

VD_OMNI FI.2000.0036 vom 30. Dezember 2005

VD Tribunal cantonal, 2005-12-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2000.0036

FR: VD_OMNI FI.2000.0036 du 30 décembre 2005

IT: VD_OMNI FI.2000.0036 del 30 dicembre 2005

Regeste

X/ Administration cantonale des impôts | Application du taux réduit de 12% lorsque les héritiers acquièrent l'immeuble non par voie de succession mais dans le cadre d'une donation qui intervient à titre d'avancement d'hoirie au sens des art. 527 ch. 1 et 626 al. 1 CC.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 30.12.2005 FI.2000.0036

X/ Administration cantonale des impôts | Application du taux réduit de 12% lorsque les héritiers acquièrent l'immeuble non par voie de succession mais dans le cadre d'une donation qui intervient à titre d'avancement d'hoirie au sens des art. 527 ch. 1 et 626 al. 1 CC.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 30 décembre 2005 sur le recours interjeté par X. _____ et consorts, représentés par Eric Châtelain, notaire, 3*****, contre la décision sur réclamation rendue le 13 avril 2000 par l'Administration cantonale des impôts (refus de taxation du gain immobilier au taux réduit) * * * * *
* * * * * Composition de la section: M. Eric Brandt, président; M. Dino Venezia et M. André Donzé, assesseurs; Mme Christiane Schaffer, greffière. Vu les faits suivants:
A. Mme X. _____, née en *****, était propriétaire, certainement avant 1951, mais en tout cas dès cette date, de la parcelle n° 1***** d'une surface totale de 1294 m², à 3*****, comprenant une habitation, un garage et une place-jardin et de la parcelle n° 2***** de 912 m² (place-jardin). La première parcelle se trouve au ***** et la deuxième au chemin *****. Mme X. _____ a vécu dans l'habitation de 3*****, tout d'abord avec son mari et ses enfants, puis seule. Dans sa déclaration d'impôts 1997-1998, déposée le 11 août 1997, Mme X. _____ a indiqué une valeur locative de l'immeuble affecté à son domicile principal pour une durée de huit mois seulement. En outre, les immeubles dont elle était propriétaire à 3***** ne figuraient plus dans son état de fortune au 1er janvier 1997. En effet, par acte notarié du 6 septembre 1996 instrumenté par le notaire Eric Châtelain, Mme X. _____ avait donné à son fils X. _____, aux enfants de sa fille A Y. _____, soit B Y. _____, C Y. _____, Z. _____ et aux enfants de son fils D X. _____, soit E X. _____, F X. _____, G X. _____ et H X. _____ (ci-après: X. _____ et consorts), les parcelles nos 1***** et 2*****. La valeur fiscale de la donation avait été fixée à 718'400 fr., dont il y avait lieu de déduire les dettes reprises par les donataires soit 229'876 fr. 15, ce qui donnait une valeur de 488'523 fr. 85. B. Par acte de vente à terme et droit d'emption passé le 6 avril 1998 devant le notaire Pierre Crot, les donataires X. _____ et consorts ont vendu à ***** les parcelles 1***** et 2*****. Le prix de vente a été fixé à 1'100'000 francs, avec une date d'exécution au 30 avril 1998. L'acte précisait

