

VD_OMNI FI.1997.0120 vom 4. November 1997

VD Tribunal cantonal, 1997-11-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1997.0120

FR: VD_OMNI FI.1997.0120 du 4 novembre 1997

IT: VD_OMNI FI.1997.0120 del 4 novembre 1997

Regeste

c/ACI | En matière de gains immobiliers, période de réalisation du gain et période de taxation coïncident. Le dies a quo du délai de prescription quadriennal est le 1er janvier de la période suivant celle de réalisation du gain (confirmation de l'arrêt FI 92/085, que le TF avait d'ailleurs maintenu).

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 04.11.1997 FI.1997.0120

c/ACI | En matière de gains immobiliers, période de réalisation du gain et période de taxation coïncident. Le dies a quo du délai de prescription quadriennal est le 1er janvier de la période suivant celle de réalisation du gain (confirmation de l'arrêt FI 92/085, que le TF avait d'ailleurs maintenu).

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 4 novembre 1997 sur le recours interjeté par A. _____, B. _____, C. _____ et D. _____, toutes représentées par l'avocat Robert Liron, Remparts 9, 1400 Yverdon-les-Bains contre la décision rendue sur réclamation le 12 juin 1997 par l'Administration cantonale des impôts, en matière d'impôt sur les gains immobiliers. * * * * * Composition de la section: M. Etienne Poltier, président; M. Charles-F. Constantin et M. Antoine Rochat, assesseurs. Vu les faits suivants: A. _____ Monsieur G. _____ est décédé le 6 octobre 1988 en laissant pour héritières légales son épouse A. _____ pour une demie et leurs cinq filles C. _____, B. _____, E. _____, F. _____ et D. _____ pour l'autre demie. L'actif de la succession G. _____ comprenait en particulier trois parcelles situées à X. _____ : la moitié indivise de la parcelle no 1***** (locatif) en propriété en main commune et la pleine propriété des parcelles no 2***** et 3*****.

B. _____ Par acte notarié du 23 octobre 1990 intitulé cession en lieu de partage, les six membres composant l'hoirie G. _____ ont estimé à 750'000 fr. la moitié indivise de la parcelle no 1*****, à 530'000 fr. la parcelle no 2***** et 300'000 fr. la parcelle no 3*****. Selon les termes de l'acte notarié, le partage des immeubles s'est effectué comme suit : - les cinq filles C. _____, B. _____, E. _____, F. _____ et D. _____ ont cédé en lieu de partage à leur mère A. _____, qui accepte et devient seule propriétaire, leurs parts indivises à la demie de la parcelle no 1*****, - A. _____, C. _____, B. _____, F. _____ et D. _____ ont cédé en lieu de partage à E. _____, qui accepte et devient seule propriétaire, leurs parts indivises à la parcelle no 2*****, - A. _____, C. _____, B. _____, E. _____ et D. _____ ont cédé en lieu de partage à F. _____, qui accepte et devient seule propriétaire, leurs parts indivises à la parcelle no 3*****. C. _____ Se référant à l'acte notarié du 23 octobre 1990, la Commission d'impôt du district d'Yverdon a requis le 22 novembre 1990 de l'hoirie G. _____ le dépôt d'une déclaration pour l'imposition des

gains immobiliers. Or malgré divers contacts entre le mois d'avril 1990 et celui de septembre 1991 avec le mandataire à l'époque de l'hoirie G. _____, aucune déclaration pour l'imposition des gains immobiliers ne sera déposée. Le dossier ne comporte en effet que des courriers, émanant de la mandataire de l'hoirie, la Fiduciaire des Arts et Métiers, succursale d'Yverdon-les-Bains, antérieurs à l'acte précité du 23 octobre 1990. Il contient également des notes relatives à divers entretiens téléphoniques intervenus en décembre 1990, puis le 23 septembre 1991; c'est à l'occasion de ce dernier que M. Schwab, de la fiduciaire précitée, a indiqué qu'il entendait déposer une déclaration pour l'imposition des gains immobiliers. D.

En date du 27 septembre 1996, la Commission d'impôt du district d'Yverdon a notifié cinq décisions de taxation (dont la date initiale du 25 novembre 1994 était biffée; il est établi qu'aucune notification n'est intervenue à la date cancellée, soit en 1994) en matière d'impôt sur les gains immobiliers suite au partage du 23 octobre 1990, à l'égard des cinq contribuables suivantes : - gain immobilier réalisé par Mme B. _____ arrêté à 124'000 fr., perçu au taux de 18%, soit impôt de 22'320 fr. - gain immobilier réalisé par Mme C. _____ arrêté à 124'000 fr., perçu au taux de 18%, soit impôt de 22'320 fr. gain immobilier réalisé par Mme D. _____ arrêté à 124'000 fr., perçu au taux de 18%, soit impôt de 22'320 fr. - gain immobilier réalisé par Mme A. _____ arrêté à 126'000 fr., perçu au taux de 12%, soit impôt de 15'156 fr. - gain immobilier réalisé par Mme F. _____ arrêté à 15'400 fr., perçu au taux de 18%, soit impôt de 2'772 fr. A noter qu'une lettre accompagnant chacune de ces cinq décisions expliquait que le contrôle des dossiers de la Commission d'impôt avait révélé qu'aucune décision formelle n'avait été rendue à la suite du partage immobilier intervenu dans le cadre de la succession de feu G. _____.

