

# VD\_OMNI FI.2006.0035 vom 18. Dezember 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-12-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2006.0035](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2006.0035)

FR: VD\_OMNI FI.2006.0035 du 18 décembre 2006

IT: VD\_OMNI FI.2006.0035 del 18 dicembre 2006

## Regeste

X. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts | Sous l'empire de l'aLI, héritière contestant le principe et le montant de l'impôt sur les gains immobiliers mis à sa charge, non à la suite d'une dévolution d'hérédité, mais à celle du partage de la succession. Moment déterminant pour l'imposition du gain immobilier (fait générateur de l'impôt): l'inscription au registre foncier du transfert d'immeuble à titre de partage, in casu même si la recourante n'avait pas approuvé le transfert à l'époque, dans la mesure où elle l'a ratifié ultérieurement (consid. 2). Confirmation de la jurisprudence selon laquelle la cession en lieu de partage d'un immeuble à l'un des héritiers génère un impôt sur les gains immobiliers (consid. 3). Calcul du gain imposable; le prix d'aliénation ne correspond pas au montant de la soulte reçue par l'héritier imposé (consid. 4). Notion et fardeau de la preuve en matière d'impenses (consid. 5). Taux d'imposition uniforme contesté par la recourante qui prétend à un taux dégressif (non prévu par l'aLI; consid. 6). Conditions pour un report d'imposition en cas de réinvestissement (consid. 8). Après correction minimale de l'assiette de l'impôt, recours très partiellement admis.

## Erwägungen

### E. 1

En vertu de l'art. 200 de la loi sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001 (ci-après : LI), dont la teneur correspond à celle de l'art. 104 de la loi sur les impôts directs cantonaux du 26 novembre 1956 (ci-après : aLI), le recours au Tribunal administratif contre une décision prise par l'ACI sur réclamation s'exerce « par acte écrit et motivé » adressé à l'autorité de recours dans les trente jours dès la notification de cette décision. En l'espèce, le recours, daté du 14 avril 2006 et posté le 15 avril 2006 est intervenu dans le délai de trente jours depuis la notification de la décision entreprise, le 20 mars 2006. Il est motivé, même si la motivation est sommaire; la recourante a par ailleurs développé ses motifs au fil des écritures ultérieures. Il convient dès lors d'entrer en matière.

### E. 2

a) Avant tout autre débat, il convient de préciser le droit applicable à la présente cause. En effet, l'ACI a appliqué dans sa décision querellée la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs (aLI), qui était en vigueur au moment du transfert de l'immeuble au registre foncier au nom des frères de la recourante (à savoir le 28 octobre 1994). La recourante en revanche fait valoir dans ses écritures qu'il aurait fallu appliquer la loi du

### E. 4

a) Le gain imposable est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition, augmenté des impenses (art. 42 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 aLI) ; le prix d'acquisition est le prix qu'avait payé l'aliénateur (art. 44 al. 1 aLI). 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). Cette règle a pour fonction de diminuer le gain imposable en cas de longue durée de possession et de corriger ainsi forfaitairement certains effets de l'inflation (cf. Exposé des motifs et projet de loi sur les impôts directs cantonaux, p. 54, ch. 6.4.3.1). 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).

b) En l'espèce, l'ACI avait tout d'abord calculé le gain immobilier imposable en se basant sur l'estimation fiscale du chalet datant de 1972. En cours de procédure, la recourante a produit de nouvelles pièces justificatives devant le Tribunal de céans; aussi l'ACI est-elle revenue - dans le cadre de sa réponse - sur son calcul initial : elle a pris en compte le prix d'acquisition de l'immeuble ressortant de l'acte d'achat daté du 23 novembre 1950 ; elle a par ailleurs tenu compte de certaines impenses supportées par la défunte, ainsi que par la recourante. Elle s'est en outre basée, à titre de prix d'aliénation, sur la valeur de l'immeuble telle qu'elle ressort de l'expertise réalisée dans le cadre du partage de la succession et a appliqué un taux de 18 %.

