

VD_OMNI FI.1998.0082 vom 2. Juni 1999

VD Tribunal cantonal, 1999-06-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1998.0082

FR: VD_OMNI FI.1998.0082 du 2 juin 1999

IT: VD_OMNI FI.1998.0082 del 2 giugno 1999

Regeste

c/ACI | Bien qu'il ait employé le terme de "possession", le législateur a clairement visé la propriété du bien immobilier à l'art. 51 al. 3 LI. En conséquence, on ne saurait exiger du contribuable que l'immeuble qu'il a vendu ait été habité de façon prépondérante par son propriétaire durant 20 ans.

Erwägungen

E. 15

novembre 1990, déjà cité, où les circonstances dans lesquelles la nouvelle du 1er juin 1982 avait été adoptée ont été élucidées, la CCRI 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 (cf. RDAF 1990 p. 503 et ss notamment 505 et 507 avec référence). 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. Ainsi, dans l'arrêt FI 95/070, déjà cité, le Tribunal administratif, rappelant la volonté du législateur (v. BGC printemps 1982 p. 747-748), a conclu de la façon suivante: "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)". c) Le législateur a par ailleurs introduit une condition de durée de possession de l'immeuble aliéné; ce dernier doit avoir été possédé, au moment déterminant, pendant vingt ans au moins par son propriétaire. On pourrait dès lors se demander si le législateur a lié cette condition à la précédente et conditionné ainsi l'octroi du taux réduit à l'habitation par le propriétaire de son immeuble durant vingt ans. Tel aurait éventuellement pu être le cas si la notion de possession ici employée avait été celle des articles 919 et ss CC; encore aurait-il fallu que le législateur emploie des termes plus précis que la référence à la simple possession. Comme il existe plusieurs catégories de possession, cette dernière notion soulève plusieurs questions; il est constant en effet que le bailleur, par exemple, conserve par l'octroi d'un bail, la maîtrise de fait, donc la possession, sur la chose qu'il a louée à un tiers (v. Paul-Henri Steinauer, Les droits réels, tome premier, 3ème éd., Berne 1997, no 182, réf. citée; la possession est alors originaire selon la formule de l'art. 920 al. 2 CC). Ainsi, le possesseur au sens du droit civil n'habite pas forcément l'immeuble dont il est propriétaire. En réalité, le législateur - qui a du reste employé indifféremment les deux notions tant lors de ses travaux que lors des débats (cf. BGC automne 1962, p. 248 et ss) - a fait clairement référence ici à la durée de la propriété foncière, cette condition n'étant pas remplie par un locataire, même si ce dernier détient lui aussi la possession, certes dérivée, de l'objet loué (art. 920 al. 2 CC). En définitive, cette exigence légale est donc réalisée pour autant qu'aucun transfert à titre onéreux de l'immeuble ne soit intervenu dans le délai de vingt ans; elle doit par ailleurs être appréciée à la lumière de l'art. 45 LI, à teneur duquel: "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." Dans un arrêt FI 90/012 du 5 mai 1993, le Tribunal administratif a jugé que la cession à l'épouse survivante d'un immeuble à titre de liquidation du régime matrimonial constituait bien un transfert à titre onéreux (v. également FI 96/038 du 10 décembre 1996, confirmé par ATF du 7 juillet 1998 et 95/099 du 20 janvier 1998, le recours interjeté contre ce dernier arrêt ayant été déclaré irrecevable par ATF du 17 mars 1998); on ne voit guère de raisons pour traiter de façon différente la cession à un héritier à titre de partage successoral, ce que le tribunal a du reste implicitement admis dans un arrêt FI 94/041 du 27 juillet 1994. Le récipiendaire d'un immeuble à titre de partage successoral ne peut par conséquent invoquer le précédent transfert à titre onéreux pour le calcul de la durée de possession, la cession à titre onéreux interrompant cette durée (ibid., références citées). 2.

A la lumière de ce qui précède, le tribunal fait, dans le cas d'espèce, les constatations suivantes. a) On peut admettre qu'au jour du transfert à J. _____, les recourants pouvaient encore être considérés, bien qu'ils aient tous deux déménagé en 1991, comme habitant l'immeuble, et ce de façon prépondérante. Certes, il s'est écoulé cinq ans entre le décès de Mme B. _____ et le transfert à J. _____; on peut néanmoins considérer encore ce délai, au vu des circonstances, comme raisonnable. L'autorité intimée perd en effet de vue que les recourants ont mis l'immeuble en vente au cours d'une période particulièrement difficile d'un point de vue conjoncturel, le prix de l'immobilier ne cessant, eu égard à la réduction constante du nombre des acheteurs potentiels, de diminuer. On relève qu'initialement les recourants entendaient vendre leur immeuble 2'400'000 francs;