E. Toutes les décisions de taxation précitées ont fait l'objet de réclamations datées du 11 et du 12 octobre 1996. Les montants des gains immobiliers, ainsi que le droit de taxer, au vu du délai écoulé depuis le partage, étaient contestés. F. Par décision du 12 juin 1997, l'ACI a admis partiellement les réclamations des intéressées et a fixé à nouveau, à l'égard de chacune d'entre elles, le montant des gains immobiliers et l'impôt dû de la manière suivante : "1. Mme C. _____ : gain immobilier de 102'000 fr. aux taux de 12% et de 18%, impôt de 16'020 fr., 2. Mme B. _____ : gain immobilier de 102'000 fr. aux taux de 12% et de 18 %, impôt de 16'020 fr., 3. Mme D. _____ : gain immobilier de 102'000 fr. aux taux de 12% et de 18 %, impôt de 16'020 fr., 4. Mme A. _____ : gain immobilier de 175'600 fr. aux taux de 12% et de 18 %, impôt de 24'138 fr. 5. Mme F. _____ n'est pas imposable lors de l'échange, le gain réalisé étant entièrement compensé en immeuble". F. _____, dispensée de tout impôt, comme sa soeur E. _____, a logiquement renoncé à recourir; en revanche, les quatre autres destinataires de la décision précitée ont saisi, par l'intermédiaire de l'avocat Robert Liron, le Tribunal administratif d'un recours en date du 14 juillet 1997. Elles concluent principalement et avec dépens à ce qu'elles sont dispensées de tout impôt sur les gains immobiliers. A l'appui de cette conclusion, elles font valoir que le droit de taxer serait prescrit. Suivant la suggestion des recourantes, d'ailleurs agréée par l'autorité intimée, le tribunal a annoncé que l'instruction ne porterait, dans un premier temps, que sur la question précitée de la prescription; cas échéant, un arrêt (partiel) serait rendu sur cette seule question. Tel est l'objet du présent jugement. Au demeurant, l'ACI s'est déterminée à ce propos par courrier du 8 septembre 1997, les recourantes complétant leurs moyens dans une écriture du 26 septembre suivant. Considérant en droit: 1. a) Les gains immobiliers, seuls en cause ici, font l'objet d'une imposition distincte de celle du revenu (art. 51 al. 1 LI); l'impôt est dû au moment de l'aliénation déterminante (al. 2). Par ailleurs le

chapitre IV du titre II de la loi (intitulé "Objet et modalités de l'impôt") arrête les dispositions relatives à la période de taxation et la période de calcul des impôts des personnes physiques (l'art. 69 LI comporte d'ailleurs la note marginale suivante : "I. Période de taxation. En général"). L'art. 69 LI régit, à l'al. 1, l'impôt ordinaire sur le revenu et la fortune; il institue le système de la période de taxation de deux ans, avec période de calcul de deux ans également, selon le système *praenumerando*. Au surplus, l'al. 2 de cette disposition prévoit ce qui suit : "Les recettes extraordinaires, tels qu'indemnités et bénéfices en capital, gains immobiliers (art. 29 et 40), sont imposées immédiatement et séparément." Le rappel de ces textes, interprétés de manière littérale conduit à première vue à retenir que, s'agissant de gains immobiliers, la période de taxation est concomitante à celle durant laquelle le gain est réalisé. b) Par ailleurs, l'art. 98a LI règle la prescription du droit de taxer, sans opérer de distinction entre l'imposition ordinaire du revenu et de la fortune et celle des recettes extraordinaires, au sens de l'art. 69 al. 2 LI, notamment celle des gains immobiliers. Selon l'al. 1er de cette disposition, le droit de taxer se prescrit par quatre ans après la fin de la période de taxation. Si l'on admet la conclusion provisoire dégagée ci-dessus, à savoir que périodes de taxation et de réalisation coïncident pour les gains immobiliers, force serait d'admettre en l'occurrence que le dies a quo du délai de prescription de quatre ans précité a couru dès le 1er janvier 1991. c) Telle est bien la position des recourantes. L'ACI, qui fait valoir à ce sujet deux précédents (soit un arrêt de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt - ci-après : CCRI - du 12 février 1991 en la cause M. R.; l'autre du Tribunal administratif, du 27 janvier 1993, FI 92/085, cons. 2. 3, d'ailleurs confirmé par le Tribunal fédéral dans un jugement du 14 mars 1995), soutient que, en matière de gains immobiliers, la période de taxation est plutôt celle qui suit la période de réalisation du gain; elle relève que cette solution prévaut en effet s'agissant de l'imposition des gains immobiliers à caractère professionnel, lesquels entrent dans le calcul de l'imposition ordinaire sur le revenu. C'est le seul point qu'il convient d'examiner plus avant (cons. 2). En effet, l'ACI ne fait valoir aucun motif susceptible d'avoir interrompu le délai de prescription de quatre ans entre le 1er janvier 1991 et le 31 décembre 1994. Tel n'est notamment pas le cas de l'entretien téléphonique qui s'est déroulé au mois de septembre 1991 entre un mandataire de l'hoirie et l'ACI (au demeurant, à supposer même que tel ait été le cas, cet entretien aurait fait courir un nouveau délai de quatre ans, qui serait parvenu à échéance lui aussi avant les taxations du 27 septembre 1996; v. à ce propos art. 98a al. 3 LI). 2. a) L'arrêt du 27 janvier 1993 du Tribunal administratif, précité, n'apparaît d'aucun secours à l'autorité intimée. Cet arrêt qualifie en effet l'interprétation retenue par l'ACI de très discutable, mais il laisse au surplus la question ouverte. Dans son sillage, le Tribunal fédéral a lui aussi renoncé à trancher la question (cons. 3d in fine de ce dernier arrêt). L'ACI tente toutefois de tirer argument de la comparaison entre gains immobiliers ordinaires et gains immobiliers professionnels, utilisé par les arrêts précités, pour fonder son interprétation de l'art. 98a LI. De même, elle rappelle la teneur de l'art. 89 al. 2 LI selon laquelle les prescriptions relatives à la procédure de taxation, (dont l'art. 98a LI fait partie) arrêtées pour l'impôt sur le revenu sont applicables par analogie en matière de gains immobiliers; le Tribunal fédéral, dans son jugement relève que cette disposition ne signifie pas nécessairement une adaptation de l'art. 98a aux particularités de l'impôt sur les gains immobiliers. Il apparaît toutefois que l'autorité intimée demande bien en l'occurrence une adaptation de règles figurant, notamment à l'art. 98a LI, à la nature particulière des gains immobiliers, dans la mesure où il est fréquemment difficile de déterminer rapidement et avec certitude si ceux-ci doivent être imposés au titre des art. 40 ss LI ou dans le cadre du revenu ordinaire. En réalité, une telle adaptation est

