

## VD\_OMNI FI.2005.0121 vom 24. Juni 2005

VD Tribunal cantonal, 2005-06-24, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2005.0121](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2005.0121)

FR: VD\_OMNI FI.2005.0121 du 24 juin 2005

IT: VD\_OMNI FI.2005.0121 del 24 giugno 2005

### Regeste

X. et crt /Administration cantonale des impôts | Dans le cadre de l'imposition de la fortune immobilière, l'autorité fiscale est liée par les décisions (rendues séparément) des commission d'estimation fiscale des immeubles, déterminantes pour la période en cause.

### Erwägungen

#### E. 30

jours dès la notification de la décision attaquée. La réclamation formée en 1998 seulement apparaît ainsi clairement tardive et elle est irrecevable. Ce point ne paraît d'ailleurs pas sérieusement contesté par le recours (ce d'autant moins que la décision de taxation ici en cause se fonde sur une estimation fiscale de fr. 810'000.-, inférieure à celle revendiquée par les contribuables). III. Période fiscale 1993-1994 En fait : a) Le questionnaire SNC de cette période reprend les chiffres annoncés lors de la période précédente; sous la rubrique "Observations" de ce formulaire, les intéressés indiquent que les anciennes estimations fiscales y ont été reportées et relève que la révision des estimations fiscales opérées en 1992 faisait l'objet d'une contestation et que, de surcroît, des modifications de parcelles étaient en cours (ce formulaire est daté du 8 septembre 1993). Au chiffre 14 de celui-ci (montant total de la fortune placée dans la société par les associés), les intéressés indiquent un chiffre de fr. 1'251'340.-, dont fr. 520'690.- pour M. X. \_\_\_\_\_ (selon chiffre 15). C'est ce dernier chiffre que M. X. \_\_\_\_\_ s a reporté dans la déclaration d'impôt des époux pour la période 1993-1994 (sous chiffre 41, "Fortune placée dans des sociétés en nom collectif ou en commandite" ). Selon cette déclaration, les contribuables ont annoncé un revenu imposable de fr. 0.- et une fortune de fr. 831'552.--. b) Par décision de taxation définitive du 15 février 1995, la Commission d'impôt a fixé le revenu imposable à fr. 0.- et la fortune imposable à fr. 1'885'000.--. A titre de motivation, cette décision indique : "L'estimation fiscale totale au 1 er janvier 1993 des biens immobiliers de la SNC est de fr. 3'487'040.-". Le contribuable a renvoyé ce document à l'autorité de taxation le 18 février 1995 en y apposant les indications manuscrites suivantes : "Veuillez me chiffrer les conséquences de cette décision (pour la SNC et les copropriétaires individuellement). Nous avons recouru contre cette taxation qui dépasse la valeur vénale". L'autorité de taxation a répondu à cette demande de renseignements et traité au surplus cette démarche comme une réclamation. c) Le 20 mars 1995, la Commission d'impôt a notifié aux intéressés une nouvelle taxation définitive, liée à une taxation intermédiaire ensuite de dévolution pour cause de mort, pour la période fiscale courant du 26 septembre 1994 au 31 décembre 1994. Par ailleurs, elle a notifié le 6 octobre 1998 de nouvelles décisions de taxation définitive, l'une pour la période du 1 er janvier 1993 au 25 septembre 1994, arrêtant le revenu imposable à fr. 0.- et la fortune imposable à fr. 1'701'000. --, alors que, pour la période courant du 26 septembre au 31 décembre 1994, elle a fixé le revenu imposable à fr. 0.- et la fortune imposable à fr. 1'798'000.--. Les