l'ACI ne soutient pas que cette prétention était exagérée, à juste titre du reste compte tenu de la conjoncture exceptionnelle qui a caractérisé les années 80. Malgré plusieurs annonces et l'intervention de plusieurs courtiers professionnels dont G. _____ qui a proposé l'objet à de nombreux intéressés potentiels, les recourants ont progressivement dû réduire leurs exigences pour finalement conclure à 1'500'000 francs en 1994. Rétrospectivement, il peut, certes, paraître excessif qu'un propriétaire doive consacrer quatre ans pour réussir à vendre un immeuble tel que celui en cause dans la présente espèce; il n'en demeure pas moins, et cela est essentiel, qu'il était difficilement imaginable au début des années 90 qu'un objet valant plus de deux millions de francs se vende finalement près d'un million de francs de moins. C'est exactement ce qui s'est passé en l'occurrence et, au vu des circonstances, on ne saurait faire grief aux recourants d'avoir attendu quatre ans pour conclure, ce d'autant plus qu'aucune offre ferme ne leur est parvenue avant celle de J. _____, l'offre de I. _____, certes antérieure, ne pouvant être sérieusement retenue, à moins de vouloir brader l'immeuble. Dès lors, la période de 1990 à 1994 peut, en dépit de sa longueur, encore être considérée comme raisonnablement nécessaire, surtout si l'on garde à l'esprit la jurisprudence et les cas d'espèce rappelés au considérant 1a), supra. L'autorité intimée a insisté dans la décision attaquée sur l'arrêt FI 91/24 précité dans lequel le Tribunal administratif avait confirmé la non-applicabilité du taux réduit; cette jurisprudence n'est cependant pas topique dans la mesure où le contribuable avait, certes, quitté depuis 1982 l'immeuble aliéné en 1988, mais n'avait jamais occupé celui-ci de façon prépondérante. b) Or, dans le cas d'espèce, on relève que, jusqu'au décès de B. _____ en 1971, l'immeuble était habité par le couple que celui-ci formait avec son épouse; il s'agissait alors d'une maison familiale au sens où l'entend la jurisprudence du Tribunal administratif. De 1971 à 1973, Mme B. _____ a habité seule cet immeuble; elle n'est toutefois devenue la propriétaire qu'en juin 1973. De 1973 à 1976, A. _____ en occupait le 40%, le reste, 60% étant occupé par Mme B. _____. Durant cette période, on constate que la propriétaire, Mme B. _____, habitait encore l'immeuble de façon prépondérante; jusque là on a donc toujours affaire à une maison familiale. C. _____ a rejoint sa mère en 1976 jusqu'au décès de celle-ci en 1989; durant cette période-ci, il ne s'agit plus du tout d'une maison familiale stricto sensu et, par surcroît, l'arrivée du second fils a eu pour conséquence de diminuer à 30% le taux d'occupation de l'immeuble par la propriétaire qui n'a donc plus habité ce dernier de façon prépondérante. Entre-temps, le 1er mai 1989, les frères B. _____, qui ont reçu de leur mère l'immeuble en donation, en sont devenus copropriétaires, chacun pour une moitié; à partir de ce moment et jusqu'à leur départ respectif en 1991, on peut admettre que l'immeuble a bien été habité de façon prépondérante par ses deux copropriétaires. Cette période de deux ans et demi qui, en définitive, permet aux recourants de réaliser cette condition-ci peut sans doute apparaître comme relativement brève; elle n'est toutefois pas constitutive d'un abus puisque les frères B. _____ habitaient déjà depuis seize, respectivement treize ans, dans cet immeuble avant d'en devenir copropriétaires. Ils ne sont pas venus habiter l'immeuble précité dans le seul but de bénéficier du taux réduit, ce dernier constituant leur domicile depuis fort longtemps déjà au moment où ils en sont devenus propriétaires; jusqu'à fin 1991, les recourants y ont tous deux séjourné avec l'intention de s'y établir. On pourrait certes imaginer que la décision de vendre cet immeuble soit antérieure à 1990 et ait même préexisté à la donation du 1er mai 1989, les frères B. _____ différant la réalisation de leur projet jusqu'au décès de leur mère, ce qui est parfaitement compréhensible; cela ne serait cependant pas de nature à les priver du droit de revendiquer l'application du taux réduit. c) Enfin, par acte du 5 juin 1973,

l'hoirie de B. _____ a cédé à la veuve B. _____ la propriété de l'immeuble en question; il importe de remonter à cette date pour déterminer si, vingt ans durant, le contribuable a possédé l'immeuble aliéné. La donation du 1er mai 1989 n'étant pas intervenue à titre onéreux, elle ne fait pas courir un nouveau dies a quo (art. 45 LI). On en retire que l'immeuble en question a bien été possédé vingt ans, sans interruption, d'abord par la veuve B. _____ puis par ses deux successeurs, à savoir les recourants, jusqu'à la vente. Certes, cette condition est finalement réalisée parce que les recourants n'ont pas réussi, comme ils le souhaitaient initialement, à vendre leur immeuble avant 1994; tel n'aurait en revanche pas été le cas si la vente était intervenue avant juin 1993. Cette constatation ne suffit toutefois pas à les priver de l'application du taux réduit dans le cas d'espèce. d) Force est ainsi de constater que toutes les conditions permettant l'application du taux réduit à l'imposition du gain immobilier réalisé par les recourants sont, contrairement à l'avis de l'autorité intimée, réunies. 3. Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à admettre le recours. La décision attaquée est réformée en ce sens que l'impôt sur le gain immobilier notifié à chacun des recourants est ramené à 44'676 francs (12%); dite décision est confirmée pour le surplus. Le présent arrêt est rendu sans frais; les recourants ont au surplus droit à des dépens arrêtés à 1'200 francs.

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