peut-être souhaitable, elle apparaît néanmoins exclue en l'état des textes en vigueur, spécialement à teneur de l'art. 69 al. 2 LI. b) L'arrêt de la CCRI du 12 février 1991 avait trait à l'application de l'art. 128 LI et à celle de l'art. 98a LI; plus précisément, il s'agissait de déterminer si l'on était en présence d'un cas d'application de l'art. 128 al. 2 lit. a ou au contraire de la lit. b. En effet, la soustraction d'impôt est réprimée, lorsqu'elle est constatée avant la fin de la période de taxation, par une majoration de 10% des éléments soustraits (lit. a); quant à la soustraction commise dans les deux périodes précédentes, elle fait l'objet d'une amende pouvant atteindre, pour chaque année en cause, cinq fois le montant de l'impôt soustrait, indépendamment de celui-ci (lit. b). Dans le cas jugé, qui concernait l'impôt sur les gains immobiliers, l'infraction avait été commise en 1987 (dans le cadre de la déclaration pour l'imposition des gains immobiliers) et découverte la même année; en conséquence, le tribunal a jugé que la soustraction devait être réprimée en application de l'art. 128 lit. a LI, la lettre b devant être écartée, celle-ci ne concernant en effet que les infractions commises durant les périodes précédant celle où intervient leur découverte. Contrairement à ce que soutient l'ACI, on ne saurait donner d'autre portée à cet arrêt que celle d'une interprétation de l'art. 128 LI en matière de gains immobiliers; peu importe qu'il opère lui aussi, une comparaison entre le régime applicable aux gains immobiliers ordinaires et ceux réalisés par des commerçants en immeubles. c) Dans le souci d'être complet, on relèvera encore que l'interprétation dégagée ici - dont il résulte que la période de taxation des gains immobiliers ordinaires coïncide avec celle durant laquelle ces gains sont réalisés - concorde avec la règle posée par l'art. 19 LHID. Cela étant, malgré les inconvénients que cela pourrait poser pour les autorités de taxation, force est de conclure de ce qui précède que le texte clair des dispositions des art. 51 al. 2, 69 al. 2, 89 al. 2 et 98a al. 1 LI conduit à écarter la solution défendue par l'autorité intimée. Le recours doit dès lors être accueilli pour ce seul motif déjà, le droit de procéder à la taxation des gains immobiliers découlant de l'acte de cession en lieu de partage du 23 octobre 1990 étant prescrit depuis le 1er janvier 1995. 3. Vu l'issue du recours, le présent arrêt sera rendu sans frais. Les recourantes, qui sont intervenues à la procédure par l'intermédiaire d'un avocat, auront droit à des dépens, à la charge de l'Etat (Département des finances). Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est admis. II. La décision rendue le 12 juin 1997 sur réclamation par l'Administration cantonale des impôts est annulée. III. Il n'est pas prélevé d'émolument. IV. L'Etat (Département des finances) doit aux recourantes, solidairement entre elles, un montant de 1'000 fr. (mille francs), à titre de dépens. Lausanne, le 4 novembre 1997 Le président: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint