

VD_OMNI FI.2002.0018 vom 9. Juli 2004

VD Tribunal cantonal, 2004-07-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2002.0018

FR: VD_OMNI FI.2002.0018 du 9 juillet 2004

IT: VD_OMNI FI.2002.0018 del 9 luglio 2004

Regeste

c/ACI | Litige en matière d'impôt sur les gains immobiliers. Contestation sur la valeur d'acquisition de l'immeuble prise en considération par l'autorité. Irrecevabilité des moyens tendant à remettre en question une estimation fiscale, l'autorité fiscale n'étant pas en droit de s'écarter des décisions de la commission d'estimation fiscale. Prise en considération d'une estimation fiscale rendue à titre provisoire, non confirmée par l'autorité ni contestée par les recourants.

Erwägungen

E. 3

p. 8; ATF 1P.372/2001 du 2 août 2001 cons. 2; v. encore TA, arrêt AC 2001/0189 du 10 janvier 2002 cons. 1). Comme le Tribunal fédéral l'a rappelé dans ce dernier arrêt, la tenue systématique d'audiences ne ferait que retarder inutilement le cours de la justice. La Commission européenne des droits de l'homme a confirmé à plusieurs reprises que, aux conditions précitées, la renonciation à des débats publics ne constituait pas une violation du principe de la publicité des débats au sens de l'art. 6 § 1 CEDH. Dans une décision du 27 octobre 1998 CISE HOLDING SA et autres c/Suisse, la commission a ainsi considéré que la tenue d'une audience ne correspondait pas à une nécessité si les faits étaient clairs et que les questions à trancher revêtaient un caractère purement juridique. Elle a relevé que les arguments de droit se prêtent souvent mieux à une présentation écrite que verbale et estimé que, dans de pareilles circonstances, la perte de temps ou l'imposition d'une charge supplémentaire aux tribunaux ne se justifiait pas (JAAC 63.105). Par ailleurs, dans une affaire MEVENA SA c/Suisse du 29 juin 1999, la Cour européenne des droits de l'homme a rejeté une demande d'inspection locale dans le cadre d'une procédure d'expropriation, estimant qu'une telle inspection était dépourvue d'utilité dans le cas d'espèce (JAAC 64.137). Le principe de la publicité de l'audience et du prononcé figure également à l'art. 30 al. 3 Cst., mais cette disposition, limitée aux procédures judiciaires mentionnées à l'art. 30 al. 1 Cst., n'impose pas des débats dans tous les cas. Cette protection ne va pas plus loin que celle qui découle de la CEDH (ATF 126 I 228 consid. 2a/aa et la doctrine citée). Quoi qu'il en soit, le contentieux fiscal ne relève de toute façon pas de la "matière civile" au sens de l'art. 6 CEDH (v. Auer/Malinverni/Hottelier, Droit constitutionnel suisse, vol II, Berne 2000, § 1397, p. 645 et § 1419, p. 655; Velu/Ergéc, La Convention européenne des droits de l'Homme, Bruxelles 1990, § 429, p. 383). b) Comme on le verra dans les considérants qui suivent, le présent litige est de nature purement juridique. Il porte sur la valeur d'acquisition d'un bien immobilier à prendre en compte ou plus précisément sur la portée des différentes décisions d'estimation fiscale rendues dans les années qui ont précédé sa vente. On voit dès lors mal en quoi la tenue de débats permettrait d'apporter des éléments nouveaux qui ne pourraient être valablement exposés par le biais de la procédure écrite. Au demeurant, les

recourants n'ont pas jugé utile de motiver leur requête, de sorte qu'il n'y a pas lieu de s'étendre davantage sur cette question. Il découle de ce qui précède que l'examen de la présente cause ne nécessite pas la tenue de débats, la procédure écrite étant la mieux appropriée. 2.

La vente de l'immeuble des recourants est intervenue à une époque où la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts cantonaux (ci-après: aLI) était encore en vigueur, alors que la décision entreprise a été rendue sous l'empire de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (ci-après : nLI). Il est dès lors utile de rappeler quel est le droit applicable à la présente cause. En vertu du principe de la non-rétroactivité, une loi ne déploie ses effets qu'après sa publication et son entrée en vigueur; elle n'a de portée que pour l'avenir. Il n'est donc pas question qu'elle s'applique à des états de fait entièrement révolus avant son entrée en vigueur (ATF 121 II 257 cons. 3b/dd; dans le même sens, ATF 2P.278/2002-2A.572/2002 du 2 octobre 2003 cons. 3; X. Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle 2002, § 14, p. 26; J.-M. Rivier, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, 2^{ème} édition, p. 80). En l'espèce, le fait déterminant, soit la vente de l'immeuble, s'est produit en 1997, soit avant l'entrée en vigueur de la nouvelle du 4 juillet 2000. La présente cause devra donc être examinée à la lumière de l'ancien droit (aLI).