contribuables ont maintenu leur contestation de cette taxation dans une correspondance du 23 novembre 1998 (déjà citée ci-dessus à propos de la période précédente). d) Dans sa décision sur réclamation du 22 mars 2005, l'ACI a, en substance, confirmé les secondes décisions de taxation définitives du 6 octobre 1998, citées ci-dessus. Elle constate toutefois que ces décisions prennent pour base, s'agissant de la Z et plus précisément des immeubles accueillant les bâtiments d'exploitation, l'estimation arrêtée le 4 décembre 1997 par la CEFITI, soit fr. 2'720'000.--, en lieu et place de la valeur de fr. 3'234'000.- découlant de l'arrêt du Tribunal administratif du 3 juin 1996, confirmant les valeurs retenues par la CEFI. On trouve d'ailleurs une différence similaire s'agissant des estimations fiscales totales des parcelles affectées à la SNC (elle était – valeur 1<sup>er</sup> janvier 1993 – de fr. 3'544'640.--; celle retenue comme base pour les décisions de taxation du 6 octobre 1998 s'élève au contraire à fr. 3'037'250.--). L'ACI poursuit en relevant que la démarche de la Commission d'impôt était incorrecte dans cette mesure, mais elle renonce néanmoins à aggraver les taxations du 6 octobre 1998. En droit : 1. L'impôt complémentaire sur la fortune est perçu sur la fortune nette au début de la période de taxation (ou au jour où l'assujettissement prend naissance; art. 30 aLI). Les éléments de la fortune sont évalués, sous réserve de dispositions spéciales, d'après leur valeur vénale (art. 32). L'art. 33 aLI prévoit précisément un régime spécial pour les immeubles, puisque des derniers sont imposés pour le 80% de leur estimation fiscale (al. 1). On remarquera tout d'abord 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. Celle-ci est arrêtée dans le cadre d'une procédure à caractère incident confiée à des autorités distinctes, les commissions d'estimation fiscale des immeubles de chaque district; leurs décisions, une fois rendues et entrées en force, lient l'autorité fiscale qui arrête sur cette base diverses taxations, en particulier l'impôt sur la fortune, sur les gains immobiliers ou foncier, (arrêt du 23 août 1991 de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt dans la cause J.-P. Mi., confirmé par arrêt du Tribunal fédéral du 17 mars 1993 ad. art. 44 al. 2 LI; arrêts FI 93/108 du 15 décembre 1994 et 1998/030 du 4 décembre 1998, de denier in RDAF 1999 II 332, qui traitent de cas d'impôt foncier; sur un plan général, v. Pierre Moor, Droit administratif I, 2e éd. 1994, 280 qui parle à ce sujet de compétences coordonnées). On relèvera encore que rien n'empêche une décision de nature fiscale de déployer ses effets sur toute une période fiscale, alors même qu'elle aurait été prise et notifiée à une date postérieure au début de cette période: dans ce cas, on ne saurait parler, sinon de manière impropre, d'effet rétroactif (v. TA, arrêt FI 93/006 du 6 décembre 1994). Ainsi par exemple, les estimations fiscales de la même étape d'une révision générale entrent toutes en vigueur simultanément, même si elles ont été prononcées - en première instance ou sur recours - ultérieurement; d'autre part, lorsqu'un transfert par donation donne lieu à une mise à jour, la nouvelle estimation fiscale peut fort bien "rétroagir" (v. TA, arrêt EF 90/009 du 27 septembre 1991); de même, les dates déterminantes d'une mise à jour sont celle de la vente en cas de transfert et celle du décès en cas de succession (v. TA, arrêt EF 91/010 du 5 janvier 1993). Enfin, le Tribunal administratif a retenu que la décision arrêtant une nouvelle estimation fiscale, à la suite d'une demande du contribuable, pouvait fort bien être déterminante au 1<sup>er</sup> janvier d'une année fiscale donnée, quand bien même elle était rendue ultérieurement seulement (en l'occurrence, la demande de nouvelle estimation était antérieure au 1<sup>er</sup> janvier de l'année déterminante : arrêt FI 95/0115, déjà cité; v. en outre un cas similaire, EF 95/0062 du 7 août 1996, relatif également à une demande de révision du propriétaire de l'immeuble, ensuite d'un déclassement de ce dernier; sur ces questions, v. FI 1998/030 précité). 2. Dans le cas d'espèce, il convenait donc d'appliquer les décisions issues

de la révision générale, telle qu'arrêtée par l'arrêt du Tribunal administratif du 8 septembre 1992 (à l'exclusion des valeurs retenues ultérieurement à la suite du remaniement parcellaire privé réalisé en 1993). En d'autres termes, il y avait lieu d'appliquer une valeur totale, pour les deux parcelles 1\*\*\*\*\* et 2\*\*\*\*\*, de fr. 3'500'000.- (auxquelles on devrait ensuite ajouter la valeur fiscale des autres immeubles); la taxation de la période 1993-1994 aurait dû se fonder, non pas sur un montant de fr. 2'720'000.- (fixé par la CEFITI pour les deux parcelles en cause), mais bien plutôt sur un montant de fr. 3'500'000.--. Le Tribunal estime néanmoins qu'il n'y a pas lieu de corriger cette erreur de la Commission d'impôt et d'aggraver la taxation pour ce motif.

3. Au surplus, on ne saurait entrer en matière sur d'autres arguments soulevés par les recourants; dans la mesure où l'autorité de taxation (comme les autorités de recours fiscales) est liée par les décisions rendues par les Commissions d'estimation fiscale, c'est à ces dernières qu'incomberait la tâche d'examiner une demande de révision au sens de l'art. 107 aLI (voir à ce sujet TA, arrêt du 3 juin 1996, EF.1995.0004, concernant déjà le recourant). Au demeurant, pas plus aujourd'hui que dans le cadre de l'arrêt précité, le recourant ne fait valoir de véritables faits nouveaux, soit des faits préexistants à la décision d'estimation fiscale querellée, mais dont il n'aurait pas eu connaissance préalablement (il critique en effet essentiellement l'estimation donnée pour les terrains, qu'il juge excessivement élevée; mais cette critique avait déjà été élevée précédemment, puis écartée dans un arrêt qui a acquis force de chose jugée, soit celui du 9 septembre 1992).

IV. Période fiscale 1995-1996 En fait :

a) Dans le formulaire SNC de la période fiscale 1995-1996, remplie par le frère du recourant, ce dernier a annoncé une nouvelle fois les mêmes chiffres que pour la période de 1991-1992. Sur cette base, la part du recourant à la fortune placée dans la SNC était chiffrée à fr. 416'787.--, ce chiffre n'étant cependant pas reporté dans la déclaration des contribuables.

b) Par décision de taxation définitive du 6 octobre 1998, la Commission d'impôt a fixé le revenu imposable de cette période à fr. 24'600.--, au taux de 13'600.--, et la fortune imposable à fr. 1'540'000.--. Le 9 novembre suivant, la même autorité a adressé aux contribuables le calcul de l'impôt résultant de ces éléments pour les années fiscales 1995 et 1996.

c) Par lettre du 23 novembre 1998, les contribuables ont interjeté un recours (il s'agit formellement d'une réclamation) contestant les taxations des trois périodes antérieures à celles de 1997-1998. Ils revendiquent à cet égard une estimation fiscale de fr. 1'810'000.--, comme on l'a vu, notamment pour la période 1995-1996.

d) Dans sa décision sur réclamation du 22 mars 2005, l'ACI retient que la contestation précitée, traitée comme réclamation, est tardive; elle l'estime au surplus mal fondée. Dans leur recours au Tribunal administratif, les contribuables reprennent les critiques déjà énoncées précédemment.

En droit :

1.

a) En tant qu'elle concerne la taxation du 6 octobre 1998, la réclamation déposée le 23 novembre suivant l'a été après l'échéance du délai de 30 jours fixé par l'art. 101 al. 1 aLI. Certes, l'autorité fiscale a notifié le 9 novembre 1998 le calcul de l'impôt. Cependant, le Tribunal administratif, reprenant à son compte la jurisprudence de la défunte Commission cantonale de recours en matière d'impôt (v. prononcés nos 8/87 du 3 juillet 1987 et 33/81 du 2 février 1982, publié in RDAF 1982, 297), a constamment jugé que la fixation des éléments imposables, arrêtés dans un avis de taxation correctement établi, ne pouvait être remise en cause lors d'un recours contre le bordereau fondé sur cet avis (v., outre les arrêts FI 97/041 et 95/113 déjà cités, FI 91/080 du 15 février 1993). Dès lors, seuls des griefs portant sur des questions relatives à la perception de l'impôt cantonal et communal sont alors recevables contre le bordereau d'impôt, l'art. 121 aLI réservant au Département des finances - dont la décision est définitive - la compétence de connaître des recours en la

matière. La démarche du 23 novembre 1998 serait ainsi intervenue en temps utile pour contester le calcul de l'impôt, mais non pas la détermination des éléments imposables et notamment de la fortune imposable; c'est donc à juste titre que la décision attaquée a déclaré la réclamation irrecevable sur ce point. 2. Sur le fond, les considérations relatives à la période fiscale 1993-1994 (partie en droit, ch. 2) sont transposables ici. Toutefois, il conviendrait de tenir compte des valeurs postérieures au remaniement parcellaire privé intervenu en 1993, telles que confirmées par l'arrêt EF.1995.0004, déterminantes pour apprécier la fortune imposable au 1<sup>er</sup> janvier 1995. Ces valeurs conduiraient néanmoins également à une aggravation de la taxation arrêtée par la Commission d'impôt. Période fiscale 1997-1998 En fait : a). Le questionnaire SNC pour la période fiscale 1997-1998, établi par la Fiduciaire G. Kaiser SA, reprend les chiffres déjà mentionnés pour la période 1991-1992. La part du recourant à la fortune placée dans la SNC s'élève en conséquence à fr. 392'712.--, mais ce montant n'est pas reporté au chiffre 41 de la déclaration d'impôt de la même période des contribuables (cette déclaration indique encore - mais à tort - que le recours relatif à l'estimation fiscale ne serait pas terminé). b). Quoiqu'il en soit, par décision de taxation définitive du 6 octobre 1998, la Commission d'impôt a arrêté, pour la période fiscale en question, le revenu imposable à fr. 26'400.-- au taux de fr. 14'600.--, et la fortune imposable à fr. 1'422'000.--. Cette décision explique la modification par rapport à la déclaration en chiffrant la fortune dans la SNC à fr. 1'262'295.--. Le 9 novembre 1998, l'autorité de taxation a communiqué au contribuable le calcul de l'impôt pour les années fiscales 1997-1998. c) Ce n'est que le 23 novembre 1998 que les contribuables ont interjeté un recours (soit une réclamation) à l'encontre de la taxation de cette période. La décision rendue sur réclamation le 22 mars 2005 par l'ACI déclare celle-ci irrecevable également pour la période en question; elle évoque en outre le caractère infondé de celle-ci et renonce à procéder à une aggravation de la taxation. En droit : On renvoie ici aux considérations relatives à la période 1995-1996, celles-ci étant transposables à la période 1997-1998 en tous points. V. Considérations finales : a) On notera encore que les contribuables, dans une lettre du 6 juin 2005, ont proposé la tenue d'une audience sur place. Utile en matière d'estimations fiscales, une telle mesure d'instruction s'avère superflue dans le cas d'espèce, celui-ci ne soulevant que des questions d'ordre juridique. b) Les développements qui précèdent conduisent à confirmer la décision attaquée. Vu l'issue du pourvoi, les frais de la cause seront supportés par les recourants, qui succombent (art. 55 LJPA). Par ces motifs; le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est rejeté. II. La décision rendue sur réclamation le 22 mars 2005 par l'Administration cantonale des impôts est confirmée. III. L'émolument d'arrêt, mis à la charge des recourants M. et Mme X.\_\_\_\_\_, solidairement entre eux, est fixé à 800 (huit cents) francs. Lausanne, le 24 juin 2005 Le président: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint

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