

## VD\_OMNI FI.1997.0125 vom 27. Februar 2002

VD Tribunal cantonal, 2002-02-27, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1997.0125](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1997.0125)

FR: VD\_OMNI FI.1997.0125 du 27 février 2002

IT: VD\_OMNI FI.1997.0125 del 27 febbraio 2002

### Regeste

c/ACI | La cession en lieu de partage par laquelle un ou plusieurs héritiers transfèrent à un ou à des cohéritiers la totalité de leur part à un immeuble de la cession commune équivaut à une aliénation pure et simple et donne lieu à la perception d'un impôt sur le gain immobilier. Remarque: la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI) a modifié cette règle.

### Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 27.02.2002 FI.1997.0125

c/ACI | La cession en lieu de partage par laquelle un ou plusieurs héritiers transfèrent à un ou à des cohéritiers la totalité de leur part à un immeuble de la cession commune équivaut à une aliénation pure et simple et donne lieu à la perception d'un impôt sur le gain immobilier. Remarque: la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI) a modifié cette règle.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 27 février 2002 sur le recours interjeté par A. \_\_\_\_\_, à X. \_\_\_\_\_, représentée par Pierre Demiéville, notaire, à Payerne, contre la décision de l' Administration cantonale des impôts du 8 juillet 1997 (impôt sur les gains immobiliers - cession en lieu de partage). \* \* \* \* \*  
\* \* \* Composition de la section: M. Eric Brandt, président; Mme Lydia Masméjan et M. André Donzé, assesseurs. Greffière: Mme Christiane Schaffer. Vu les faits suivants:  
A. Par actes authentiques instrumentés par le notaire Pierre Demiéville le 5 janvier 1996, A. \_\_\_\_\_ et son frère A. \_\_\_\_\_ ont convenu du partage des biens acquis à la succession de leur père, décédé en 1978. La parcelle numéro 1\*\*\*\*\* à Y. \_\_\_\_\_ a été attribuée au frère et la soeur a reçu en échange le produit de la vente de terrains réalisée en 1994. Le prix de transfert de l'immeuble a été fixé sur la base de huitante pour cent de son estimation fiscale (160 000 fr.), soit 128 000 fr. Les contractants ont déclaré que les attributions convenues étaient d'égale valeur. B. Par courrier du 21 mars 1996, la Commission d'impôt d'Aigle (ci-après "la commission") a demandé à A. \_\_\_\_\_ de remplir la déclaration pour l'imposition des gains immobiliers relative à la vente du 5 janvier 1996. C. Le 12 avril 1996, le notaire Pierre Demiéville a adressé la déclaration, indiquant la valeur de l'immeuble (128 000 fr.) et celle des créances (126 009 fr.); à son avis, aucun gain immobilier n'aurait été réalisé. D. La commission a informé A. \_\_\_\_\_ le 26 juillet 1996 que la déclaration avait été modifiée, l'aliénation constituant une cession en lieu de partage en faveur du frère, générant un gain immobilier en sa faveur de 29 000 fr., donnant lieu à la perception d'un impôt de 3480 fr. (taux de 12 %). La valeur de l'immeuble a été fixée à 128 000 fr. et l'estimation fiscale cinq ans avant la vente, soit 70 000 fr., déduite. E. Par courrier du 9 août 1996, A. \_\_\_\_\_ s'est opposée à cette décision. S'agissant d'un partage en nature sans soulte, elle

conteste devoir payer un impôt. La commission a répondu le 28 août 1996 qu'elle maintenait son point de vue, à savoir que l'acte passé constituait une cession en lieu de partage. Le 18 septembre 1996, A.\_\_\_\_\_ a déclaré maintenir sa réclamation.

F. Le dossier ayant été transmis à l'Administration cantonale des impôts (ci-après : l'ACI), la section des gains immobiliers a fait une proposition de règlement le 3 octobre 1996, remettant un certain nombre de copies d'arrêts traitant de la question et maintenant la décision de taxation de la commission. G. Le 8 octobre 1996, A.\_\_\_\_\_ a déclaré maintenir sa réclamation, précisant l'état de fait. La section des gains immobiliers en a accusé réception le 25 octobre 1996, sans modifier son point de vue.

H. La réclamation ayant été maintenue, l'ACI l'a rejetée par décision sur réclamation du 8 juillet 1997. Dans la mesure utile, les motifs seront repris dans la partie "Droit". I. Par acte daté du 19 juillet 1997, A.\_\_\_\_\_ a recouru contre la décision du 8 juillet 1997, concluant à l'annulation de la taxation du 26 juillet 1996. L'ACI s'est déterminée le 12 septembre 1997, concluant au rejet du recours. Considérant en droit:

1. Le recours a été déposé dans le délai légal de trente jours fixé par l'art. 104 aLI. Il respecte au surplus les exigences de forme fixées par l'art. 31 LJPA. Le recours est donc recevable à la forme et il y a lieu d'entrer en matière sur le fond. 2. La question litigieuse est celle de l'imposition au titre du gain immobilier du transfert par A.\_\_\_\_\_ de sa part d'une demie de la parcelle 1\*\*\*\*\* à Y.\_\_\_\_\_, acquise dans le cadre d'une succession, à son frère, en échange de l'attribution de créances, acquises dans le cadre de cette même succession. Selon la recourante, les actes du 5 janvier 1996 formaient des actes de partage mettant définitivement fin à l'hoirie de son père A.\_\_\_\_\_; qu'il ne s'agirait ni d'une cession en lieu de partage, ni d'un échange. Des lots d'égale valeur, mais de nature différente ayant été attribués, il ne saurait y avoir gain immobilier. 3. La recourante cite divers textes de lois, notamment les articles 511, 560, 610 CC et l'art. 18 O RF, ainsi qu'un arrêt du Tribunal fédéral (JT 1975 I 156), pour dire que l'acte passé entre elle et son frère constitue bien un partage. S'il est vrai que les actes ont effectivement été nommés "partage" et "convention de partage", cela ne signifie pas pour autant que le droit fiscal est lié par cette dénomination et qu'il ne peut pas avoir des règles propres quant à l'imposition de l'opération réalisée. En l'occurrence, il convient de rappeler que l'article 560 CC dit bien que "les héritiers acquièrent de plein droit l'universalité de la succession dès que celle-ci est ouverte". A.\_\_\_\_\_ était par conséquent propriétaire d'une moitié des parcelles vendues par acte du 12 décembre 1994 à l'Etat de Vaud, puis de la moitié du prix de la vente. Elle était également propriétaire de la moitié de la parcelle 1\*\*\*\*\*. Le "partage" était en réalité une cession en lieu de partage, puisque A.\_\_\_\_\_ a cédé à son frère le droit qu'elle avait sur une demie de la parcelle. En échange, il lui a cédé sa part de créance sur le prix de vente des autres parcelles. Cet aspect de la question n'est d'ailleurs pas contesté par la recourante. A.\_\_\_\_\_ invoque l'application de l'art. 41, al. 2, lettre e) LI (aLI), en vertu duquel l'impôt sur les gains immobiliers n'est pas perçu "en cas d'échange sur la part compensée en immeuble; la soulte reçue n'est imposable que dans la mesure où elle constitue un gain;". Comme le relève à juste titre l'autorité fiscale, cette disposition légale s'applique dans deux hypothèses. La première lorsqu'il y a échange sans soulte, c'est-à-dire lorsque les deux termes de l'échange sont en nature d'immeuble. Le gain immobilier réalisé n'est pas tout de suite imposé, mais reporté à la prochaine aliénation imposable. La deuxième hypothèse est celle de l'échange avec soulte, qui sera traité à la fois comme un échange et comme une aliénation imposable. On constate que deux immeubles au moins doivent être échangés entre deux propriétaires pour que l'article invoqué puisse