Les éléments de son calcul se présentent comme il suit (cf. réponse de l'ACI au recours du 25 juillet 2006, p. 3) :

Valeur attribuée à l'immeuble :	CHF 608'000.00 ./.
Prix d'achat de la défunte :	CHF - 67'890.00 ./.
Impenses supportées par la défunte :	CHF - 50'934.00 ./.
Frais d'achat forfaitaires 5 % :	CHF - 3'400.00
Gain immobilier	CHF 485'776.00
Part de 1/3 :	CHF 161'925.00
./ Impenses supportées par la contribuable :	CHF - 9'428.00
Gain immobilier imposable :	CHF 152'497.00
Impôt dû au taux de 18 % :	CHF 27'449.45

c) S'agissant de la valeur d'acquisition, la recourante estime qu'il faudrait retenir la totalité du montant stipulé dans l'acte de vente du 23 novembre 1950, à savoir 95'000 fr., valeur qui comprend non seulement le chalet lui-même, mais également les meubles qui le garnissent. Selon ses explications, la valeur du chalet retenue dans l'acte de partage de la succession (608'000 fr.) comprendrait également la valeur des meubles. L'acte de vente mobilière et immobilière du 23 novembre 1950 mentionne que le prix de vente a été fixé à 95'000 fr., soit 67'890 fr. pour l'immeuble et 27'010 fr. pour les objets mobiliers. L'ACI a retenu au titre de valeur d'acquisition 67'890 fr., en excluant la valeur des objets mobiliers. Cette appréciation est correcte. Par ailleurs, la recourante ne saurait être suivie lorsqu'elle prétend que la valeur du chalet telle qu'elle ressort de l'expertise judiciaire (608'000 fr.) comprend une valeur pour le mobilier; on se réfère sur ce point à l'arrêt du 20 mars 1998 (p. 10, consid. 5), de la Chambre civile de la Cour de justice du canton de 5.\*\*\*\*\*, qui fait état pour le mobilier du chalet d'une valeur nulle. En outre, dans l'acte de partage du 29 juillet 1994 (p.9) transmis au conservateur du registre foncier, la valeur du mobilier du chalet (estimée à l'époque par l'exécuteur à 15'000 fr.) venait s'ajouter à celle du chalet. L'exécuteur testamentaire a toutefois modifié ce point dans l'acte de partage définitif du 10 août 1998 ; prenant acte des considérants du jugement précité, il a relevé à l'attention des héritiers que « le mobilier du chalet (n'était) plus intégré aux actifs de la succession, sa valeur étant considérée comme nulle par la Cour » (cf. son courrier aux héritiers du 10 août 1998, pièce 27). Il est donc clair que la valeur de ce mobilier n'est pas incluse dans les 608'000 fr. correspondant à la valeur du chalet. Le chalet litigieux a fait l'objet d'une estimation fiscale en 1972, arrêtée à 100'000 francs. Révisée en 1994, cette estimation a été relevée à 289'000 francs. Contrairement à ce que souhaiterait la recourante, il n'est pas

possible de tenir compte – en lieu et place de la valeur d'acquisition – de l'estimation fiscale révisée en 1994, étant donné que le Conseil d'Etat du canton de Vaud a fixé l'entrée en vigueur des nouvelles estimations pour les villas et les propriétés par étage de manière uniforme au 31 décembre 1994, et leur prise en considération au titre de « valeur d'acquisition » au 1er janvier 2000. C'est afin de garantir l'égalité de traitement entre propriétaires fonciers que le Conseil d'Etat, par décision du 15 août 1990, a expressément fixé à fin 1994 l'entrée en vigueur de la révision générale. On ne conçoit pas en effet que l'échelonnement dans le temps des opérations de la révision générale crée des disparités pour l'application de celle-ci, tel propriétaire ayant bénéficié d'un traitement prioritaire ayant la faculté plus tôt qu'un autre d'invoquer une nouvelle estimation fiscale (Tribunal administratif, arrêts FI.2005.0121, p. 6 s., du 24 juin 2005 et FI.1998.0030, consid. 1c, du 4 décembre 1998). L'estimation fiscale émanant de la révision générale de 1994 n'était donc pas entrée en vigueur au moment du transfert, le 28 octobre 1994 ; elle ne peut par conséquent entrer en ligne de compte. Il serait en revanche possible de se fonder en lieu et place du prix d'achat du chalet sur l'estimation fiscale datant de 1972 (100'000 fr.). Procédant à un calcul comparatif, l'ACI est parvenue à la conclusion qu'il était plus avantageux pour la recourante de calculer l'impôt sur les gains immobiliers sur la base de l'acte d'achat du chalet. On doit lui donner raison également sur ce point. d) La recourante fait valoir qu'aucune nouvelle estimation fiscale du chalet n'est intervenue de 1972 à 1994, alors que l'autorité fiscale avait prétendument l'obligation de procéder à une révision générale. Selon l'art. 20 de la loi du 18 novembre 1935 sur l'estimation fiscale des immeubles (LEFI), la commission de district procède périodiquement à la mise à jour des estimations. Cette opération a pour but de revoir l'estimation des immeubles lorsqu'il est constaté, notamment par demande motivée des propriétaires, par mutations, réunion ou division de bien-fonds, construction ou démolition de bâtiments, constitution ou radiation de servitudes, ou par d'autres opérations, que la valeur fiscale de ces immeubles a notablement augmenté ou diminué. En outre – aux termes de l'art. 22 de cette même loi – la révision des estimations peut être ordonnée pour l'ensemble des immeubles du canton, pour certaines catégories de bien-fonds, pour tous les immeubles d'un territoire communal ou d'une partie notable de ce territoire, s'il est démontré que leur valeur fiscale s'écarte notablement de l'estimation portée au registre. Cette révision est ordonnée par le Conseil d'Etat. Au demeurant, tout propriétaire peut demander la révision de l'estimation de son immeuble, s'il rend vraisemblable que la valeur fiscale de celui-ci s'écarte de l'estimation portée au registre (art. 23 LEFI). En outre, aux termes de l'art. 23 al. 2 de la loi du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations (LMSD), les parties – de même que l'autorité fiscale – peuvent demander la révision de l'estimation fiscale d'un immeuble objet d'une donation ou d'une succession dans les soixante jours dès la désignation de la donation ou dès la notification de l'inventaire successoral. Dans la règle, la révision est requise par l'autorité fiscale s'il lui apparaît que l'estimation fiscale est notablement inférieure à ce qu'elle devrait être. A cet égard, l'autorité fiscale considère qu'une révision s'impose lorsque l'affectation de la zone où est situé l'immeuble a été modifiée depuis la dernière estimation fiscale (par exemple, zone à bâtir créée en lieu et place d'une zone agricole) ; il en va de même en cas de changement de destination de l'immeuble (par ex. transformation d'un café-restaurant avec hôtel en appartements et locaux commerciaux). Une rénovation lourde ou une transformation importante de l'immeuble intervenue depuis la dernière estimation fiscale est également une cause de demande de révision. Par ailleurs, l'autorité fiscale demande la

révision si l'estimation fiscale apparaît notablement inférieure à ce qu'elle devrait être au regard des indices suivants : le rapport entre les dettes hypothécaires et l'estimation fiscale ; l'augmentation considérable du rendement de l'immeuble depuis la dernière estimation fiscale ; la révision récente de l'estimation fiscale d'immeubles similaires situés dans la même région ; pour les terrains à bâtir, une valeur vénale notablement supérieure au double de leur estimation fiscale. Enfin, une demande de révision se justifie également en cas de transfert simultané de plusieurs immeubles dont certains ont fait l'objet d'une estimation récente, alors que les autres sont au bénéfice d'une valeur fiscale inchangée depuis de nombreuses années (cf. Circulaire n° 13 de l'ACI « Impôt sur les successions et donations », p. 2 ch. 2). En l'espèce, l'autorité fiscale n'a pas procédé à une révision de l'estimation fiscale au moment de l'ouverture de la succession, aucun des motifs énumérés ci-avant ne le justifiant. Aucune mise à jour ou révision n'a par ailleurs été demandée par les héritiers ou par l'exécuteur testamentaire (les griefs de la recourante à l'encontre de ce dernier sont sur ce point sans incidence). L'immeuble en question a par ailleurs fait l'objet d'une révision générale en 1994, mais celle-ci est entrée en vigueur le 31 décembre 1994 et ne saurait être prise en considération à titre de valeur d'acquisition (cf. let. c ci-avant). e) La recourante estime que la valeur d'aliénation du chalet devrait correspondre au montant de la soulte qu'elle a reçue de ses deux frères, à savoir 155'088 fr. 50 au total (soit 77'544 fr. 25 chacun) avec intérêts à 5 % depuis le 28 octobre 1994. Or, la soulte en question a été calculée en tenant compte de l'ensemble des actifs (comprenant également des titres, des espèces et des biens mobiliers), ainsi que du passif de la succession. De surcroît, en plus de sa soulte, la recourante a reçu des titres, des bijoux ainsi que des meubles. Ces éléments n'ont rien à voir avec la valeur de l'immeuble, qui sert de fondement au calcul du gain immobilier imposable. Il n'est ainsi pas possible de retenir que la soulte précitée représente le prix versé à la recourante pour l'aliénation de sa part du chalet. La recourante estime en outre que l'estimation fiscale du chalet réalisée en 1994 (à savoir 289'000 fr.) est très éloignée de la valeur vénale fixée par expertise judiciaire à 608'000 francs. Ce grief est irrecevable dans le cadre de la présente procédure. La valeur vénale ressortant de l'expertise précitée, aussi bien que l'estimation fiscale, pouvaient être contestées. Elles ne l'ont pas été, de sorte que la recourante ne peut tirer aucun argument dans le cadre de la présente procédure d'une différence existant entre ces deux montants. L'on relèvera incidemment que le mode de calcul de ces deux valeurs n'est pas identique, de sorte qu'une différence n'est pas surprenante.

## **E. 5**

a) Aux termes de l'art. 48 aLI, les impenses sont les dépenses inséparablement liées à l'acquisition ou à l'aliénation, ou qui contribuent à l'augmentation de la valeur de l'immeuble; elles comprennent notamment : (let. a) les droits de mutation sur les transferts à titre onéreux, les frais d'actes et d'enchères, (let. b) les commissions et frais de courtage effectivement payés pour l'achat et la vente, (let. c) les dépenses donnant une plus-value à l'immeuble, (let. d) le coût de travaux d'utilité publique mis à la charge du propriétaire, (let. e) l'acquisition et le rachat de servitudes, (let. f) les frais des emprunts hypothécaires contractés au moment de l'achat, de même que les frais des emprunts contractés pour des transformations et réparations. Ces dépenses ne sont pas déductibles du revenu au titre de frais d'entretien d'immeubles (v. Rivier, op. cit., p. 497). Pour être déductibles dans le cadre de l'impôt sur le gain immobilier, elles doivent influencer la valeur de l'immeuble au moment déterminant pour la fixation de l'assiette de cet impôt. A l'opposé, les frais d'entretien sont toutes les dépenses qui doivent permettre le maintien de la source de revenu

constituée par l'immeuble, autrement dit, la conservation de sa valeur d'usage. Il s'agit en particulier des dépenses liées aux travaux de révision et de réparation destinés à compenser l'usure normale due à l'usage de la chose par l'écoulement du temps (J.-M. Rivier, op. cit., p. 440-441). Le fardeau de la preuve en matière d'impenses incombe en principe au contribuable. L'autorité fiscale n'a ainsi aucune obligation de suppléer à la carence de ce dernier et de prendre d'office des mesures pour établir le droit du contribuable à la déduction d'impenses. Il ne suffit pas de prétendre à une déduction pour que l'autorité fiscale soit obligée de l'admettre. Dans le domaine des gains immobiliers plus particulièrement, celui qui entend faire valoir une impense déductible doit l'établir (cf. H. Guhl, *Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz*, p. 224; J.-M. Barilier, *Les frais d'acquisition du revenu des simples particuliers*, thèse Lausanne 1970, p. 148, et les références citées; v. encore Martin Zweifel, *Die Sachverhaltermittlung im Steueranlagungs-verfahren*, Zürich 1989, p. 110 s et références citées). Certaines législations cantonales allègent ce principe en autorisant le contribuable qui ne peut présenter de pièces justificatives, en raison de leur destruction ou de l'ancienneté des travaux, à présenter une expertise des travaux (voir ainsi, pour le canton du Jura, StE 1991, B 44.13 Nr 5). Tel n'est cependant pas le cas de la législation vaudoise; mais la faculté d'invoquer, dans certaines hypothèses, l'estimation fiscale de l'immeuble vise à vrai dire un but analogue, soit alléger la charge de la preuve des impenses, qui pèse sur le contribuable. La jurisprudence de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt a également repris ce principe en n'admettant comme déductibles que les dépenses prouvées ou rendues suffisamment vraisemblables (CCRI E. et O. Ot-Gi., du 10.5.1991 et A. Pa., du 12.3.1991). Conforme au principe général selon lequel c'est au contribuable qu'il incombe de démontrer l'exactitude des indications qu'il fournit (StE 1988, B.93.3 Nr 3; *Revue fiscale* 1986, p. 369), cette jurisprudence a déjà été confirmée par le Tribunal administratif (v. notamment arrêt FI 1997.0049, consid. 2, du 15 avril 1999). La maxime d'office consacrée à l'art. 53 LJPA impose certes à l'autorité de recours le devoir d'établir de manière conforme et complète l'état de fait à juger (F. Gygi, *Bundesverwaltungsrechtspflege*, 2<sup>e</sup> éd. p. 207). Toutefois, si elle allège la charge incombant aux parties d'alléguer les faits et de soumettre leurs moyens de preuve, elle n'influe en revanche pas sur la charge matérielle objective de la preuve. En procédure contentieuse, en particulier, la maxime d'office n'exonère pas les parties du devoir de motiver leur demande. Il leur revient au contraire d'invoquer les faits à l'appui de leur demande et d'étayer leurs griefs. L'autorité doit ensuite, lors de la procédure probatoire, leur donner l'occasion de préciser et compléter leurs allégués et de produire les moyens de preuve pertinents. Selon les circonstances, la sommation faite par le juge aux parties de produire les preuves indispensables et que l'on peut raisonnablement exiger d'elles suffit au respect de la maxime d'office (*Revue fiscale* 1988, p. 383). b) La recourante a fait valoir à diverses reprises dans ses écritures que la liste des factures qu'elle avait produites, au titre d'impenses, n'était pas complète. Il lui a cependant été loisible de produire toutes pièces utiles dans le délai fixé au 26 mai 2006 puis prolongé au 30 juin 2006 afin de compléter son recours ; elle pouvait encore le faire avec ses écritures du 2 juillet 2006, avec celles du 10 et du 14 juillet 2006; elle avait encore, jusqu'au terme du délai imparti au 15 août 2006 avant la clôture de l'instruction (délai qui a été prolongé au 8, puis au 15 septembre suivant, à la requête de la recourante), la faculté de produire toutes les pièces qu'elle estimait pertinentes. Le juge instructeur a clos l'instruction le 20 septembre 2006 seulement, de sorte que la recourante a disposé de six mois, depuis le 14 avril jusqu'au 20 septembre 2006, afin de faire valoir tous les moyens et produire toutes les pièces utiles.

Compte tenu de cela, le Tribunal de céans ne saurait suppléer aux carences de la recourante. L'ACI a admis de porter en déduction un montant de 50'934 fr. au total, à titre d'impenses de feu B.\_\_\_\_\_. Elle a estimé certaines impenses en fonction de l'augmentation de la valeur d'assurance de l'immeuble en 1964, retenant ainsi un montant de travaux de 30'000 francs. Elle a en revanche refusé de tenir compte d'un devis de 5'100 fr. d'E.\_\_\_\_\_, dans la mesure où il ne s'agissait pas d'une facture. Elle a par ailleurs refusé de tenir compte d'un montant de 1'590 fr. et d'un autre de 4'385 fr., correspondant à des frais d'entretien que feu B.\_\_\_\_\_ avait pu déduire de son revenu imposable (cf. factures « Oertli » datée de 1979 et « Raymond Volet » datée de 1980, pièces 21 c et d). La recourante a produit le 15 septembre 2006 une facture datée du 22 décembre 1987 totalisant 8'783 fr. 30 (pièce 33), correspondant aux travaux entrepris par M. E.\_\_\_\_\_ en 1988 sur le balcon du chalet ; cette facture fait suite au devis déjà produit (pièce 21 e). Elle concerne la dépose de la balustrade du balcon, la dépose du plancher du balcon, l'entage des poutres abîmées, la pose d'un plancher de balcon et d'une nouvelle balustrade. Il s'agit dès lors de travaux d'entretien, destinés à compenser l'usure normale due à l'usage de l'immeuble et à l'écoulement du temps, qui ont servi au maintien de la valeur de l'immeuble et non à lui apporter une plus-value. Il ne convient dès lors pas d'ajouter le montant de 8'783 fr. 30 résultant de cette facture, aux impenses déductibles. Il en va de même de la facture de F.\_\_\_\_\_ « Entreprise de gypserie-peinture » du 16 mars 1988 totalisant 682 fr., également produite par la recourante (pièce 34). Cette facture est également relative à la rénovation du balcon ; elle relève des dépenses d'entretien au même titre que la précédente. La recourante a également produit le 15 septembre 2006 une facture supplémentaire datée du 5 janvier 1994, adressée par l'entreprise G.\_\_\_\_\_ SA « Sanitaire-chauffage » à C.\_\_\_\_\_, portant sur le remplacement de la chaudière du chalet, pour un montant de 15'800 fr. (pièce 35). Cette facture est antérieure au transfert de l'immeuble ensuite du partage de la succession. Toutefois, l'acte de partage élaboré en 1998 par l'exécuteur testamentaire ne tient pas compte de l'entier de cette somme, mais uniquement d'un montant de 1'300 fr. pour tenir compte de la durée d'amortissement d'une chaudière. C'est donc une somme de 1'300 fr. (et non de 15'800 fr.) qui a été mise à la charge des héritiers, y compris de la recourante (cf. acte de partage du 10 août 1998, p. 8 et 9, 1<sup>er</sup> §). Il n'y a pas lieu de s'écarter de ce montant, l'acte de partage en question ayant été ratifié par l'ensemble des héritiers. C'est par conséquent un montant de 1'300 fr. qui sera ajouté aux impenses des héritiers (avant le partage), soit pour la recourante seule un montant de 433 francs. Le calcul de l'ACI sera donc rectifié sur ce point. c) L'ACI a admis un montant de 9'428 fr. au titre des impenses supportées par la recourante (cf. réponse au recours de l'ACI du 25 juillet 2006, p. 2 et 3). Ce montant comprend la moitié des frais de justice (cf. pièces 22a à c), la moitié des honoraires que l'exécuteur testamentaire lui a facturés en 1999 (pièce 23c), ainsi que la moitié des frais d'avocat facturés en 2001 (pièce 23b). L'ACI a justifié son calcul en soulignant que le 50 % de ces frais étaient liés à l'immeuble, alors que le solde concernait le partage de la succession et le recouvrement de la soulte. S'agissant des frais de justice, on ne peut suivre l'argumentation de la recourante qui voudrait que l'intégralité de ces frais soient déduits à titre d'impenses. Il en va de même pour les honoraires et autres frais d'avocat facturés en 2001 par Me Mauro Poggia (pour la période du 22 juillet 1996 au 26 juillet 2000 ; cf. pièce 23b) ainsi que pour les honoraires de Me Keppeler facturés en 1999 (et relatifs à la période du 11 mai 1988 au 31 décembre 1998 ; cf. pièce 23c). On ne saurait en effet admettre que l'intégralité de ces frais soient liés à l'acquisition de l'immeuble et déductibles de ce fait à titre d'impenses. Dans un premier temps, la procédure civile a

concerné l'interprétation des dispositions testamentaires de feu B. \_\_\_\_\_, ainsi que la quotité des parts de chaque héritier. La succession n'était toutefois pas composée uniquement du chalet litigieux, mais également et notamment de bijoux et de biens meubles, dont la valeur et l'attribution se sont également révélées litigieuses (cf. arrêt de la Cour de justice de 5.\*\*\*\*\* du 20 mars 1998, p. 5 let. F). Il n'est dès lors pas disproportionné de considérer que la moitié des frais de justice et des honoraires invoqués n'ont pas trait à l'acquisition du chalet précité, mais au partage de la succession lui-même et au recouvrement de la soulte et – par conséquent – ne peuvent entrer en ligne de compte à titre d'impenses. d) Par ailleurs, s'agissant des honoraires et frais de l'avocat J.-Potter van Loon, la facture produite par la recourante (pièce 23a), datée du 28 juillet 1989, concerne la période du 15 avril au 30 juillet 1989. Or il résulte du jugement de la Cour de justice du canton de 5.\*\*\*\*\* du 15 décembre 1993 que les frères de la recourante ont été condamnés à verser à leur sœur une indemnité de 12'000 fr. à titre de participation aux honoraires de son avocat tant pour la première instance que pour l'appel. Il est dès lors légitime d'imputer cette indemnité au montant des honoraires facturés par Me J.-Potter van Loon, qui ne pourrait d'ailleurs pas entièrement être déduite à titre d'impenses (pour les mêmes motifs que ceux énoncés au paragraphe précédent). La recourante ne produit au surplus aucune preuve de ses allégations, selon lesquelles les dépens seraient venus en déduction d'autres factures d'avocat. L'appréciation de l'ACI se révèle dès lors correcte également sur ce point. e) S'agissant enfin de la facture d'H. \_\_\_\_\_ (100 francs), l'ACI en a refusé la déduction en relevant qu'elle avait trait à l'estimation de bijoux, sans lien avec l'immeuble querellé. Le tribunal ne voit pas de motif de s'écarter ici de l'appréciation de l'autorité intimée. f) La recourante fait valoir encore que l'ACI aurait dû tenir compte de ses frais personnels, correspondant à l'activité qu'elle a déployée dans le cadre de la procédure tendant au partage de la succession, qu'elle estime forfaitairement à 10'000 francs (cf. son écriture du 15 septembre 2006, p. 2). Il ne saurait cependant en être question; en effet, pour autant qu'on admette que cette activité ait trait à l'immeuble lui-même (et non au solde de la succession), elle est assimilable aux travaux effectués par un contribuable sur son propre immeuble; il ne s'agit pas là d'un revenu imposable et il n'est pas davantage possible de le déduire sur le plan fiscal du gain immobilier. Ces frais ne sont au demeurant pas établis.

