

# VD\_OMNI FI.2006.0061 vom 13. März 2007

VD Tribunal cantonal, 2007-03-13, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2006.0061](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2006.0061)

FR: VD\_OMNI FI.2006.0061 du 13 mars 2007

IT: VD\_OMNI FI.2006.0061 del 13 marzo 2007

## Regeste

X. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts | L'exécuteur testamentaire a la capacité d'ester en justice. Il a qualité de partie dans les procès non successoraux et peut agir en son propre nom, notamment, comme en l'espèce, pour contester l'imposition du gain immobilier.

## Erwägungen

### E. 1

a) AX. \_\_\_\_\_ a été désigné par feu BX. \_\_\_\_\_ comme exécuteur testamentaire. A moins que le disposant n'en ait ordonné autrement, l'exécuteur a les droits et les devoirs de l'administrateur officiel d'une succession (art. 518 al. 1 CC). Il peut ainsi ester en justice dans toute la mesure où cela est nécessaire pour l'accomplissement de sa mission. Il a notamment qualité de partie dans les procès non successoraux que les tiers intentent à la succession ou que celle-ci intente contre des tiers. Dans les litiges judiciaires, l'exécuteur testamentaire peut conduire un procès en son propre nom et en tant que partie à la place de celui qui, quant au fond, est le sujet actif ou passif du droit contesté (ATF 129 V 113 consid. 4.2 p. 116-118; 116 II 131 consid. 3a p. 133/134, et les références citées). En tant qu'il est formé par AX. \_\_\_\_\_, le recours est ainsi recevable. b) La LI, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001, a abrogé la loi homonyme du 26 novembre 1956 (aLI). Elle régit la vente du 21 juin 2002, comme fait générateur de l'impôt.

### E. 2

a) L'impôt sur les gains immobiliers frappe les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable ou d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le prix de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (art. 12 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 – LHID; RS 642.14; art. 61 al. 1 let. a et b de la LI). Toute aliénation d'immeuble est imposable; y sont assimilés les actes juridiques qui produisent les mêmes effets économiques qu'une aliénation sur le pouvoir de disposer d'un immeuble (art. 12 al. 2 let. a LHID; 64 al. 1 LI). La vente du 21 juin 2002 est imposable au titre du gain immobilier qu'elle a procuré à la contribuable. b) Constitue une aliénation imposable tout acte qui transfère la propriété d'un immeuble, telle que la vente, l'expropriation ou la cession d'une part de propriété commune (art. 64 al. 1 LI). BX. \_\_\_\_\_ a acquis un quart de la parcelle n°2.\*\*\*\*\*, dans le cadre de la succession de son père, le solde à la suite du partage du 7 mai 1986. Les actes y relatifs ont fait l'objet d'une inscription au Registre foncier, consacrant ainsi un transfert de propriété soumis à l'impôt, notamment pour ce qui concerne le partage, en 1986, de la propriété commune des immeubles acquis en 1941 et 1983 (cf. en dernier lieu l'arrêt FI.2006.0035 du 18 décembre 2006, consid. 3). c) L'imposition est différée notamment en cas de transfert de propriété par

succession (art. 12 al. 3 let. a LHID; 65 al. 1 let. a LI; pour l'ancien droit, cf. les art. 41 al. 1 let. d et e aLI, 45 aLI). Les transferts de propriété de 1941 et 1986 n'ont pas été taxés au titre du gain immobilier; leur imposition a été différée. En pareil cas, le gain imposable se détermine selon la loi en vigueur au moment de l'aliénation (art. 264, première phrase, LI), soit la LI, en l'occurrence (cf. consid. 1b ci-dessus). La LHID ne contient pas de prescriptions relatives au calcul du gain imposable lors d'un report d'imposition. Cette question est régie par le seul droit cantonal. Le gain imposable est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des impenses (art. 66 al. 1 LI). En cas d'aliénation d'un immeuble acquis lors d'une opération dont l'imposition a été différée, à raison d'un transfert de propriété par succession, le précédent transfert imposé est déterminant pour fixer le prix d'acquisition et la durée de la possession (art. 68 al. 1 LI, dont l'application est réservée selon l'art. 66 al. 2 de la même loi). A teneur de l'art. 67 LI, le prix d'acquisition est le prix qu'avait payé l'aliénateur (al. 1); toutefois, lorsque l'acquisition remonte à plus de dix ans, le contribuable peut invoquer comme prix d'acquisition l'estimation fiscale en vigueur dix ans auparavant, en lieu et place du prix payé (al. 2). Pour le gain immobilier réalisé lors du report d'imposition et non imposé sous l'empire de l'ancien droit, la date d'acquisition de l'immeuble cédé est déterminante pour calculer la durée de possession (art. 264, deuxième phrase, LI). Lors des travaux préparatoires de la LI, les milieux concernés ont souhaité la prolongation temporaire des effets, sous l'empire du nouveau droit, de la disposition de l'art. 44 al. 2 aLI, laquelle permettait au contribuable d'invoquer, comme prix d'acquisition, lorsque celle-ci était intervenue cinq ans avant l'aliénation, l'estimation fiscale de son immeuble cinq ans avant l'aliénation. C'est la raison pour laquelle le Grand Conseil a introduit l'art. 265 LI, qui prévoit que lorsque l'immeuble a été acquis plus de cinq ans avant sa vente, 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 selon le taux fixé par l'art. 51 al. 3 aLI. Par cette mesure, le législateur a entendu ne pas pénaliser les propriétaires ayant vu l'estimation fiscale de leurs immeubles augmenter de façon importante lors des révisions générales de 1993, 1995 et 1997, et qui escomptaient de ce fait une baisse de l'impôt immobilier dès les années 1998 à 2000 (cf. arrêt FI.2005.0216 du 29 mars 2006, consid. 1). Comme disposition transitoire, l'art. 265 LI est limité dans le temps; il ne produira ses effets que jusqu'en 2003, 2005 et 2007. Passé ce délai, l'art. 265 LI perdra son objet, la matière étant désormais régie par l'art. 65 al. 2 LI. Ainsi conçu, l'art. 265 LI institue une imposition dérogatoire au régime ordinaire, limitée dans le temps. Il doit dès lors être interprété de manière restrictive (ATF 110 Ib 313 consid. 1 in fine p. 315; 2P.19/2005 du 11 novembre 2005, consid. 6.3, et les références citées). Quant à l'estimation fiscale effectuée dans le cadre de la révision générale décidée par le Conseil d'Etat le 15 août 1990, elle n'est entrée en vigueur qu'après le 31 décembre 1992, soit le 1<sup>er</sup> janvier 1993 (arrêt FI.2000.0052 du 19 mai 2006, consid. 2, et les arrêts cités). d) En l'occurrence, le recourant peut se prévaloir de l'art. 265 LI, puisque la vente du 21 juin 2002 est intervenue plus de cinq ans après l'acquisition par feu BX. \_\_\_\_\_ de la parcelle n°2.\*\*\*\*\*. En pareil cas, l'assiette de l'impôt doit être fixée à 1'759'386 fr., selon la décision du Préposé du 14 avril 2005. Quant au taux, il est de 18% (art. 51 al.