3. Le litige porte sur le prix d'acquisition de l'immeuble déterminant pour le calcul de l'impôt sur les gains immobiliers. a) L'impôt sur les gains immobiliers a pour objet le gain net provenant de l'aliénation d'immeubles situés dans le canton ou d'une partie de ceux-ci (art. 40 al. 1 aLI). Le gain imposable est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des impenses (art. 42 al. 1 aLI). 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 (art. 43 al. 1 aLI). Le prix d'acquisition est le prix qu'avait payé l'aliénateur (art. 44 al. 1 aLI). Toutefois, 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). Le contribuable a le choix entre ces deux possibilités (TA, arrêts, FI 1995/0029 du 13 novembre 1996 cons. 3c; FI 1994/0073 du 18 octobre 1994 cons. 2). Le législateur a prescrit le délai minimum de cinq ans de manière à éviter des manœuvres de dernière heure et des révisions in extremis (v. BGC Automne 1962, p. 396). b) La première question qui se pose est de savoir si l'autorité fiscale peut s'écarter de l'estimation fiscale de l'immeuble. aa) Les recourants soutiennent que l'estimation fiscale de leur immeuble ne correspondait pas à sa valeur réelle. Selon eux, la valeur du terrain dans les cinq années qui ont précédé la vente pouvait être estimée à un million de francs, sans même tenir compte de la valeur de la construction. Dès lors, l'autorité intimée ne pouvait pas se contenter d'ajouter la valeur des travaux réalisés entre 1989 et 1990 (510'000 fr.), à celle de la première estimation fiscale (90'000 fr.). A l'appui de leur argumentation, ils exposent encore qu'un immeuble voisin, d'une surface et d'un volume moindres, avait fait l'objet d'une estimation fiscale plus élevée. Ils se réfèrent également à la valeur ECA de l'immeuble, qui demeure nettement supérieure à sa valeur fiscale. Enfin, ils mettent en évidence des erreurs de calcul qui auraient faussé la décision rendue par la Commission d'estimation fiscale. bb) Ces griefs sont toutefois irrecevables dans le cadre de la présente procédure. Dans sa jurisprudence (RDAF 1999 II 332; TA, arrêt FI 1993/0108 du 15 décembre 1994), le tribunal administratif a déjà eu l'occasion de considérer que les décisions des commissions d'estimations fiscales lient l'autorité fiscale. L'impôt sur les gains immobiliers est arrêté sur cette base, de sorte qu'il n'est pas possible de s'en écarter. Dans ces arrêts, il était rappelé que l'autorité fiscale n'a pas la compétence

