

VD_OMNI FI.2000.0009 vom 7. November 2000

VD Tribunal cantonal, 2000-11-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2000.0009

FR: VD_OMNI FI.2000.0009 du 7 novembre 2000

IT: VD_OMNI FI.2000.0009 del 7 novembre 2000

Regeste

c/ACI | Rectification du gain immobilier imposable dans l'hypothèse où la convention met l'impôt - contrairement à ce que prévoit l'art. 50 bis LI - à la charge de l'acquéreur: l'impôt est alors ajouté au gain (en l'espèce: gain non rectifié x 100 : 88 = gain imposable)

Erwägungen

E. 40

al. 1 LI l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet le gain provenant de l'aliénation d'immeubles situés dans le canton ou d'une partie de ceux-ci. L'al. 2 de cette disposition stipule notamment qu'est considérée comme aliénation la cession d'une part à une propriété commune sur un immeuble. b) En l'espèce les recourantes et leur soeur T.X._____ étaient propriétaires en main commune des trois parcelles de feu leur père, à savoir les parcelles nos 1*****, 2***** et 3***** de la commune de V._____. Dans le cadre d'une action en partage, les trois soeurs et leur mère, bénéficiant de l'usufruit sur l'entier de la succession, d'après testament olographe du 14 avril 1973, ont passé une transaction homologuée par le président du Tribunal civil du district de S._____ le 7 février 1997 pour valoir jugement. Cette transaction prévoyait que la mère des recourantes, Mme X._____, renonce à l'usufruit de toute la succession de feu son mari et qu'elle reçoive en pleine propriété la parcelle no 1*****. Il est également précisé que Mme X._____ reprendrait à sa charge toutes les dettes garanties par la cédule hypothécaire no 92064 envers la BCV et que seule la parcelle no 1***** garantirait la créance incorporée dans la cédule précitée, les deux autres parcelles étant libérées de ce gage immobilier; T.X._____, Y.-X._____ et X._____ sont en outre déliées de toute obligation à cet égard. Le chiffre XI de cette transaction expose de plus que l'éventuel impôt sur le gain immobilier qui pourrait résulter de ce transfert sera à la charge exclusive de Mme X._____. 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). L'aliénation est en outre indissociable de la notion de gain, respectivement du caractère onéreux du transfert; lorsque ce dernier s'opère à titre gratuit et n'augmente pas la capacité contributive de son auteur, celui-ci est exempté. Ainsi, par exemple, à teneur de l'art. 41 let. d LI, l'impôt sur les gains immobiliers n'est notamment pas perçu en cas de transfert par succession ou de donation. Cette hypothèse n'est cependant pas réalisée en l'espèce; le règlement des dettes successorales entre cohéritiers et usufruitiers n'est pas un transfert à titre gratuit et il est

soumis à l'impôt sur les gains immobiliers. Dans le cas d'espèce, la cession litigieuse, comme cela est exposé dans la convention ratifiée par le président du Tribunal civil du district de S. _____, consiste en un mode de règlement des dettes entre les cohéritières et leur mère usufruitière de l'entier de la succession. L'attribution de la parcelle no 1***** à Mme X. _____ correspond à l'addition des droits qu'elle revendique dans la succession du père des recourantes, soit ses prétentions pour l'amortissement de la dette hypothécaire, ses prétentions pour travaux dans le bâtiment, le legs prévu en sa faveur par le testament et la valeur capitalisée de son usufruit. Cette cession ne saurait être considérée comme gratuite et exemptée de l'impôt sur les gains immobiliers. Le principe de l'impôt étant admis, il y a maintenant lieu d'examiner le calcul effectué par l'autorité intimée. 3. a) Aux termes de l'art.

E. 42

LI, le gain imposable est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des impenses. Conformément à l'art.

E. 43

LI, le produit de l'aliénation est le montant total des prestations pécuniaires ou appréciables en argent que l'acquéreur verse ou s'engage à verser à l'aliénateur ou à des tiers au profit de ce dernier (al. 1). Sont ajoutées à ce montant les prestations obtenues par l'aliénateur pour la constitution ou l'abandon de servitudes (al. 2). Le prix d'acquisition est par ailleurs le prix qu'avait payé l'aliénateur (art. 44 al. 1). En cas d'aliénation d'un immeuble acquis par succession, l'art. 45 LI prévoit que le précédent transfert à titre onéreux est déterminant pour fixer le prix d'acquisition et la durée de possession, l'art. 44 al. 2 LI étant applicable. Cette dernière disposition permet, en cas d'acquisition intervenue plus de cinq ans avant l'aliénation, d'invoquer comme prix d'acquisition l'estimation fiscale de l'immeuble cinq ans avant l'aliénation. L'art. 46 LI règle pour sa part le cas de l'aliénation d'un immeuble précédemment acquis par voie d'échange; dans cette hypothèse, le prix d'acquisition déterminant est celui de l'immeuble cédé en échange, compte tenu de la soulte s'il y a lieu (al. 1; le régime est ici celui d'un report de l'imposition, en application de l'art. 41 lit. d LI). L'art. 48 LI règle enfin le problème des impenses, à savoir les dépenses inséparablement liées à l'acquisition ou à l'aliénation, ou qui contribuent à l'augmentation de la valeur de l'immeuble. On mentionnera à ce titre les frais engagés pour l'acquisition et le rachat de servitudes (al. 1 lit. e). b)aa) On se souvient du calcul opéré par l'ACI débouchant sur un gain immobilier de 122'125 fr., à répartir entre les trois filles membres de l'hoirie (voir ci-dessus, partie faits lettre D). Au demeurant, l'autorité intimée ne s'est guère expliquée en détail sur la justification de ce calcul; toutefois, elle admet en déduction le gain immobilier déjà imposé chez Mme X. _____, la mère des recourantes, par 191'835 fr. Afin de mieux comprendre le cheminement suivi par l'autorité intimée, on rappelle ci-dessous les étapes de son raisonnement pour la computation du gain immobilier imposable chez Mme X. _____.

Dans un premier temps, elle a calculé la valeur totale des immeubles, puis la part correspondant à l'usufruit, de la manière suivante : "Parcelle no 3***** fr. 3'000.- Parcelle no 1***** fr. 398'960.- Parcelle no 2***** fr. 300'000.- Valeur totale fr. 701'960.- Usufruit 31,76 % fr. 222'960.-" Dans le détail, son calcul s'énonce ensuite ainsi : "Abandon d'usufruit (31,76 % de fr. 701'960.-) fr. 222'960.- Estimation fiscale 5 ans avant la vente

(31,76%) fr. 31'160.- Gain immobilier fr. 191'800.-
Au taux de 12 % = fr. 23'016.- d'impôt" L'ACI s'est fondée sur une analogie entre le cas d'espèce et celui d'une vente d'un immeuble grevé d'usufruit à un tiers; dans un tel cas, l'autorité intimée - dans la pratique qu'elle a décrite dans sa correspondance du 11 octobre 2000 -, procède à une répartition du gain immobilier entre le nu-proprétaire et l'usufruitier; dans un tel raisonnement, il est assez logique de procéder par imputation du gain immobilier imposé chez l'usufruitier sur la masse imposable totale pour obtenir le gain qui doit être imposé chez le nu-proprétaire. Cette approche se résume de la manière suivante : Masse imposable globale ./ gain immobilier imposé chez Mme X. _____ Total : gain immobilier "résiduel" chez les filles X. _____ Dans sa lettre du 9 juin 2000, l'ACI confirme cette approche (imputation, à titre d'"impense", du gain immobilier imposé chez la mère sur le gain imposable chez les filles); elle relève tout au plus quelques nuances, qui l'inciteraient à retenir un calcul plus sévère débouchant sur un gain immobilier imposable chez les trois soeurs X. _____ de 214'236 fr. bb)aaa) Outre l'approche globale à laquelle paraît s'être ralliée l'ACI, d'autres solutions auraient été envisageables dans le cas d'espèce. Chacun des deux transferts intervenus dans le cadre du partage partiel aurait pu être traité séparément. Il aurait alors fallu déterminer le gain imposable découlant de la vente de la seule nue-proprété de la parcelle 1*****, d'une part, respectivement celui découlant de l'abandon d'usufruit sur les seules parcelles 3***** et 2*****. L'une et l'autre de ces deux cessions auraient aussi pu être comprises comme faisant partie d'un échange immobilier (partiel à tout le moins). Enfin, mais cette approche paraît un peu plus complexe, on aurait pu considérer que les filles X. _____, avant de transférer la parcelle 1***** à leur mère, devaient racheter l'usufruit grevant celle-ci, ce rachat constituant alors une impense au regard de l'art. 48 al. 1 lit. e LI (l'usufruit est alors traité, à l'instar de ce que prévoit le droit civil, comme une servitude au sens de cette disposition). Le tribunal n'entend pas trancher le débat soulevé par des opérations similaires au partage partiel litigieux, ni opter de manière définitive pour l'une ou l'autre des quatre approches décrites ici. On remarque seulement que la position de l'ACI revient à considérer que le titulaire d'un droit d'usufruit bénéficie d'un "pouvoir de disposition réel et économique" sur un immeuble, au sens de l'art. 40 al. 2 LI; ce droit est ainsi assimilé - au regard des dispositions relatives à l'impôt sur les gains immobiliers - au pouvoir qu'exerce le propriétaire lui-même. Ce postulat de départ exclut bien évidemment, en cas d'abandon onéreux d'un usufruit, une imposition dans le cadre de l'impôt sur le revenu (serait frappé le capital remplaçant le revenu périodique; sur ce point, la position de l'ACI paraît d'ailleurs justifiée) celle-ci laissant en effet la place à l'imposition spéciale des gains immobiliers. De même, il ne permet plus de faire appel aux règles spécifiques aux servitudes (art. 43 al. 2 et 48 al. 1 lit. e; l'usufruit, en tant qu'il est assimilé au droit de propriété, est en quelque sorte plus qu'une simple servitude). Le tribunal observe au surplus que les autres approches évoquées en procédure débouchent toutes sur une imposition plus lourde que celle de la décision attaquée; il considère dès lors comme peu opportun de trancher en faveur d'une solution, sans que celle-ci s'impose en l'état du débat de manière claire (alors que la situation pourrait être moins confuse à cet égard dans le nouveau droit: v. art. 64 al. 2 lit. e LI 2000) et alors même qu'elle déboucherait sur une aggravation de la taxation. De surcroît, l'ACI a adopté une analyse d'ensemble pour l'imposition de Mme X. _____, d'une part, de ses filles, d'autre part; ainsi, si l'autorité de céans venait à condamner ce postulat de départ, elle pourrait menacer la cohérence de l'attitude du fisc vis-à-vis de ces deux groupes de contribuables. En d'autres termes, le tribunal ne saurait faire fi de l'imposition retenue à

l'égard de Mme X. _____ dans son examen du présent litige, même si ce dernier a trait au gain immobilier imposable chez les trois filles X. _____. Comme on le verra plus bas, si l'imposition retenue chez Mme X. _____ paraît des plus critiquables, l'imputation de ce dernier impôt pour le calcul du gain imposable chez les filles X. _____ est de nature à corriger le vice précité. c) Il reste bien évidemment à vérifier le calcul opéré par l'autorité intimée dans le cas d'espèce. Dans un premier temps, on s'attachera d'ailleurs à computer la masse imposable globale, avant de procéder en définitive au calcul du gain immobilier à retenir pour les deux recourantes et leur soeur. aa) S'agissant du produit de l'aliénation, il faut tout d'abord constater, pour ce qui a trait à l'acquisition de la parcelle 1*****, que celle-ci n'a porté que sur la nue-propriété de ce bien-fonds. Le calcul s'énonce dès lors

comme suit : Reprise de dettes	Fr.	46'000.00
Prétentions de Madame X. _____	Fr.	130'000.00
d'usufruit	Fr.	96'240.00
payé	Fr.	272'240.00

En d'autres termes, Mme X. _____, qui était déjà titulaire de l'usufruit sur ladite parcelle, n'a pas dû abandonner celui-ci, pour acquérir ensuite ce bien-fonds en pleine propriété; on doit au contraire admettre que l'usufruit en question s'est éteint par confusion. En d'autres termes, il était erroné d'ajouter au produit de l'aliénation la contre-valeur de l'usufruit "abandonné" sur la parcelle 1***** (seule la prise en compte de cet élément a conduit l'ACI à retenir un produit de l'aliénation globale s'élevant à 398'960 francs, ce qui est erroné); c'est sans doute la même erreur qui a incité l'ACI à admettre une valeur totale des trois parcelles à 701'960 fr. alors que le notaire mandaté a calculé pour sa part une valeur de l'ordre de 600'000 fr. bb) Le prix d'acquisition à prendre en considération est en l'occurrence constitué par l'estimation fiscale du bien-fonds, cinq ans avant la vente (art. 45 et 44 al. 2 LI), soit 85'000 fr. (voir dans le même sens les calculs de l'ACI, dans la décision attaquée et du 9 juin 2000). cc) La masse imposable globale ainsi définie, il convient d'en imputer le gain immobilier déjà imposé chez Mme X. _____. Cependant, comme le relève d'ailleurs l'ACI dans sa détermination du 9 juin 2000, seule la part du gain liée à l'abandon de l'usufruit sur la parcelle 1***** peut être déduite comme "impense", soit 99'724 fr. S'agissant du gain immobilier déjà imposé chez Mme X. _____ en relation avec les parcelles 3***** et 2*****, il sera imputable plus tard, lors d'une éventuelle vente par les filles X. _____

de ces deux bien-fonds (il s'agit d'un montant $191'800 - 99'724 = 92'076$ fr.). dd) En suivant le raisonnement de l'ACI, que le présent arrêt ne remet pas en cause, le calcul du gain imposable chez les trois membres de l'hoirie aurait dû se présenter comme suit :
 Produit de l'aliénation d'acquisition : Fr. 272'240.00
 Prix : Fr. 85'000.00
 Masse imposable globale : Fr. 187'240.00
 Gain déjà imposé chez Mme X. _____ : Fr. 99'724.00
 Gain imposable chez les filles X. _____ : Fr. 87'516.00

4. Les recourantes soutiennent finalement qu'à supposer que la décision attaquée soit confirmée, elles ne seraient pas débitrices de l'impôt puisque le chiffre XI de la transaction ratifiée pour valoir jugement indique que l'éventuel impôt sur le gain immobilier qui pourrait résulter de ce transfert sera à la charge exclusive de Mme X. _____. a) Aux termes de l'art. 50 bis al. 1 LI, l'impôt est dû par l'aliénateur. Il ressort de cette formulation qui ne laisse planer aucun doute que l'aliénateur d'un immeuble ou d'une partie de celui-ci est le seul débiteur légal de l'impôt. La clause du contrat mettant à la charge de l'acquéreur l'impôt dû légalement par le vendeur constitue ainsi un arrangement particulier qui n'a de valeur qu'entre les parties et ne saurait avoir un effet vis-à-vis des autorités fiscales (Félix

Paschoud, op. cit. , p. 113). Cet auteur reprend la solution à laquelle était arrivée la Commission cantonale de recours en matière fiscale, autorité à laquelle a succédé le tribunal de céans, dans un arrêt du 26 avril 1967. La commission expose qu'en vertu de l'art. 50 bis LI, l'impôt est dû par l'aliénateur et que celui-ci est le seul contribuable au regard de la loi, la clause du contrat mettant à la charge de l'acquéreur l'impôt dû légalement par le vendeur constituant un arrangement particulier qui n'a de valeur qu'entre les parties et ne saurait avoir aucun effet sur une prescription formelle du législateur (RDAF 1967, p. 214). Comme le relève Paschoud, l'aliénateur est celui qui réalise le gain, soit celui qui transfère la propriété ou le pouvoir de disposition réel économique d'un immeuble situé dans le canton (op. cit. ibidem). En l'espèce et sur la base de développement qui précède, il apparaît sans équivoque que le chiffre XI de la transaction judiciaire, prévoyant que l'éventuel impôt sur le gain immobilier qui pourrait résulter du transfert sera à la charge de la mère des recourantes, constitue un pur arrangement interne qui ne lie en rien les autorités fiscales. Ce sont donc bel et bien les recourantes qui sont débitrices de l'impôt et l'éventuel règlement de comptes entre les recourantes et leur mère échappe à la compétence du tribunal de céans. Le recours doit donc être rejeté sur ce point. Il n'est en effet pas douteux que les recourantes soient les aliénatrices de la parcelle no 1***** puisqu'elles en ont transféré la propriété, tout comme le pouvoir de disposition réel et économique à Mme X._____. b) Dans l'arrêt précité et en raisonnant sur la base de l'art. 43 al. 1 LI, la commission expose en outre que le fait de mettre à la charge de l'acheteur l'impôt dû légalement par le vendeur représente pour l'un et l'autre une prestation supplémentaire qui s'ajoute pratiquement au prix de vente. Il apparaît donc normal de comprendre aussi cet avantage pécuniaire dans le calcul du bénéfice imposable intégralement. La commission a ainsi confirmé une décision de l'ACI rétablissant la totalité du gain effectif réalisé par le contribuable en majorant le profit déclaré du montant de l'impôt payable par l'acquéreur à la place de l'aliénateur, ce dernier restant le seul débiteur légal et le fisc n'ayant pas à se préoccuper des dispositions particulières convenues par les parties en marge de la loi (RDAF 1967 précité). Il convient dès lors de procéder au calcul suivant, afin de chiffrer définitivement le gain imposable chez les recourantes et leur soeur : $87'516 \text{ fr.} \times 100 = 99'450 \text{ fr.}$ 88 5. Il découle des considérants qui précèdent (consid. 3 et 4 en particulier) que le recours doit être admis partiellement. Le gain immobilier total imposable chez les trois soeurs devant en effet être fixé à 99'450 fr. La décision attaquée sera dès lors annulée, en tant qu'elle concerne les deux soeurs recourantes; l'ACI est ainsi invitée à notifier une nouvelle décision dans le sens précité à X._____ et Y.-X._____. Le présent arrêt sera en outre rendu sans frais, pour des motifs d'équité (art. 55 al. 3 LJPA), quand bien même les recourantes n'obtiennent pas gain de cause sur tout ce qu'elles demandaient.