s'appliquer. Or, dans le cas présent, il n'y a plus échange d'un immeuble contre un autre immeuble, mais échange d'un immeuble contre une somme d'argent. La Commission cantonale de recours (CCR) a précisé que les attributions d'immeubles entre plusieurs héritiers sont considérées comme des échanges si les immeubles en cause sont situés dans le canton (arrêt A et D.B. du 4 mai 1973), confirmant ce point de vue. De plus, dans les cas où une soulte est versée, les immeubles échangés n'étant pas d'égale valeur, le bénéficiaire de la soulte sera imposé sur la plus-value réalisée sur sa part d'immeuble cédée. Dans deux arrêts ultérieurs (RDAF 1981 364 et 1975 202), la CCR a jugé que la cession en lieu de partage par laquelle un ou plusieurs héritiers transfèrent à un ou à des cohéritiers la totalité de leur part à un immeuble de la succession commune équivaut à une aliénation pure et simple, tout à fait distincte de la dévolution à cause de mort. Celui qui a reçu, dans le cadre d'un partage, un immeuble de ses cohéritiers ne peut par conséquent invoquer le précédent transfert à titre onéreux pour le calcul de la durée de possession. Dans un autre arrêt (Pa du 3 avril 1984), elle a clairement rappelé que : "La cession en lieu de partage par laquelle un ou plusieurs héritiers transfèrent à un ou à des cohéritiers la totalité de leurs parts à un immeuble de la succession commune équivaut à une aliénation pure et simple, soumise comme telle à l'impôt. Une opération de cette nature est tout à fait distincte de la dévolution à cause de mort. Elle a pour effet de transférer à l'héritier cessionnaire, dont le droit de propriété se trouvait jusqu'alors en concurrence avec celui des cohéritiers, dans le cadre de la communauté successorale, le "pouvoir de disposition réel et économique" de l'immeuble en cause, condition de l'aliénation prévue par l'art. 40 al. 2 LI; ce transfert de propriété se manifeste par le fait que celui qui se retire (le "vendeur") reçoit une prestation égale à l'augmentation de la valeur économique du droit du cessionnaire, sous forme de paiement en espèces ou d'attribution d'autres biens successoraux. Il s'agit donc sans conteste d'une opération assimilable à une aliénation, les parties procédant à la fixation et au paiement d'un véritable prix de vente." Elle a encore ajouté que Rivier (Droit fiscal suisse, 1980, p. 156) a précisé à cet égard, concernant le cas où la succession est partagée de telle manière que l'un des héritiers reçoit l'immeuble et l'autre les biens meubles, que : "S'il n'y avait pas imposition au moment de la cession en lieu de partage, l'un des héritiers supporterait toute la charge fiscale latente alors que les autres ont reçu une prestation égale à la valeur de l'immeuble sous forme de paiements en espèces ou d'attributions d'autres biens successoraux." Le Tribunal administratif a également jugé (FI 90/012 du 5 mai 1993) que la cession d'une part à une propriété commune sur un immeuble est considérée comme une aliénation. Dans un deuxième arrêt, il a rappelé que selon une jurisprudence bien établie (RDAF 1981 364 et 1975 202 déjà cités), la cession en lieu de partage par laquelle un ou plusieurs héritiers transfèrent à un ou à des cohéritiers la totalité de leur part à un immeuble de la succession commune équivaut à une aliénation pure et simple, tout à fait distincte de la dévolution à cause de mort ( FI 92/116 du 27 octobre 1993). Plus récemment encore (FI 00/009 du 7 novembre 2000), il constate : "Elément formel de l'impôt spécial sur les gains immobiliers, l'aliénation recouvre non seulement tous les actes juridiques ou économiques ayant pour objet de transférer la propriété ou le pouvoir de disposition réel et économique d'un immeuble, mais encore certaines opérations auxquelles le fisc attache les mêmes effets, notamment, comme le retient en l'espèce l'autorité intimée à l'appui de sa décision, en cas de cession d'une part à une propriété commune sur un immeuble (art. 40 al. 2 LI; Félix Paschoud, L'impôt sur les gains immobiliers en droit vaudois, thèse, Lausanne 1981, p. 33 ss)." 4. En l'espèce, la situation est bien celle jugée dans les arrêts cités.

A. \_\_\_\_\_ était propriétaire d'une partie du terrain et, lors du partage, son frère a obtenu le

"pouvoir de disposition réel et économique" sur l'immeuble, qui est une condition de l'aliénation prévue par l'art. 40 al. 2 aLI. Une prix de vente a été convenu, consistant en la moitié des créances résultant d'une vente antérieure. Ainsi, le tribunal constate que l'imposition du gain immobilier sur la part d'une demie au moment du partage, qui a eu pour effet de transférer la propriété sur la moitié du terrain au frère, est justifiée. 5.

La recourante se plaint d'une double imposition. Tel n'est pas le cas en l'espèce. En effet, comme le précise l'art. 42 aLI, le gain imposable est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des impenses. De plus, lorsque l'acquisition est intervenue plus de cinq ans avant l'aliénation, le contribuable peut invoquer, comme prix d'acquisition, l'estimation fiscale de son immeuble cinq ans avant l'aliénation (art. 44 al. 2 aLI). Enfin, selon l'art. 45 aLI, 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 al. 2 aLI étant applicable. L'imposition du gain immobilier au moment du transfert de la propriété de l'un des cohéritiers à l'autre permet d'éviter que toute la charge fiscale ne se répercute sur le cessionnaire, en l'occurrence le frère A. \_\_\_\_\_ (cf. ch. 3). La part transférée n'a pas encore été imposée au titre du gain immobilier depuis son acquisition par A. \_\_\_\_\_, ce qui exclut toute double imposition. Le seul inconvénient résulte dans le fait que le frère devra prendre comme date de départ pour calculer la durée de possession celle de l'acquisition dans le cadre du partage, soit le 5 janvier 1996. Si cette durée n'est pas supérieure à vingt ans, le taux de l'impôt sera fixé à 18 % au lieu de 12% (art. 51 al. 3 aLI). 6.

On remarquera que cet inconvénient a incité le législateur à modifier les règles en la matière. La loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI), entrée en vigueur le 1er janvier 2001, prévoit que l'imposition est différée en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation (art. 65, al. 2, lettre a). L'exposé des motifs précise ce qui suit : "Le projet du Conseil d'Etat renonce à imposer non seulement les dévolutions successorales et les donations, mais également les partages successoraux, les legs d'immeubles et les avancements d'hoirie. Ainsi, l'aliénateur, par exemple le cohéritier, ne sera plus astreint à payer l'impôt sur la part d'immeuble héritée et cédée lors d'un partage. En contrepartie, l'acquéreur ne pourra plus invoquer le prix versé à son cohéritier; il reprendra donc une charge fiscale dont il devra s'acquitter en cas d'aliénation ultérieure. Le report d'imposition présente l'avantage de ne pas interrompre la durée de possession de sorte que l'acquéreur sera imposé à un taux réduit par rapport à celui qui aurait été appliqué si le partage avait donné lieu à imposition. On rappelle ici que les héritiers ne pourront toutefois pas faire valoir les années d'occupation du défunt pour leur compte." Le transfert, objet du litige, étant intervenu le 5 janvier 1996, c'est l'ancienne loi qui s'applique. 7.

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté et la décision attaquée maintenue. Au vu de ce résultat, un émolument de justice de 500 fr. est mis à la charge de la recourante. Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est

rejeté. II. La décision de l'Administration cantonale des impôts du 8 juillet 1997 est maintenue. III. Un émolument de justice de cinq cents (500) francs est

mis à la charge de la recourante. Lausanne, le 27 février 2002 Le

président:

La greffière: 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.