d'examiner – même à titre préjudiciel – le bien-fondé de l'estimation fiscale des immeubles concernés. Il s'agit en effet d'une procédure à caractère incident confiée à des autorités distinctes; une fois entrées en force, leurs décisions lient l'autorité fiscale. Certes, le litige portait sur le calcul de l'impôt foncier. Le tribunal a toutefois rappelé que ce principe valait pour les diverses taxations arrêtées sur la base de l'estimation fiscale, en particulier l'impôt sur les gains immobiliers. Au demeurant, si les recourants n'étaient pas d'accord avec les valeurs arrêtées par la Commission d'estimation fiscale, il leur incombait de les contester dans le respect des formes et délais prévus par les art. 12 ss de la loi du 18 novembre 1935 sur l'estimation fiscale des immeubles (ci-après: LEFI). En l'espèce, aucune démarche n'a été entreprise en ce sens. Cela étant, l'estimation fiscale en vigueur jusqu'au 30 décembre 1994 était présumée être à jour puisqu'elle doit être revue chaque fois qu'elle augmente ou diminue notablement à la suite de l'une des opérations mentionnées à l'art. 20 LEFI (TA, arrêt FI 1994/0073 du 18 octobre 1994 cons. 2). Il était du reste loisible aux recourants de solliciter la révision de l'estimation fiscale aux conditions de l'art. 23 LEFI, démarche qu'ils n'ont manifestement pas jugé utile d'entreprendre. Il suit de là que l'autorité fiscale n'est pas en droit de s'écarter des constatations de la Commission d'estimation fiscale. c) Il s'agit maintenant de se demander quelle est la décision d'estimation fiscale qui déterminera le prix d'achat de l'immeuble. aa) Les recourants sont d'avis que la décision d'estimation fiscale du 14 décembre 1990, fixant la valeur de l'immeuble à 600'000 fr. n'avait qu'un caractère provisoire. Elle n'aurait été rendue définitive que le 30 janvier 1995, date à laquelle la Commission d'estimation fiscale a décidé de porter la valeur de l'immeuble à 1'180'000 francs. Les recourants déplorent que l'Etat ait eu besoin de quatre années pour adapter l'estimation fiscale de l'immeuble à sa valeur effective. Si leur dossier avait été traité avec diligence, la valeur de leur immeuble aurait été portée à 1'180'000 fr. avant le délai de cinq ans de l'art. 44 al. 2 aLI. bb) Le seul fait qu'une décision à caractère provisoire précède une décision définitive ne permet pas d'affirmer que l'on se trouve dans une seule et même procédure. Même dans cette hypothèse, les recourants ne pourraient sérieusement soutenir que l'estimation fiscale basée sur la décision du 30 janvier 1995 devrait rétroagir au 30 décembre 1990, date de l'entrée en vigueur de l'estimation provisoire. Il est constant que la décision de révision générale a pris effet le 31 décembre 1994. Cette indication figure en toutes lettres, peu avant l'indication des voies de droit. Les recourants ne l'ont toutefois pas contestée. Ils ne sauraient la remettre en cause dans le cadre de la présente procédure. Ceci exposé, il convient de relever que les décisions des 14 décembre 1990 et 30 janvier 1995 se rapportent à des procédures distinctes. La plus ancienne a été rendue ensuite "de transformation et révision d'estimation fiscale". Bien que l'on puisse admettre le caractère sommaire de cette motivation, il n'est pas douteux qu'elle est fondée sur les art. 20 et/ou 23 LEFI. Ces dispositions définissent les conditions auxquelles sont subordonnées la mise à jour et la révision individuelles des estimations. En revanche, la décision du 30 janvier 1995 est fondée sur l'art. 22 LEFI, qui autorise la révision générale des immeubles du canton ou de certaines catégories d'immeubles. Les motifs figurant dans cette décision mentionnent du reste: "révision générale (décision du Conseil d'Etat du 2 mars 1990)". Il suit de là que les deux décisions reposent tant sur des causes juridiques que sur des faits distincts. cc) Il suit de là que l'immeuble était estimé à 600'000 fr. au plus tard dès le 15 décembre 1990 (les effets de cette décision pouvant vraisemblablement remonter à l'époque où les travaux de transformations avaient été réalisés, voire achevés; quoi qu'il en soit, la question peut demeurer indécidée, cette distinction n'ayant aucune incidence sur le présent litige). L'estimation fiscale de l'immeuble n'est passé à 1'180'000 francs qu'au 31 décembre 1994.

Cela étant, comme la vente date du 25 novembre 1997, l'estimation cinq années avant la vente était de 600'000 francs. L'autorité intimée a donc correctement appliqué l'art. 44 al. 2 aLI. La décision entreprise doit dès lors être confirmée. dd) On peut néanmoins s'interroger sur la nature et la portée de la décision d'estimation fiscale rendue à titre provisoire le 14 décembre 1990. Le législateur n'a pas expressément prévu la possibilité de procéder de la sorte, mais il ne l'a pas formellement exclu. Dans le cas d'espèce, on peut partir de l'idée que la décision remonte à une époque où les travaux entrepris étaient susceptibles de modifier la valeur de l'immeuble. Quoi qu'il en soit, les recourants ne sauraient se prévaloir de son caractère provisoire pour en déduire qu'elle n'aurait aucune portée. Il leur était possible de la remettre en cause, en se conformant aux indications des voies et délais de recours. Même si on admettait qu'une décision provisoire, n'ayant pas été confirmée ultérieurement, puisse être considérée comme sans portée, une telle solution irait à l'encontre des intérêts des recourants. Dans cette hypothèse, l'estimation fiscale en vigueur cinq ans avant la vente ne serait de toute manière pas celle du 30 janvier 1995. La valeur de l'immeuble déterminante pour le calcul du gain immobilier serait alors de 90'000 fr. en lieu et place de 600'000 francs, ce qui conduirait le tribunal à réformer la décision au détriment des recourants (*reformatio in pejus*). Tout comme l'autorité intimée, qui a également examiné cette hypothèse, le tribunal estime que la décision du 14 décembre 1990 a bien eu pour effet de modifier la valeur de l'estimation fiscale. 4. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et au maintien de la décision entreprise. Un émolument de 3'000 fr. sera mis à la charge des recourants, solidairement entre eux, qui succombent. Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens.

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