'agit de toute façon pas d'un domicile au sens de l'art. 23 CCS; le fait que C. X. _____ ait laissé l'appartement qu'il habitait à disposition de son fils ne constitue pas l'accomplissement d'une formalité destinée à liquider la succession de B. X. _____ et les recourants ne le soutiennent d'ailleurs point. La mise à disposition de l'appartement dans les combles n'exerce par ailleurs aucune influence sur la détermination de l'affectation de l'immeuble, l'Administration cantonale ayant elle-même 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 celles de l'habitation du propriétaire était admissible, pour autant qu'elle porte sur moins de la moitié de l'immeuble, ce qui est le cas en l'espèce puisque, nul ne le conteste, cet appartement ne dépasse pas 25% de la surface habitable (cf. arrêt FI 93/041 du 2 novembre 1993). A l'époque de l'aliénation, l'immeuble, propriété en main commune, n'était donc plus habité qu'à concurrence de 30% par l'un des deux héritiers de B. X. _____, savoir A. X. _____; dans ces conditions, l'occupation par le propriétaire ne peut être qualifiée de prépondérante et l'immeuble a perdu son caractère de maison familiale au sens où le législateur l'entend. c) L'imposition du gain immobilier résultant de la vente ne peut donc se faire qu'au taux ordinaire prévu par l'art. 51 al. 3 ab initio LI. 4. Le recours doit par conséquent être rejeté et la décision entreprise confirmée. Au surplus les recourants, qui succombent, seront condamnés, vu la valeur litigieuse, à un émoulement de 4'500 francs conformément à l'art. 55 LJPA. Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est rejeté. II. La

décision rendue sur réclamation le 24 mai 1995 par l'Administration cantonale des impôts
est confirmée. III. Un émolument de Fr. 4'500.- (quatre mille cinq cents francs)
est mis à la charge des recourants, solidairement entre eux. IV. Il n'est pas
alloué de dépens. Lausanne, le 23 novembre 1995 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.