## **E. 6**

Enfin, la recourante s'en prend au taux d'imposition uniforme de 18 % qui lui a été appliqué et soutient qu'il devrait être dégressif et tenir compte de la durée de possession. Le mode de calcul ne tiendrait par ailleurs pas compte de l'inflation. Or cette dernière serait particulièrement importante sur le nombre d'années considéré, ainsi que l'évolution de l'indice du bâtiment le démontrerait de 1950 à 1994 (cf. pièce 30). Aux termes de l'art. 51 al. 3 aLI, 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, ou en cas d'aliénation par le propriétaire de l'immeuble principalement affecté à son habitation, ce taux est réduit à 12 % pour autant que la durée de possession soit supérieure à vingt ans et que l'estimation fiscale de l'immeuble cinq ans avant l'aliénation soit déterminante comme prix d'acquisition. La loi d'impôt de 1956 ne prévoit dès lors pas de taux dégressif, contrairement à la nouvelle loi, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001, qui répond aux impératifs de l'harmonisation fiscale intercantonale (cf. art. 12 al. 5 LHID). Il n'est donc pas possible de faire bénéficier la recourante d'un taux dégressif, ni même du taux réduit de 12 %, étant donné que le chalet ne constituait qu'une résidence secondaire. Enfin,

s'agissant de l'inflation, l'unique manière d'en tenir compte reviendrait à retenir comme prix de revient l'estimation fiscale cinq ans avant la vente. Or, on a déjà vu que le calcul de l'impôt sur les gains immobiliers tenant compte de l'estimation fiscale de 1972 aboutissait à un résultat moins favorable à la recourante que le calcul fondé sur le prix d'achat du chalet.

#### **E. 7**

En définitive, l'impôt sur le gain immobilier réalisé par la recourante doit donc être calculé comme il suit, compte tenu du montant de ses impenses qui doit être légèrement corrigé :

Valeur attribuée à l'immeuble :	CHF 608'000.00	./. Prix d'achat de la défunte :	CHF - 67'890.00
Impenses supportées par la défunte :	CHF - 50'934.00	./. Frais d'achat forfaitaires 5 % :	CHF - 3'400.00
Gain immobilier	CHF 485'776.00	Part de 1/3 :	CHF 161'925.00
Impenses supportées par la contribuable :	CHF - 9'861.00	(corrigé) Gain immobilier imposable :	CHF 152'064.00
Impôt dû au taux de 18 % :	CHF 27'371.50	Ce montant s'écarte très légèrement de celui calculé par l'ACI (27'449 fr. 45) dans le cadre de sa réponse au recours. La recourante obtient dès lors très partiellement gain de cause sur ce point.	

#### **E. 8**

a) La recourante fait valoir qu'elle a réinvesti le montant de la soulte versée par ses deux frères, en exécution de l'acte de partage de la succession, dans l'acquisition d'un chalet à 8.\*\*\*\*\* en 1996. Elle prétend dès lors à un report d'imposition. b) Selon l'art. 46 bis al. 1 aLI, lorsque le produit de l'aliénation d'un immeuble destiné à la culture du sol et affecté à l'exercice de l'activité du contribuable ou de membres de sa famille est utilisé à l'achat, dans le canton, d'un immeuble de même nature affecté au même but, le contribuable peut invoquer le réinvestissement. L'alinéa 5 de cette disposition en étend l'application aux immeubles principalement affectés à l'habitation du contribuable, (...) "lorsque l'aliénation résulte d'une expropriation, lorsque l'acquéreur est une collectivité publique ou lorsque le contribuable transfère son domicile pour des raisons professionnelles, de santé ou pour d'autres motifs impérieux.". Ainsi, en substance, afin de pouvoir bénéficier du réinvestissement, le contribuable non exploitant agricole doit réaliser les quatre conditions suivantes: 1) l'immeuble aliéné doit être principalement affecté à l'habitation; 2) l'immeuble doit constituer le logement, le domicile du contribuable; 3) l'immeuble acquis en remploi doit être de même nature et répondre au même but (autrement dit, il doit lui aussi être principalement affecté à l'habitation du contribuable); 4) le contribuable doit enfin avoir transféré son domicile sous l'effet d'une certaine contrainte (la loi mentionne l'expropriation, des raisons professionnelles, de santé ou d'autres motifs impérieux). On rappelle tout d'abord que selon une jurisprudence constante de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts reprise par le Tribunal administratif (v. arrêt FI 1992.076 du 11 juin 1993), les dispositions légales sur le réinvestissement doivent en règle générale faire l'objet d'une interprétation stricte, car il s'agit là d'une mesure exceptionnelle découlant de l'exercice de la souveraineté fiscale des cantons (cf. RDAF 1979 292; 1977 255; CCRI B. Ma., du 25 juin 1985; voir dans le même sens, en matière d'impôt fédéral direct, Archives 55, p. 435 cons. 2b; de même, 59, p. 431, arrêts qui préconisent une interprétation restrictive des règles permettant un report d'imposition). c) Pour prétendre au report de l'imposition du gain réalisé, le contribuable doit en outre démontrer que l'immeuble aliéné était, à ce moment, affecté de façon prépondérante à son logement (FI. 2004.0015 du 16 juillet 2004, consid. 2b/bb; FI.2002.0001 du 26 septembre 2002, consid. 2a/aa; FI.1995.0070 du 23 novembre

