

VD_OMNI FI.2003.0050 vom 22. Dezember 2004

VD Tribunal cantonal, 2004-12-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2003.0050

FR: VD_OMNI FI.2003.0050 du 22 décembre 2004

IT: VD_OMNI FI.2003.0050 del 22 dicembre 2004

Regeste

Administration cantonale des impôts | La détermination du gain immobilier imposable dépend de la nature des acquisitions antérieures. In casu, sur la quote-part de 3/12èmes revenant à la contribuable dans le cadre de la convention de partage, 2/12èmes provenaient de la créance de la mère contre les héritiers de feu son époux en règlement de la liquidation du régime matrimonial, le douzième restant trouvant sa cause dans la dévolution successorale. Renvoi à l'autorité de taxation pour détermination du gain imposable.

Erwägungen

E. 26

novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (ci-après: aLI) – en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, donc applicable à la présente cause –, dont l'art. 40 al. 1 et 2, à teneur duquel: "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. Sont notamment considérés comme aliénation: la vente, le transfert de la fortune privée dans la fortune commerciale, l'apport dans une société de personnes, la cession du droit d'acquérir un immeuble, la cession d'une part à une propriété commune sur un immeuble, le transfert d'une ou plusieurs actions ou parts de sociétés immobilières, ainsi que tout acte qui a pour effet de transférer à un tiers le pouvoir de disposition réel et économique d'un immeuble situé dans le canton." On retient que, dans ses travaux préparatoires, le législateur cantonal a voulu instaurer un véritable impôt sur la plus-value immobilière devant atteindre, sans exception et quelle que soit la durée de la possession, tous les gains immobiliers réalisés dans le canton (Bulletin du Grand Conseil automne 1962 - printemps 1963, p. 248 et ss, not. 250). b) En principe, les relations entre époux sont traitées, sur le plan fiscal, de la même manière que les relations entre d'autres personnes; il en résulte qu'au moment de la liquidation du régime matrimonial, le règlement des créances ordinaires entre conjoints par transfert immobilier intervient à titre onéreux, de sorte qu'il est soumis à l'impôt sur les gains immobiliers (cf. Administration cantonale des impôts; circulaire d'information fiscale no 28, nos 1 ss, 5 ss; v. également pour l'examen des travaux préparatoires du législateur, l'arrêt no 90/22 de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts - ci-après: CCRI -, du 12 avril 1991, dans la cause Ch.). La cession d'un immeuble lors de la liquidation du régime matrimonial est donc imposable, sans égard au fait que les époux seraient l'un et l'autre copropriétaires durant le mariage du bien transféré (arrêt S.M. du 7 août 1984 in Revue fiscale 1986, 357), ou au contraire que le mari en était jusqu'alors seul propriétaire (arrêt Ch. précité; v. en outre arrêt FI 1995/0029 du 20 janvier 1998). En effet, si l'un des époux abandonne la propriété de son immeuble pour s'acquitter d'une dette contractée à l'égard de son conjoint ou en contrepartie du droit de celui-ci à une part du bénéfice réalisé par l'union conjugale, cela suppose qu'il lui devait à ce titre un montant correspondant à la valeur de cet immeuble

au moment du divorce; il a ainsi utilisé la pleine valeur de ce dernier pour s'acquitter de sa dette (cf. ATF 2P.108/1997 du 29 octobre 1997, in RDAF 1998 II 15, cons. 5a, références citées). Dans un arrêt FI 1996/0038 du 10 décembre 1996, confirmé par ATF 2P. 23/1997 du 7 juillet 1998, le Tribunal administratif a considéré que le transfert d'immeubles par deux cohéritiers à la veuve du de cujus était intervenu à titre onéreux, dès lors que la communauté successorale était débitrice de la créance du conjoint survivant en paiement du tiers du bénéfice de l'union conjugale (il s'agissait alors de l'ancien régime matrimonial légal de l'union des biens) et que ce transfert avait eu pour effet de libérer les héritiers de leur dette à l'égard du conjoint survivant, à concurrence de la valeur nette des deux immeubles (v. en outre, dans le même sens, arrêt FI 1990/0012 du 5 mai 1993). Dans l'arrêt FI 1993/0042 du 6 avril 1995 (confirmé par l'ATF du 29 octobre 1997 déjà cité), le Tribunal administratif a, certes, rappelé que certains auteurs se sont demandés si, lorsque le propriétaire de l'immeuble utilise le gain immobilier réalisé pour s'acquitter de la créance variable de son conjoint dans le cadre de la liquidation du régime matrimonial, la participation au gain de l'époux qui en bénéficie ne devait pas être perçue auprès de celui-ci et non pas auprès de l'aliénateur; ils y ont cependant tous répondu par la négative, sous réserve d'une disposition légale expresse qui fait défaut en droit fiscal vaudois (cons. 2d, références citées, not. Danielle Yersin, in RDAF 1987, 343). c) Le transfert immobilier résultant d'une dévolution successorale est, pour sa part, exonéré de l'impôt sur les gains immobiliers (art. 41 lit. d aLI). Sans le dire de façon expresse, le législateur s'est ici référé à l'art. 560 al. 1 CCS, en vertu duquel "les héritiers acquièrent de plein droit la totalité de la succession dès que celle-ci est ouverte" , c'est-à-dire en cas d'acquisition à titre universel, où le transfert se produit de plein droit, sans accomplissement des modes nécessaires au transfert à titre particulier, souvent même sans que l'héritier le veuille ou le sache (v. Paul Piotet, Traité de droit privé suisse, vol. IV, Fribourg 1975, p. 508; v. Rivier, op. cit., p. 155, références citées). Dans un arrêt du 17 octobre 1974, R. A., la CCRI a ainsi exonéré le transfert direct des biens du de cujus à l'héritier ou aux héritiers qui le représentent, en vertu du principe selon lequel "le mort saisit le vif" (publié in RDAF 1975, 202, cons. 3). Le partage de la succession lors de la dissolution de la communauté héréditaire a en revanche toujours été considéré par la jurisprudence de la CCRI comme justifiant la perception de cet impôt (v. notamment, arrêts du 2 avril 1984, L. P. et M. B., in Revue fiscale 1985, p. 607, cons. 3; du 15 novembre 1976, C. et R. B., in RDAF 1978, 201; du 17 octobre 1974, R. A., in RDAF 1975, 202); il en va de même s'agissant de l'aliénation d'un immeuble acquis par succession (v. ATF 100 Ia 209, cons. 2c). La cession en lieu de partage, qu'elle ait pour but de liquider une communauté successorale (art. 604 al. 1 CC) ou une indivision de famille (art. 343 ch. 1 CC), a pour effet de transférer au cessionnaire, dont le droit de propriété se trouvait jusqu'alors en concurrence avec celui des autres membres de l'indivision, le pouvoir de disposition sur l'ensemble de l'immeuble en cause; ce transfert de propriété se manifeste par le fait que le cédant 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 droits, notamment successoraux. Ainsi, pour la CCRI, il s'agit d'une opération assimilable à une aliénation, les parties procédant à la fixation et au paiement d'un véritable prix de vente (v. RDAF 1975, 202; 1974, 298; 1968, 314; cf. en outre, pour la distinction d'un point de vue fiscal entre la dévolution successorale - "Erbgang" - et le partage - "Erbteilung" -, Reimann/Zuppinger/Schärer; Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band IV, Bern 1966, ad § 161, nos 104-110). Le Tribunal administratif a, dans l'arrêt FI 1996/0038, déjà cité, fait sienne cette distinction. Par ailleurs, dans un arrêt FI 1994/0133

du 26 février 1998, il a repris à son compte la jurisprudence de la CCRI et a confirmé que le versement d'un capital en contrepartie de la radiation du droit au gain inscrit au registre foncier avait pour effet de transférer le pouvoir de disposition économique sur les immeubles composant une succession et intervenait à titre onéreux, dès lors qu'il s'agissait d'une cession à titre de règle de partage successoral ; ce capital devait donc servir d'assiette pour le gain immobilier imposable . 3.

Dans le cas d'espèce, il importe de distinguer chacune des deux conventions passées entre les héritiers de feu M. Y. _____, respectivement ceux de feu Mme Y. _____. Or, il se trouve que les parties sont divisées sur l'interprétation de ces deux actes. a) S'agissant tout d'abord de la convention du 21 décembre 1995, il n'est pas contestable que la quote-part de la recourante dans la succession de feu son père était, ab intestat (il n'est pas allégué qu'elle ait été renvoyée à sa réserve) en concours avec sa mère, son frère et sa sœur, d'un sixième, conformément à l'art. 462 ch. 1 CC (le certificat d'héritier ne paraît à cet égard pas déterminant). Pour l'ACI, il importe de s'en tenir à cette quote-part d'un sixième pour fixer l'assiette du gain que la recourante a retiré de ce premier partage. A teneur du chiffre premier de la convention, la recourante a du reste cédé cette quote-part à son frère et à sa sœur, en accroissement de leurs parts respectives ; il en résulte qu'après cette opération, les parts de Mme Y. _____, le fils Y. _____ et Z. _____ sur l'immeuble ont été portées respectivement à une demie et deux fois un quart ($1/6$ ème + $1/12$ ème). Or, il est certain que, dans le cas d'espèce, la somme de 100'000 francs que la recourante a touchée à la suite de la convention de partage du 21 décembre 1995 équivaut non pas au sixième, mais au douzième de la valeur de l'immeuble (1'200'000 francs) que les hoirs Y. _____ sont convenus de partager dans la succession de feu M. Y. _____. La recourante elle-même ne remet pas en cause le caractère onéreux de cet acte, puisqu'elle ne critique pas l'imposition dans son principe, mais l'assiette et le taux. Toutefois, il importe dans le cas d'espèce d'analyser de plus de près la teneur et la portée de la convention du 21 décembre 1995. aa) On se référera à cet égard aux explications écrites que le notaire Martin Habs a fournies au tribunal le 14 juillet 2004 (à l'issue desquelles on aboutit du reste au même résultat que l'ACI, comme on le verra à la fin du présent considérant). Ce dernier explique à cet égard que la quote-part de Mme Y. _____ se monte à $9/12$ èmes , dont $6/12$ èmes ($1/2$) à titre de liquidation du régime matrimonial, le solde de $3/12$ èmes constituant la moitié de la succession de feu M. Y. _____. Il en ressort, pour l'essentiel, que les hoirs de feu M. Y. _____ ont procédé, dans le même acte, à la fois à la liquidation du régime matrimonial des époux Y. _____ et au partage de la succession. Or, les opérations consistant à liquider le régime matrimonial, qui interviennent à titre onéreux, sont imposables (cf. arrêt FI 1996/0038, déjà cité) . Du point de vue comptable toutefois, la liquidation du régime matrimonial doit précéder le partage successoral, ne serait-ce que pour connaître la substance de la masse à partager (v. ATF 101 II 218, cons. 3; cf. également Charles Knapp, *Le régime matrimonial de l'union des biens*, Neuchâtel 1955, p. 257 et ss; v. aussi, Piotet, op. cit., p. 45). En effet, la succession d'un époux comprend les droits qui résultent pour lui de la liquidation du régime matrimonial : la reprise de ses biens ainsi que ses créances contre son conjoint, y compris le droit au bénéfice de l'union conjugale (cf. Deschenaux/Steinauer/Baddeley, *Les effets du mariage*, Berne 2000, n° 1229, p. 502). Comme le précisent ces derniers auteurs, cette opération, de nature matrimoniale et non successorale, met en présence le conjoint survivant de l'époux décédé et les héritiers de celui-ci (ibid.). Le caractère préalable de cette opération n'a cependant aucune influence sur la titularité, au moment du décès, des droits de propriété découlant de la succession. En effet, dans le régime de la participation aux

acquêts, la moitié du bénéfice de l'union conjugale auquel le conjoint a droit au moment de la dissolution de ce régime ne conduit pas à un partage en nature des biens qui figurent dans les acquêts de chaque époux, mais se concrétise en une simple créance pécuniaire contre l'autre conjoint, laquelle est transmise à sa succession en cas de décès de celui-ci (art. 560 al. 2 CCS); cette créance n'a aucune incidence du point de vue de la titularité des droits réels (v. sur cette question, Deschenaux/Steinauer/Baddeley, op, cit., nos 1476-1477, p. 591, références citées). Pour être complet, on notera par ailleurs que le régime matrimonial légal de la participation aux acquêts, en vigueur depuis le 1er janvier 1988, permet au conjoint survivant, lorsque certaines conditions sont réunies, d'exiger le transfert de la propriété de la demeure conjugale; cette règle est d'ordre matrimonial lorsque celui-ci détient une créance en participation au bénéfice de l'union conjugale (art. 219 al. 3 CCS). bb) Au décès de M. Y. _____, ses héritiers sont devenus propriétaires en mains communes de l'immeuble de A. _____. Me Habs indique lui-même que cet immeuble faisait partie de la masse des acquêts de feu M. Y. _____ ; dès lors, le compte d'acquêts de ce dernier se soldant par un bénéfice, son conjoint survivant a droit à la moitié, conformément à l'art. 215 al. 1 CC. Les hoirs de feu M. Y. _____, parmi lesquels la recourante, ont en premier lieu arrêté à 600'000 francs ($\frac{1}{2} \times 1'200'000$ francs) la créance revenant à Mme Y. _____ dans la liquidation du régime matrimonial des époux Y. _____. Ensuite de la dévolution successorale, ils sont devenus débiteurs de cette créance en proportion de leur quote-part, soit 100'000 francs ($\frac{1}{6}$ ème) en ce qui concerne la recourante. Dans la convention du 21 décembre 1995, la recourante a cédé, en contrepartie du versement de 100'000 francs en capital et de l'abandon par elle de tous droits résultant de la part de feu M. Y. _____ sur l'immeuble, au fils Y. _____ et à Z. _____ sa quote-part idéale d'un sixième sur l'immeuble. Les héritiers se sont aussi acquittés de la dette liée à la liquidation du régime en attribuant à Mme Y. _____, en sus de sa quote-part d'une demie de la succession, une quote-part idéale de $\frac{6}{12}$ èmes de l'immeuble, celui-ci étant toutefois resté en mains communes ; cela explique que Mme Y. _____ se soit trouvée titulaire d'une quote-part idéale totale de $\frac{9}{12}$ èmes . La recourante, son frère et sa soeur se sont du reste partagés entre eux cette part, comme on le verra ci-dessous, dans la convention du 26 avril 1999. En outre, c'est dans cette dernière convention que les héritiers restants de feu M. Y. _____ ont procédé au partage successoral. En effet, Mme Y. _____, le fils Y. _____ et Z. _____ sont convenus, le 21 décembre 1995, de laisser l'immeuble en indivision, leurs quotes-parts respectives étant de $\frac{9}{12}$ èmes , ($\frac{6}{12}$ èmes + $\frac{3}{12}$ èmes) et $2 \times \frac{3}{24}$ èmes ($\frac{1}{12}$ ème + $\frac{1}{2}$ de $\frac{1}{12}$ ème , cédé par la recourante). cc) La recourante soutient que la quote-part idéale dans la succession de feu son père était d'un douzième et non d'un sixième, comme retenu dans la décision attaquée. Elle perd toutefois de vue, que, de manière implicite à tout le moins, elle a également, en cédant à son frère et à sa soeur ses droits au partage de la succession de feu son père, éteint la part de la dette matrimoniale qu'elle avait reprise à l'égard de sa mère, à hauteur d'un sixième (soit 100'000 francs), à la suite du décès de son père (on peut aussi estimer que les héritiers restants ont repris sa dette de 100'000 francs, mais ce point peut demeurer indécis); cela explique du reste qu'elle n'ait finalement touché que 100'000 francs ensuite de cette convention. En réalité, la recourante a bien cédé un sixième de la valeur de l'immeuble ; en contrepartie, d'une part, elle a touché 100'000 francs en capital et, d'autre part, elle a éteint sa part de dette de 100'000 francs, soit 200'000 francs au total, autrement dit un sixième. On retrouve ainsi, mais sous l'empire du nouveau droit matrimonial, l'hypothèse visée dans l'arrêt FI 1990/0012, cité du reste par l'ACI dans ses dernières écritures. Le transfert apparaît ainsi

comme entièrement onéreux. Dans ces conditions, c'est à juste titre que l'autorité de taxation a arrêté à un sixième du gain immobilier net résultant du partage partiel, la part revenant à la recourante dans l'actif successoral de feu M. Y. _____ ; la première décision attaquée sera par conséquent confirmée, sous réserve de la question ayant trait au taux d'imposition, évoquée plus loin au considérant 4. b) Le second partage, liquidant la succession de feu Mme Y. _____, est à cet égard la conséquence du premier. Les héritiers de cette dernière se sont répartis entre eux la quote-part idéale de la défunte sur l'immeuble en indivision, soit 9/12 èmes . aa) On sait que la part de la recourante dans la succession de sa mère est d'un tiers et que la valeur de l'immeuble a été arrêtée à 1'100'000 francs; or, elle a touché la somme de 367'965 fr.55, soit à peu près le tiers de cette valeur. Pour l'ACI, le règlement des créances matrimoniales est sans incidence sur les parts successorales ; ainsi, les hoirs de Mme Y. _____ se sont partagés entre eux la quote-part de Mme Y. _____ d'une demie dans la succession de feu son époux. Dès lors, par cette convention, la recourante aurait cédé à son frère Y. _____ les derniers droits qu'elle possédait sur l'immeuble, à savoir un tiers de la part successorale de Mme Y. _____ ; cela explique, toujours pour l'ACI, que le gain immobilier résultant de cette convention de partage a été pris en considération chez elle à hauteur d'un sixième. Le tribunal ne peut toutefois suivre ce raisonnement, lequel fait abstraction de la cause de la cession en lieu de partage. En effet, dans la convention du 26 avril 1999, les cohéritiers sont d'abord convenus de se partager entre eux la succession de Mme Y. _____, cependant que Z. _____ et le fils Y. _____ se sont également partagés celle de M. Y. _____ ; le deuxième nommé a réglé les soultes revenant à ses deux sœurs avant de se voir attribuer l'immeuble. Or, on a vu ci-dessus qu'à l'issue de la convention du 21 décembre 1995, la quote-part totale de Mme Y. _____ sur l'immeuble avait été portée à 9/12 èmes , dont 6/12 èmes proviennent du règlement de la créance en liquidation du régime matrimonial et 3/12 èmes de la succession de feu M. Y. _____. X. _____ concourait ainsi ab intestat à hauteur du tiers de la quote-part de Mme Y. _____, à égalité avec son frère et sa sœur. bb) Il importe cependant d'opérer, pour la détermination du gain imposable, une distinction tenant compte de la nature des acquisitions antérieures. L'autorité intimée a en effet perdu de vue que, sur la quote-part totale de 3/12 èmes revenant à la recourante, 2/12 èmes (soit 1/6 ème) provenaient de la créance de Mme Y. _____ contre les héritiers de M. Y. _____ en règlement de la liquidation du régime matrimonial ; comme on l'a vu au chiffre précédent, cet acte est intervenu à titre onéreux (cf. arrêt FI 1996/0038, déjà cité). Quant au douzième restant, il trouve sa cause dans la dévolution successorale, la recourante ayant partagé avec son frère et sa sœur la quote-part revenant à Mme Y. _____ dans la succession de feu son époux ; il s'agit donc d'un acte gratuit. Le Tribunal administratif reprend ici à son propre compte le raisonnement déjà tenu par la CCRI dans un arrêt 89/55, du 2 septembre 1991, dans la cause M. et J.-N. B. ; cette juridiction avait alors distingué le prix d'acquisition de la part acquise par voie successorale de celui de la part acquise à titre onéreux par cession en lieu de partage pour la détermination de l'assiette de l'impôt. Dès lors, des conséquences doivent être tirées de cette distinction sur le plan fiscal. A teneur de l'art. 42 aLI en effet, le gain imposable est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des impenses. Pour l'assiette de l'impôt, cela signifie concrètement que, s'agissant des 2/12 èmes provenant de la créance en liquidation du régime matrimonial de sa mère, la recourante a subi une perte dans l'opération, puisque sa part a été calculée sur une valeur globale de l'immeuble en 1999 au moment du partage de 1'100'000 francs, alors qu'en 1995, lorsque la créance de Mme Y. _____ avait été

arrêtée, l'immeuble valait encore 1'200'000 francs. En ce qui concerne le douzième restant, attribué à titre gratuit, l'art. 44 al. 2 aLI est applicable par renvoi de l'art. 45 aLI ; la recourante peut donc invoquer, comme prix d'acquisition, l'estimation fiscale de l'immeuble cinq ans avant l'aliénation. Cela signifie en l'occurrence que l'assiette du gain réalisé par la recourante doit, comme le retient la décision attaquée, être calculée sur la différence entre la valeur de l'immeuble au moment du partage en 1999, soit 1'100'000 francs, et l'estimation la plus récente, soit 588'000 francs. L'opération consistant à partager les deux successions formant un tout, la recourante devrait, par surcroît, pouvoir revendiquer la déductibilité de la perte qu'elle a subie du chef de la dépréciation de la valeur de l'immeuble du gain résultant de l'aliénation de sa part sur l'immeuble à son frère. cc) Il n'est donc a priori pas exclu que l'impôt dû par la recourante sur le gain immobilier qu'elle a réalisé dans le cadre de ce second partage soit en définitive bien inférieur au montant qui lui est réclamé à la suite de la décision du 27 juillet 1999, confirmée par l'ACI le 8 mai 2003 dans sa seconde décision. Sans doute, le recours, en tant qu'il était dirigé contre cette décision-ci, ne portait que sur la question du taux d'impôt et non sur la détermination de l'assiette du gain ; toutefois, on rappelle que, conformément aux articles 104 al. 5 aLI et 202 al. 2 LI (disposition applicable à compter du 1^{er} janvier 2001), le Tribunal administratif peut, dans son arrêt, « aller au-delà des conclusions des parties, à l'avantage ou au détriment de celles-ci ». Il en résulte que la seconde décision attaquée ne peut être maintenue et doit être annulée. La cause sera par conséquent renvoyée à l'autorité intimée afin que celle-ci procède au calcul du gain immobilier imposable et rende une nouvelle décision en tenant compte des considérations qui précèdent. 4.

Il reste cependant à s'assurer que c'est à bon droit que, dans les deux décisions contestées, l'autorité de taxation a imposé le gain immobilier résultant des deux partages successifs au taux de 18% ; en effet, la recourante revendique sur ce volet l'application d'un taux de 12%, expliquant que les héritiers avaient aliéné la maison familiale servant à l'habitation du contribuable défunt et de sa famille. a) La recourante considère que l'art. 51 al. 3 aLI est applicable au gain immobilier réalisé dans le cas d'espèce. On rappelle que cette disposition issue de la novelle du 1^{er} juin 1982, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1983, et dont on cite ici le contenu: "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." aa) Dans un arrêt FI 1995/0070 du 23 novembre 1995, le Tribunal administratif, rappelant sa propre jurisprudence et celle de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt (ci-après: CCRI), a circonscrit de la façon suivante les conditions permettant l'application du taux réduit au gain résultant de l'aliénation d'immeubles abritant une maison d'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". Ces quatre conditions doivent être réunies au jour du transfert de propriété (v. sur ce point un rappel de jurisprudence dans l'arrêt FI 2000/0073 du 12 décembre 2000). 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. La jurisprudence a donc remplacé une interprétation

littérale du texte légal par l'exigence d'une aliénation de l'immeuble, par le propriétaire, dans un délai raisonnable. Ainsi, l'héritier reprenant la situation du de cujus pour ce qui concerne l'imposition du gain immobilier (art. 45 aLI), la CCRI avait admis qu'un immeuble conservait son caractère familial, même si un certain délai, plus de quatre ans dans le cas d'espèce, s'écoulait entre le décès du défunt qui l'habitait et l'aliénation par ses successeurs pour permettre l'accomplissement des formalités successorales (v. arrêt hoirs M. G., du 10 décembre 1980, publié in RDAF 1981 p. 271 et ss, notamment 275). Quant au délai s'écoulant entre la dévolution successorale et l'aliénation, seule importe l'affectation de l'immeuble; ainsi, tant et aussi longtemps que l'affectation originaire (soit l'habitation par le propriétaire) n'est pas modifiée, les conditions consacrées par l'art. 51 al. 3 aLI étant réunies, l'intéressé peut à bon droit revendiquer l'applicabilité du taux réduit. Le fait qu'au moment de la vente, le contribuable-héritier n'habite personnellement pas l'immeuble aliéné apparaît également comme indifférent, dans la mesure où ce dernier reprend la situation du de cujus (v. arrêt FI 2000/0073, déjà cité). bb) En l'occurrence, il s'agit de se pencher sur les première et deuxième conditions consacrées par le texte légal au sujet desquelles les parties sont divisées. L'art. 51 al. 3 aLI, deuxième phrase, peut être invoqué lors de la vente par le contribuable de la maison dans laquelle il habitait. Pour que cette disposition soit applicable, l'immeuble doit, au moment où il est aliéné par son propriétaire, avoir principalement été affecté à l'habitation de celui-ci et de sa famille. Dans son exposé des motifs, le législateur a relevé que l'application de l'art. 51 al. 3 aLI, dans son texte antérieur à la novelle du 1er juin 1982, introduit pour faciliter l'accession à la propriété familiale (v. sur ce point, BGC automne 1962 p. 508 et ss notamment 515), soulevait de nombreux problèmes d'interprétation, la notion de "maison familiale" n'étant pas claire (v. BGC 1982 p. 595 et ss notamment 716). Dans l'arrêt FI 1995/0070, déjà cité, le Tribunal administratif s'est penché plus en détail sur la notion d'habitation du propriétaire et de sa famille. Il a constaté, après avoir cerné au plus près la volonté du législateur à l'aide des travaux préparatoires (v. BGC 1982 p. 747-748) que cette notion correspondait à celle, stricte, de noyau familial, c'est-à-dire les époux vivant en ménage commun et leurs enfants mineurs (voire les enfants majeurs dont ils ont la charge). 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). b) Confrontés aux rappels qui précèdent, les éléments recueillis dans le cas d'espèce ne permettent pas à la recourante de revendiquer avec succès l'applicabilité du taux réduit à l'imposition du gain résultant des partages. Au décès de M. Y. _____, les époux n'avaient plus d'enfant à charge; certes, le fils Y. _____ et Z. _____ habitaient également l'immeuble, mais on doit considérer qu'ils s'y sont constitués un domicile indépendant de celui de leurs parents. Au surplus, l'appartement des époux Y. _____ ne représentait que 120 m² sur environ 300 m² habitables; dès lors, l'immeuble n'était plus affecté de façon prépondérante au domicile du contribuable, au sens où l'entend l'art. 51 al. 3 aLI. C'est donc à juste titre que le taux de 18% a été appliqué dans le cas d'espèce, de sorte que ce volet des décisions attaquées doit être confirmé.

5. Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à admettre partiellement le recours. La décision sur recours ayant trait à l'imposition du gain résultant du partage du 21 décembre 1995 sera confirmée; celle ayant trait à l'imposition du gain résultant du partage du 26 avril 1999 sera en revanche annulée, la cause étant renvoyée

à l'autorité intimée pour nouvelle décision et calcul de l'impôt, conformément au considérant 3b) du présent arrêt. Au vu des circonstances, un émolument d'arrêt réduit sera mis à la charge de la recourante, celle-ci succombant sur l'une de ses deux conclusions ; au surplus, des dépens réduits lui seront alloués (art. 55 al. 1 et 3 LJPA).

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