

# VD\_OMNI FI.2004.0131 vom 9. März 2007

VD Tribunal cantonal, 2007-03-09, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2004.0131](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2004.0131)

FR: VD\_OMNI FI.2004.0131 du 9 mars 2007

IT: VD\_OMNI FI.2004.0131 del 9 marzo 2007

## Regeste

X. \_\_\_\_\_ /Administration cantonale des impôts | Il n'y a pas lieu de calculer une soulte économique et de percevoir l'impôt sur les gains immobiliers lorsque les hoirs conviennent d'un partage à l'issue duquel les valeurs des immeubles échangés se compensent, suivant en cela la volonté du testateur.

## Erwägungen

### E. 1

Le partage dont l'autorité fiscale soutient qu'il est soumis à l'imposition au titre du gain immobilier remonte au 7 mai 1999. Est applicable dès lors au fond la loi sur les impôts directs cantonaux du 26 novembre 1956 (aLI), abrogée dès le 1<sup>er</sup> janvier 2001 à la suite de l'entrée en vigueur de la loi homonyme du 4 juillet 2000 (LI).

### E. 2

Sont litigieux le principe de l'imposition du gain immobilier, ainsi que l'assiette et le taux de l'impôt. N'ayant reçu concrètement aucune soulte à hauteur de 640'320 francs, le recourant soutient ne pas devoir être imposé sur ce montant à titre de gain immobilier. 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). 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 (art. 40 al. 2 aLI). L'impôt sur les gains immobiliers n'est pas perçu en cas de transfert par succession (art. 41 let. d aLI) et d'échange sur la part compensée en immeuble, la soulte reçue n'étant imposable que dans la mesure où elle constitue un gain (art. 41 let. e aLI). Le gain imposable est constitué par la différence entre, d'une part, le produit de l'aliénation, c'est-à-dire 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 et, d'autre part, le prix d'acquisition, c'est-à-dire le prix qu'avait payé l'aliénateur augmenté des impenses (art. 42 al. 1, 43 al. 1 et 44 al. 1 aLI). En cas d'aliénation d'un immeuble acquis par échange, le prix d'acquisition déterminant est celui de l'immeuble cédé en échange, compte tenu de la soulte s'il y a lieu (art. 46 al. 1 aLI). aa) Lorsqu'un ou plusieurs héritier(s) se retire(nt) de la propriété commune, il y a pour les immeubles concernés cession en lieu de partage. Cette cession implique un nouveau transfert en principe imposable au titre de gain immobilier. En effet, la cession en lieu de partage par laquelle un ou plusieurs héritier(s) transfère(nt) à un ou à des cohéritier(s) la totalité de sa (leur) part sur un immeuble de la succession commune équivaut à une

aliénation pure et simple, pour laquelle un « prix de vente » est fixé. Une telle opération se distingue de la dévolution à cause de mort : le cohéritier 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 biens successoraux. Dans la majorité des cas, la part attribuée en immeuble ne correspond pas à la quote-part successorale et l'héritier cessionnaire doit pourtant verser des soultes à ses cohéritiers. Celles-ci seront alors imposables dans la mesure où elles constituent un gain. On peut en effet considérer qu'à cette occasion, les cohéritiers cèdent à l'héritier cessionnaire leur part de propriété commune sur un immeuble ; l'opération est imposable à titre de cession en lieu de partage.

bb) Cela se justifie non seulement par le fait que l'héritier cédant réalise un gain à cette occasion mais encore parce que si celui-ci n'était pas imposé à ce moment-là, la charge fiscale de la part cédée serait reportée sur le cessionnaire de l'immeuble et modifierait ainsi l'équilibre du partage. Ne font en revanche pas l'objet d'un impôt au titre de gain immobilier le transfert aux héritiers de l'immeuble du défunt par saisine héréditaire, le legs d'un immeuble par le défunt à un héritier sans contreprestation aux autres héritiers, la dévolution de la succession entière à un seul héritier ou légataire et le partage en nature excluant toute compensation d'éventuelles inégalités résultant de l'attribution des immeubles. S'agissant du cas particulier des immeubles reçus à titre d'avancement d'hoirie, ceux-ci seront dans la majorité des cas rapportés non pas en nature mais bien en moins prenant (art. 628 CC), éventuellement avec une soulte supplémentaire au cas où la valeur de l'immeuble excède la part héréditaire. En vertu du principe de la conception de la masse séparée des immeubles (« Sondernachlasskonzeption »), la valeur du ou des immeuble(s) à rapporter sera celle au moment du partage et non celle au moment de l'avancement de l'hoirie (cf. arrêts FI.2000.0009 du 7 novembre 2000 ; FI.1997.0125 du 27 février 2002 ; FI 1992.0116 du 27 octobre 1993 ; FI.1990.0012 du 5 mai 1993 ; cf. également RDAF 1981 364, 1975 202 ; André Ghélew, Quelques aspects de l'imposition des gains immobiliers en droit vaudois, RDAF 1968 p. 217 et ss, spéc. 235, lit. V ch. 1 ; Félix Paschoud, L'impôt sur les gains immobiliers en droit vaudois, thèse Lausanne 1981, p. 41 lit. c ; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, Lausanne 1998, p. 492 lit. f).

cc) A teneur de l'art. 41 lit. e aLI, l'impôt sur les gains immobiliers n'est pas perçu « en cas d'échange sur la part compensée en immeuble; la soulte reçue n'est imposable que dans la mesure où elle constitue un gain ». Cette disposition, qui traite l'échange comme une aliénation dont le gain en résultant est imposable, distingue deux hypothèses rappelées par la Commission cantonale de recours en matière d'impôt (ci-après : CCRI) dans son arrêt E. I. du 25 juin 1987 (publié in Revue fiscale 1991, p. 420) : en cas d'échange sans soulte, la part cédée étant compensée par une attribution en nature, le gain réalisé, cas échéant, ne sera imposé qu'au cours de l'aliénation ultérieure et ce, conformément à l'art. 46 aLI ; lorsque l'échange comprend en revanche le versement d'une soulte, le gain réalisé sur la part non compensée en nature mais par soulte est au contraire immédiatement imposable (v. arrêt FI.1997.0075 du 19 mai 1999). En substance, cette disposition institue en cas d'échange de terrains un report d'imposition en faveur du contribuable pour la part compensée en immeuble (laquelle demeure latente dans la mesure où elle est transférée sur l'immeuble acquis en échange) et une imposition du gain réalisé sur la part non compensée en nature mais par soulte (cf. sur ce point, Paschoud, op. cit., p. 38).

b) En l'espèce, contrairement à ce que soutient le recourant, on ne saurait voir dans l'attribution de la parcelle 2\*\*\*\*\* sise à F.\_\_\_\_\_ un legs hors part mais bien un avancement d'hoirie. L'acte du 26 novembre 1982 va clairement dans ce sens en mentionnant l'obligation de

rapporter la valeur de l'immeuble dans la succession de feu B. X. \_\_\_\_\_, que ce soit par disposition testamentaire ou par compensation résultant d'attribution aux autres héritiers de parcelle de même valeur ou de donation immobilières. L'institution du rapport a en effet pour but de permettre au de cujus de faire des libéralités entre vifs à ses futurs héritiers sans pour autant modifier les parts successorales que ceux-ci recevront. Il ne s'agit pas de donner à l'attributaire plus que sa part légale mais de lui donner tout ou partie de celle-ci avant l'ouverture de la succession. Un autre objectif fréquemment poursuivi est d'anticiper le partage successoral et d'éviter ainsi les difficultés que celui-ci pourrait créer entre les héritiers. Lorsqu'il remet un bien entre vifs à un futur héritier, le de cujus est libre de le faire à titre d'avancement d'hoirie ou à titre de véritable libéralité non rapportable que l'héritier pourra, si elle se tient dans les limites de la quotité disponible (art. 628 al. 2 CC), conserver en plus de sa part successorale. Le de cujus peut exprimer sa volonté soit en ordonnant le rapport du bien donné, soit au contraire en dispensant le futur héritier du rapport (cf. sur ce point, Paul-Henri Steinauer, *Le droit des successions*, Berne 2006, p. 109, ch. 157 et ss). Dans son testament du 15 octobre 1993 complété le 14 juillet 1998, B. X. \_\_\_\_\_ a prévu l'attribution d'immeubles précis à chacun des héritiers. Il prescrit pour le recourant une attribution d'immeubles « en plus des parcelles qu'il possède ». Dans la partie « Idée de manœuvre », il mentionne clairement : « toute priorité au partage des valeurs en 3 parts égales ». En application de l'art. 608 al. 1 CC, le de cujus a ainsi posé certaines règles de partage et de formation des lots tout en réservant expressément le respect de l'égalité des parts héréditaires. Présumées par la loi (art. 608 al. 3 CC), ces règles se distinguent des legs préciputaires qui tendent, eux, à faire à un héritier une libéralité en plus de la part héréditaire (Steinauer, op. cit., p. 583, ch. 1251 et ss) c) Compte tenu de ces éléments, l'attribution rapportable de la parcelle 2\*\*\*\*\* ne doit dès lors se comprendre que comme un avancement d'hoirie soumise à rapport, à l'exclusion de tout legs hors part. Sur le principe, la décision attaquée doit donc être confirmée.

### E. 3

S'agissant de l'assiette de l'impôt, l'autorité de taxation a, dans sa décision du 19 avril 2000, pris en compte le contenu du contrat de partage du 7 mai 1999 et les réquisitions consécutives faites au registre foncier. Il y a dès lors lieu de se demander si le contrat en question intègre ou non l'attribution immobilière faite à A. X. \_\_\_\_\_ le 26 novembre 1982, dont on a vu ci-dessus qu'elle était soumise à rapport. a) Plusieurs éléments permettent de répondre par l'affirmative à cette question. Le recourant s'est en effet vu attribuer dans la convention de partage des immeubles d'une valeur de 320'426 francs contre 1'280'853,30 francs pour sa soeur et 640'640 francs pour son frère. Cette inégalité n'est qu'apparente si l'on garde à l'esprit la volonté du défunt de procéder au partage des biens de manière égale (« toute priorité au partage des valeurs en 3 parts égales »). La convention de partage ne peut se comprendre qu'à la lumière de la prise en compte de l'attribution immobilière du 26 novembre 1982, soumise à rapport, par laquelle le recourant a reçu de manière anticipée sur sa part d'héritage la parcelle 2\*\*\*\*\* sise à F. \_\_\_\_\_. Cette avance ne concerne que le recourant dans la mesure où E.X. \_\_\_\_\_ a encore reçu de son frère D.X. \_\_\_\_\_ une soulte de 480'000 francs et s'est également vu attribuer trente actions de fonds immobilier déposées auprès de la banque Coop. Dans sa partie III, chiffre 1, la convention de partage du 7 mai 1999 prévoit en outre qu'elle « solde les droits de chaque héritier dans la succession de M. B. X. \_\_\_\_\_ et de Mme C. X. \_\_\_\_\_ », ce qui démontre à l'évidence que le partage était définitif et, de ce fait, comprenait également l'avancement d'hoirie faite à X. \_\_\_\_\_. b) Il reste que, dans la décision attaquée, l'ACI

ne tire pas toutes les conséquences de ce qui précède. La parcelle n° 2\*\*\*\*\*, rapportable, doit être incluse dans la masse que les hoirs X.\_\_\_\_\_ sont convenus de se partager. Il en résulte que les attributions immobilières se compensent, à une réserve près, soit la soulte résultant de l'attribution immobilière dévolue à E.X.\_\_\_\_\_, imposée au titre du gain immobilier au demeurant. L'essentiel est cependant de retenir que la convention du 7 mai 1999 consacre un échange de nature purement immobilière ; or, pour le recourant, cet échange ne dégage aucune soulte, même théorique, ce que démontre le calcul ci-dessous : Valeur des parts échangées par A. X.\_\_\_\_\_ cessions 1/3 : (parcelles 1\*\*\*\*\*, 3\*\*\*\*\*, 4\*\*\*\*\* et 5\*\*\*\*\*) total cession 2'882'240 x 1/3 = 960'746.67 attributions 2/3 : - parcelles 2\*\*\*\*\*/7\*\*\*\*\* - parcelle 6\*\*\*\*\* total attribution 960'960 x 2/3 = 640'640,00 480'640 x 2/3 = 320'426,67 961'066.67 Soulte théorique à recevoir -320.00 Soulte réelle reçue 0.00 Soulte théorique reçue Ecart -320.00 c) Les conditions de l'art. 41 lit. e aLI sont donc réalisées puisque les parts échangées entre le recourant, d'une part, D.X.\_\_\_\_\_ et E.X.\_\_\_\_\_, d'autre part, sont entièrement compensées en immeuble. Au surplus, le recourant n'a reçu aucune soulte, même théorique, de sorte qu'aucun impôt n'est dû dans le cas d'espèce.

#### **E. 4**

Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent à admettre le recours et annuler la décision attaquée. Vu le sort du recours, les frais seront laissés à la charge de l'Etat, l'allocation de dépens n'entrant pas en ligne de compte puisque le recourant a agi sans l'assistance d'un mandataire.

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