1995, consid.2; s'agissant de la problématique similaire de l'art. 51 al. 3 aLI, v. BGC printemps 1982 p. 747s). 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 ss notamment 515), soulevait de nombreux problèmes d'interprétation, la notion de "maison familiale" n'étant pas claire (v. BGC printemps 1982 p. 595 ss, notamment 716). Sous l'empire de l'ancienne loi, le bénéfice du taux d'imposition réduit applicable au gain immobilier a été accordé par le législateur pour favoriser les propriétaires occupant personnellement leurs propres immeubles, au même titre que les propriétaire d'immeubles agricoles, tout en les encourageant à garder leur bien pendant plus de vingt ans; la CCRI avait ainsi déjà jugé que la qualité de maison familiale impliquait en principe une relation personnelle entre le contribuable et l'immeuble sous forme d'occupation réelle (v. arrêt V. G. S. du 8 avril 1982, in RDAF 1982 p. 439 ss et notamment 431; v. également arrêt F. V. du 15 novembre 1977, in RDAF 1979 p. 174 ss notamment 175). Par habitation, on entend du reste l'immeuble dans lequel le contribuable a son domicile, ce qui exclut par définition la résidence secondaire; dès lors seul le propriétaire qui, au sens de l'art. 23 al. 1 CC, séjourne dans l'immeuble avec l'intention de s'y établir réalise cette condition (v. par comparaison, RDAF 1982, 439, déjà cité). Les difficultés évoquées se rencontrent 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 dès lors 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 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 2000.073 du 12 décembre 2000). d) En l'espèce, la recourante ne prétend pas que le chalet litigieux constituait le domicile de feu B. \_\_\_\_\_ et rien de tel ne résulte du dossier. Tout au contraire, il apparaît qu'il s'agissait d'une résidence de vacances, utilisée et aménagée comme telle, de sorte que – selon la jurisprudence précitée – les conditions d'un réinvestissement et d'un report d'imposition ne sont pas remplies.

## **E. 9**

La recourante fait valoir qu'elle serait victime d'une inégalité de traitement par rapport à ses deux frères, qui n'ont pas eu à acquitter d'impôt sur les gains immobiliers. La recourante perd toutefois de vue que l'impôt sur les gains immobiliers a été prélevé exclusivement sur la part de l'immeuble (1/3) qu'elle a transféré à ses deux frères, et non pas sur la totalité du gain immobilier. Ses deux frères, respectivement leurs ayant droits, supportent ainsi une charge fiscale latente qui se concrétisera, suivant les dispositions légales applicables, si et au moment où leur part respective de l'immeuble sera aliénée. Par ailleurs, l'imposition au

moment de la cession en lieu de partage tend précisément à ce que l'un des héritiers, qui reçoit l'immeuble, ne soit pas désavantagé par rapport aux autres (cf Rivier, Droit fiscal suisse, 1980, p. 156, cité supra, consid. 3c, p.16). La recourante fait encore valoir dans ses commentaires du 15 septembre 2006 que ses frères entendent « garder le chalet dans la famille », et qu'il ne sera en conséquence pas aliéné à des tiers. Cette intention – pour autant qu'elle perdure – est irrelevante dans le cadre de la présente affaire.

#### **E. 10**

La recourante estime que si le transfert avait eu lieu au cours de l'année 2000, l'impôt sur le gain immobilier aurait été bien moins élevé que celui calculé sur la base du transfert réalisé en 1994. La recourante fait en outre valoir que si le transfert avait eu lieu dès le 1<sup>er</sup> janvier 2002, elle n'aurait payé aucun impôt sur le gain immobilier compte tenu de la nouvelle loi sur les impôts directs cantonaux, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001. Or, ainsi qu'on l'a déjà souligné, l'on ne saurait suivre la recourante dans la mesure où elle estime qu'il faudrait retenir comme fait générateur de l'impôt sur les gains immobiliers la date du paiement de sa soulte en novembre 2004, ou l'issue de la procédure judiciaire relative au partage de la succession, en décembre 2004. Par ailleurs, vu le principe de non-rétroactivité, et celui de légalité dont il découle, la recourante n'est pas fondée à se plaindre de l'application de la loi du 26 novembre 1956.

#### **E. 11**

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission très partielle du recours. Vu cette issue, la recourante supportera un émolument d'arrêt réduit au montant de l'avance de frais (art. 55 LJPA). N'étant pas représentée, la recourante n'a pas droit à l'allocation de dépens.

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