notamment que les immeubles étaient libres de toute occupation, bail ou usufruit. Il mentionnait également le fait que les vendeurs s'engageaient à faire déménager à leurs frais, d'ici à l'exécution de la vente, deux pianos qui se trouvaient encore dans l'habitation. La déclaration pour l'imposition des gains immobiliers a été adressée à la commission d'impôt le 13 mai 1998 par le notaire Eric Châtelain. Le produit de l'aliénation indiqué était de 1'100'000 fr., les frais d'acquisition se montant au total à 558'795 fr. (prix d'acquisition 330'000 fr., plus estimation fiscale de l'immeuble 5 ans avant l'aliénation 183'000 fr., plus commission de courtage à de Rham Lausanne SA 45'795 fr.), soit un montant soumis au gain immobilier de 541'205 francs. Par courrier du même jour accompagnant la déclaration, le notaire a rappelé que les immeubles concernés constituaient le logement familial de 'Mme X. _____ qui y était d'ailleurs toujours domiciliée légalement et fiscalement. Les deux parcelles constituaient un tout malgré leur séparation intervenue aux termes d'un fractionnement opéré en 1992, qui avait pour but de permettre la vente éventuelle de la partie sud, vente qui n'a en fait jamais été réalisée. Les autres conditions légales étant remplies, le notaire sollicitait l'application du taux réduit de 12% à l'imposition du gain immobilier réalisé sur la vente. C. Le 19 mai 1998, la commission d'impôt et recette de ***** a informé le notaire Eric Châtelain qu'elle avait admis sans changement la déclaration pour l'imposition des gains immobiliers relative à la vente du 30 avril 1998, à l'exception du taux de 12 % qui ne pouvait être accordé, car l'héritier devenu propriétaire par donation avant le décès de ses parents et qui n'a pas affecté principalement l'immeuble vendu à son habitation ne peut pas bénéficier du taux réduit de 12%; le bordereau d'impôts portant sur 97'416 fr. 85, soit 18% de 541'205 fr. a été envoyé à cette même date. Par lettre du 8 juin 1998, le notaire Eric Châtelain, agissant au nom d'X. _____ et consorts, a contesté la décision de taxation qui refusait d'appliquer à la vente le taux réduit de 12%. La commission d'impôt a répondu le 22 juin 1998 que seuls les héritiers pouvaient bénéficier de l'application du taux réduit prévu à l'art. 51 al. 3 a LI. Dès lors que l'immeuble n'avait pas été affecté à l'habitation des donataires lors de la vente, le taux réduit ne pouvait pas être appliqué, comme l'avait jugé le Tribunal administratif dans un arrêt rendu le 25 novembre 1991, arrêt dont une copie était transmise au notaire; ce dernier a déclaré maintenir la réclamation le 3 juillet 1998. La commission a transmis le 10 juillet 1998 le dossier à l'Administration cantonale des impôts (ACI). Elle a également informé le mandataire du fait que la réclamation ne suspendait pas l'obligation de payer l'impôt correspondant aux éléments déclarés ou admis. D. Par courrier du 11 décembre 1998 adressé au notaire, la section des gains immobiliers de l'ACI a indiqué qu'elle entendait confirmer la décision de taxation refusant l'application du taux réduit de 12%. Par courrier du 28 décembre 1998, le notaire a répondu qu'il maintenait la réclamation et il a confirmé sa position le 10 mars 1999 après avoir reçu une copie de l'arrêt du 25 novembre 1991. L'Administration cantonale des impôts a rejeté la réclamation par décision du 13 avril 2000. X. _____ et consorts ont recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif par l'intermédiaire du notaire Eric Châtelain le 12 mai 2000 en concluant à la modification de la décision de taxation du 19 mai 1998 en vue de l'application du taux de 12 %. L'Administration cantonale des impôts s'est déterminée sur le recours le 6 juin 2000 en concluant à son rejet et la possibilité a été donnée au recourant de déposer un mémoire complémentaire. Considérant en droit : 1. a) Le litige porte sur le refus de l'autorité de taxation d'appliquer le taux réduit de 12% prévu à l'art. 51 al. 3 de l'ancienne loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (aLI) au gain immobilier réalisé par les recourants ; cette disposition est formulée comme suit : "L'impôt

est perçu au taux de 18%. S'agissant d'immeubles destinés à la culture du sol et affectés à l'exercice de l'activité du contribuable ou de membres de sa famille, ce taux est réduit à 12% lorsque la durée de possession est supérieure à vingt ans et que l'estimation fiscale de l'immeuble cinq ans avant l'aliénation est déterminante comme prix d'acquisition (art. 44 al. 2). Le taux réduit est également accordé, aux mêmes conditions, en cas d'aliénation par le propriétaire de l'immeuble principalement affecté à son habitation." Dans sa jurisprudence, le Tribunal administratif a précisé les conditions permettant l'application du taux réduit au gain immobilier résultant de la vente d'immeubles affectés à l'habitation. "- 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." (arrêt FI 00/0073 du 12 décembre 2000) Le législateur a ainsi voulu favoriser les propriétaires occupant personnellement leur propre immeuble au même titre que les propriétaires d'immeubles agricoles, tout en les encourageant à garder leur bien-fonds pendant plus de 20 ans. Il s'agit donc, suivant une notion couramment admise, des seuls immeubles destinés au logement de leur propriétaire et habités effectivement par eux (voir arrêt de l'ancienne Commission cantonale de recours en matière d'impôts du 25 novembre 1980, publié à la RDAF 1981 page 266). b) La jurisprudence a toutefois nuancé la condition relative à l'habitation du propriétaire au moment de la vente. L'ancienne Commission de recours en matière d'impôts a précisé que la fin de l'occupation de l'immeuble par le propriétaire ne peut pas toujours coïncider avec le jour de l'aliénation. Il est possible que le propriétaire demeure dans l'immeuble après la vente, ou, le plus souvent, que la vente intervienne alors que le propriétaire a déjà quitté l'immeuble. La Commission de recours s'est exprimée sur ce point dans les termes suivants : « Il serait absurde de soutenir que la survenance de l'une de l'autre de ces situations devrait provoquer à elle seule la perte ou le maintien du caractère familial de l'immeuble et déterminer le taux d'imposition du gain immobilier. On ne saurait donc n'accorder le taux réduit qu'au seul propriétaire qui habite encore sa maison au jour de l'aliénation et refuser ce taux réduit à celui qui, en raison du hasard ou des circonstances, avait trouvé à se reloger ailleurs avant le jour de la vente » (RDAF 1981 p. 266 consid. 3 p. 269). L'ancienne Commission de recours en matière d'impôt a précisé qu'il faut admettre au contraire qu'un certain délai puisse s'écouler entre la fin de l'occupation et l'aliénation sans que l'immeuble perde son caractère familial. Elle a précisé qu'un tel délai devait être admis lorsqu'il apparaît que son écoulement est raisonnablement nécessaire au vu des circonstances pour permettre la préparation de l'aliénation dans des conditions favorables. C'est ainsi que la Commission de recours a admis l'écoulement d'un délai de 5 ans entre le moment où le propriétaire avait quitté la maison familiale et celui de la vente à un tiers en raison des circonstances liées aux diverses formalités à remplir par un acquéreur étranger (RDAF 1981 p. 266 et ss). Le Tribunal administratif a repris cette jurisprudence en précisant que cette situation se rencontre très fréquemment au cours des opérations destinées à liquider une succession lorsqu'il s'agit, notamment, de réaliser les actifs successoraux en vue du partage. Le tribunal a renoncé à fixer un délai déterminé entre le décès du propriétaire et la vente de son bien-fonds par ses héritiers en considérant que seul importait, en définitive, l'affectation de l'immeuble. Ainsi, tant et aussi longtemps que l'affectation originaire n'était pas modifiée, les conditions fixées par l'art. 51 al. 3 aLI étaient remplies. Ainsi, le fait que le contribuable héritier n'habite personnellement pas l'immeuble au moment de la vente est indifférent dans la mesure où il reprend la situation de l'ancien propriétaire. Il en résulte que l'héritier n'a plus à justifier les circonstances à

l'origine de l'extension de la période séparant le décès du propriétaire de la vente (voir arrêt FI 2000/0073 du 12 décembre 2000). c) En l'espèce, il n'est pas douteux que Mme X. _____ a vécu pendant plus de 20 ans dans l'habitation construite sur la parcelle 1***** et que cet immeuble est principalement affecté à l'habitation. Est en revanche litigieuse la question de savoir si la donation intervenue en 1996 à ses héritiers a rompu le lien de causalité permettant de bénéficier du taux réduit de 12 %. A cet égard, la donation intervenue en 1996 est un mode d'acquisition par les héritiers de la propriétaire très proche de l'acquisition par voie de succession. Cette donation a été faite dans le but d'un partage successoral entre les héritiers. Il n'y a donc pas lieu de traiter différemment la donation intervenue en faveur des héritiers et une acquisition du bien-fonds par voie de succession. Toutefois, pour assimiler les effets fiscaux d'une donation à ceux d'une acquisition par voie de succession (application du taux réduit), il faut que la donation intervienne exclusivement à titre d'avancement d'hoirie au sens des art. 527 ch. 1 et 626 al. 1 CC. Il se pose ensuite la question de savoir si le délai intervenu entre la donation aux héritiers le 6 septembre 1996 et la vente à un tiers le 30 avril 1998 peut être considéré comme un délai raisonnable au sens de la jurisprudence. A cet égard, le tribunal constate que moins de 2 ans se sont écoulés entre la donation et la vente (une année et 8 mois) et que pendant ce délai, l'affectation principale de l'habitation n'a pas été modifiée et que même une partie du mobilier était restée dans la maison, les recourants ayant dû procéder aux travaux de déménagement de deux pianos. Comme la jurisprudence du tribunal l'a précisé, il est indifférent à cet égard que l'un des héritiers de la propriétaire ait habité ou non dans la maison (arrêt TA FI 2000/0073 du 12 décembre 2000 consid. 2b p. 5). Dans ces circonstances, il apparaît que les conditions fixées par l'art. 51 al. 3 aLI, telles qu'elles ont été précisées par la jurisprudence sont remplies pour permettre l'application du taux réduit. Le taux réduit ne peut toutefois s'appliquer à la parcelle contiguë 2***** qui était détachée en vue d'une vente à un tiers. En effet, il s'agit d'un bien-fonds distinct qui ne comporte aucune habitation et qui, par conséquent, ne peut bénéficier du taux réduit prévu à l'art. 51 al. 3 aLI. Il est vrai que ce terrain faisait partie des prolongements extérieurs de l'habitation pour constituer le jardin mais il a été juridiquement séparé de la parcelle supportant l'habitation de sorte qu'il constitue un bien-fonds distinct qui sort du champ d'application de l'art. 51 al. 3 aLI.

2. Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être partiellement admis. La décision attaquée doit être annulée et le dossier retourné à l'Administration cantonale des impôts afin qu'elle statue à nouveau dans le sens des considérants du présent arrêt. Au vu de ce résultat il n'y a pas lieu de percevoir de frais de justice. En outre, les recourants n'ont pas requis l'allocation de dépens. Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est partiellement admis.

II. La décision sur réclamation rendue par l'Administration cantonale des impôts le 13 avril 2000 est annulée ; le dossier est retourné à cette autorité afin qu'elle statue à nouveau dans le sens des considérants du présent arrêt. III. Il n'est pas perçu de frais de justice ni alloué de dépens. Lausanne, le 30 décembre 2005 Le président: La greffière: Le présent

arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint