

VD_OMNI FI.2005.0216 vom 29. März 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-03-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2005.0216

FR: VD_OMNI FI.2005.0216 du 29 mars 2006

IT: VD_OMNI FI.2005.0216 del 29 marzo 2006

Regeste

X./ Administration cantonale des impôts | L'art. 265 LI est une disposition transitoire sans objet pour les immeubles dont les estimations fiscales remontent à deux ans. Dès lors, pour une vente intervenue en juin 2005, soit postérieurement au 1er janvier 2005, l'estimation fiscale que le contribuable peut invoquer en déduction se confond avec celle de la révision générale au 1er janvier 1995.

Erwägungen

E. 1

Le litige porte exclusivement sur la détermination de l'assiette du gain immobilier. Le recourant revendique l'application, dans le cas d'espèce, de l'art. 265 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (ci-après : LI), en vigueur depuis le 1er janvier 2001, à teneur duquel : « Lorsque l'acquisition d'un immeuble est intervenue plus de cinq ans avant l'aliénation, le contribuable peut invoquer, comme prix d'acquisition, l'estimation fiscale des révisions générales de 1993, 1995 et 1997. Dans ce cas, l'impôt est perçu aux taux de l'article 51, alinéa 3 de la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux ». a) Si l'on prend cette disposition dans son sens littéral, son champ d'application paraît s'étendre, comme le recourant le soutient, à tous les contribuables qui, propriétaires depuis cinq ans, aliènent leur bien immobilier. Or, l'étude des travaux préparatoires et la systématique de la LI démontrent que cette interprétation littérale ne peut être suivie. aa) En principe, le gain immobilier imposable est constitué de la différence entre le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des dépenses d'investissement (cf. Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2^{ème} éd., Lausanne 1998, p. 496, Bernhard Zwahlen, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1*, Basel/Genève/München, 2. Auflage 2002, ad art. 12 LHID, n° 43). La base d'imposition ainsi déterminée s'applique à un immeuble demeuré le même entre son acquisition et son aliénation, quant à sa contenance et ses qualités juridiques (« Kongruenzprinzip » ; cf., outre, Zwahlen, n° 45, Peter Locher, *Das Objekt des bernischen Grundstückgewinnsteuer*, Diss. Bern 1976, p. 67). L'art. 42 de l'ancienne loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (aLI), en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, concrétisait ce principe. L'art. 44 al. 2 aLI permettait cependant au contribuable d'invoquer comme prix d'acquisition, lorsque celle-ci était intervenue plus de cinq ans avant l'aliénation, l'estimation fiscale de son immeuble cinq ans avant l'aliénation (art. 44 al. 2 aLI). Cette disposition, introduite par la nouvelle du 28 novembre 1962, prévoyait initialement que le propriétaire puisse invoquer, comme prix d'acquisition, l'estimation fiscale de son immeuble vingt ans avant l'aliénation, lorsque l'acquisition était intervenue plus de vingt ans avant l'aliénation. Le législateur, au cours des débats, a finalement opté pour un délai de cinq ans, de manière à éviter des manœuvres de dernière heure et des révisions in extremis ;

ce délai a en outre pour conséquence d'éviter au contribuable de reconstituer la totalité des factures relatives aux impenses invoquées en déduction du prix de vente (v. amendement Alfred Michaud et réponse du Conseiller d'Etat Pierre Graber, in BGC automne 1962, p. 248 et ss, spéc. 395-399). Il a pour conséquence d'annihiler la plus-value constituée entre la vingtième et la cinquième années de possession ayant précédé la vente, ce qui a conduit le législateur à arrêter un taux d'imposition uniforme, le taux applicable à la réalisation des immeubles agricoles ayant toutefois été réduit (ibid., pp. 398-399 ; v. en outre, Félix Paschoud, L'impôt sur les gains immobiliers en droit vaudois, thèse Lausanne, 1981, p. 71-72). Le contribuable avait ainsi le choix entre ces deux possibilités (v. arrêts FI 1995.0029 du 13 novembre 1996, cons. 3c; FI 1994.0073 du 18 octobre 1994, cons. 2). Dans un arrêt ancien (RDAF 1980 p. 126 cons. 4), la Commission cantonale de recours avait jugé que le dies a quo dudit délai était celui de la signature de l'acte de vente (transfert économique) et non celui de l'inscription du transfert au Registre foncier. bb) Dans la nouvelle loi, l'art. 67 LI a remplacé l'art. 44 aLI ; cette disposition détermine le prix d'acquisition à prendre en considération. Il s'agit en premier lieu du prix qu'avait payé l'aliénateur (al. 1). Cependant, le contribuable peut invoquer en lieu et place, lorsque l'acquisition remonte à plus de dix ans, l'estimation fiscale en vigueur dix ans auparavant (al. 2). L'objectif poursuivi par le législateur est d'éviter les conséquences engendrées par l'art. 44 aLI, du fait de la disparité des estimations fiscales, critiquée depuis 1973. A cela s'ajoute qu'il lui est paru inenvisageable d'adopter un système de taux dégressifs, tenant compte automatiquement de la durée de possession de l'immeuble, et simultanément maintenir durablement la possibilité de faire valoir l'estimation fiscale cinq ans avant la vente. Cela étant, le législateur n'a pas renoncé à la possibilité de faire valoir l'estimation fiscale comme substitut du prix d'acquisition ; il a toutefois entendu limiter son rôle pour les anciennes opérations, lorsque l'acquisition remonte à plus de dix ans. (v. BGC mai 2000, p. 723 et ss, spéc. 804-805). Cela a pour conséquence, pour les cas de longues durées de possession, que le propriétaire pourra faire valoir à la fois un taux d'imposition bas (taux dégressifs) et une estimation fiscale dix ans avant la vente, ce qui réduit la matière imposable de manière significative (ibid., p. 805). cc) Il est toutefois apparu, lors de la procédure en consultation du projet de LI, qu'une partie importante des milieux concernés souhaitait le maintien de la disposition permettant au contribuable de faire valoir l'estimation fiscale cinq ans avant la vente. Le législateur a donc adopté, sur proposition du Conseil d'Etat, une disposition transitoire, savoir l'art. 265 LI. Par cette mesure, le législateur a entendu ne pas pénaliser les propriétaires ayant vu l'estimation fiscale de leur immeuble augmenter de façon significative lors des révisions générales de 1993 et 1995 (1997 pour les immeubles agricoles), et qui escomptaient de ce fait une substantielle baisse de l'impôt sur les gains immobiliers dès les années 1998 à 2000 (v. BGC mai 2000, p. 806-807). Il était toutefois entendu que cette disposition transitoire, limitée dans le temps, deviendrait sans objet dès 2003, pour les estimations fiscales de 1993 (immeubles locatifs), dès 2005 pour les estimations fiscales de 1995 (PPE, villas) et dès 2007 pour les immeubles agricoles. A ces dates en effet, l'art. 265 est sans objet puisque les propriétaires pourront invoquer l'art. 67 al. 2 LI (ibid., p. 807). Cette disposition a par ailleurs pour conséquence que le taux d'imposition ne sera pas dégressif, mais fixé conformément à l'art. 51 al. 3 aLI (soit 18% et 12%). b) De ce qui précède, on retient que l'art. 265 LI vise une situation très particulière, dérogeant au système consacré par l'art. 67 LI. Comme toute dérogation à l'imposition ordinaire, cette disposition à caractère exceptionnel doit être interprétée de manière restrictive (cf. ATF 2P.19/2005 du 11 novembre 2005, consid. 6.3 et les références

citées ; ATF 110 Ib 313, consid. 1 in fine ; v. en outre Peter Locher, Legalitätsprinzip im Steuerrecht, in Archives de droit fiscal 60, p. 1 et ss, not. 13 à 15, références citées).

E. 2

Le recourant invoque en déduction du prix de vente de son immeuble de 3*****, l'estimation fiscale entrée en vigueur suite à la révision générale de 1995 (944'000 francs), en lieu et place du prix d'acquisition de l'immeuble en 1997 (610'000 francs) . Le recourant n'est, certes, devenu propriétaire de cet immeuble qu'en 1997, alors que l'estimation fiscale de 1995 était déjà entrée en force. C'est toutefois à tort que l'autorité intimée lui objecte le fait qu'il n'était pas propriétaire de l'immeuble à ce moment-là ; cela revient en effet à introduire une exigence supplémentaire non consacrée par le texte de loi. Il reste que la vente est, dans le cas d'espèce, intervenue plus de dix ans après la révision générale déterminante. Or, comme on l'a vu ci-dessus, la disposition transitoire invoquée par le recourant est sans objet, dès lors que, pour une vente intervenue en juin 2005, soit postérieurement au 1 er janvier 2005, l'estimation fiscale dix ans auparavant se confond avec celle de la révision générale au 1 er janvier 1995. Dans ces conditions, c'est à bon droit que la possibilité d'invoquer l'art. 265 LI en lieu et place de la règle ordinaire prescrite à l'art. 67 LI a été refusée au recourant.

E. 3

Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à rejeter le recours et à confirmer, par substitution de motifs, la décision attaquée. Le recourant succombant, un émolument d'arrêt sera mis à sa charge.

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