### **E. 3**

Le recourant a aussi la possibilité de revendiquer l'application de la norme ordinaire de l'art. 67 LI. a) L'impôt est perçu selon un barème de taux dégressifs, en fonction de la durée de possession, selon l'art. 72 al. 2 LI. Lorsque, comme en l'espèce, l'immeuble a été acquis

dans le cadre d'une succession ayant justifié un report d'imposition (art. 65 al. 1 let. a LI), le précédent transfert imposé est déterminant pour fixer notamment la durée de possession (art. 68 al. 1 LI). Aux termes de l'art. 73, la durée de possession se calcule à partir de la date de l'acte juridique en vertu duquel l'immeuble est transféré selon l'inscription au Registre foncier (al. 1); si l'immeuble a été acquis en plusieurs fois, notamment par des investissements supplémentaires lors de transferts ayant fait l'objet d'une imposition différée selon l'art. 65 al. 1 ou qu'il a fait l'objet de constructions ultérieures ou de transformations d'importance analogue, le gain est fractionné en fonction des différentes opérations pour calculer la durée de possession déterminant le taux applicable aux diverses parties du gain (al. 2). En l'occurrence, pour calculer l'assiette de l'impôt, l'ACI distingue entre la part de la parcelle n°2.\*\*\*\*\* acquise par succession (1941) et celle résultant du partage (1986). Le recourant soutient de son côté que BX.\_\_\_\_\_ était propriétaire de la parcelle n°2.\*\*\*\*\*, à raison de 3/16, depuis 1941. Il estime dès lors que la durée de possession devrait être divisée en trois périodes, la première allant de 1941 à 1983, la seconde de 1983 à 1986, la troisième de 1986 à 1992. Il est superflu de trancher ce point, car de toute manière un fractionnement n'entre pas en ligne de compte, sur le vu de la jurisprudence récente du Tribunal (arrêt FI.2005.0228 du 14 novembre 2006), à laquelle les parties sont renvoyées en tant que de besoin. Cela a pour conséquence qu'il convient de prendre en compte le gain immobilier dans son ensemble, non fractionné, auquel s'applique le taux réduit de 7%. b) Lorsque l'acquisition remonte à plus de dix ans, le contribuable peut invoquer comme prix d'acquisition l'estimation fiscale en vigueur dix ans auparavant, en lieu et place du prix payé (art. 67 al. 2 LI). BX.\_\_\_\_\_ avait acquis la parcelle n°2.\*\*\*\*\* plus de dix ans avant la vente du 21 juin 2002. Pour calculer le délai de dix ans déterminant pour l'estimation fiscale, on se reporte à dix ans avant la vente, jour pour jour, en prenant en compte la date de la signature de l'acte de vente, et non point celle de son inscription au Registre foncier (arrêts FI.2005.0216 du 29 mars 2006, consid. 1a/aa; FI.2000.0052 du 19 mai 2006). La vente du 21 juin 1992 a été complétée le 6 septembre 2002. En retenant cette dernière date, celle à prendre en compte pour l'estimation fiscale est celle du

## **E. 6**

septembre 1992. A cette époque, la révision générale ordonnée le 15 août 1990, concrétisée le 13 novembre 1991 pour ce qui est de la parcelle n°2.\*\*\*\*\*, n'était pas encore entrée en force, de sorte qu'il faut se reporter à la précédente, selon laquelle la valeur estimative de la parcelle n°2.\*\*\*\*\* avait été arrêtée à 63'000 fr. Le recourant conteste ce point et entend se prévaloir de l'estimation fiscale entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1993, soit 2'895'000 fr. L'argumentation qu'il développe à ce propos a toutefois été expressément écartée par la jurisprudence récente (cf. notamment l'arrêt FI.2000.0052, précité). Il n'y a dès lors pas lieu d'y revenir. c) Pour le calcul de l'impôt, il convient dès lors de prendre en compte le montant du prix de vente (soit 4'850'000 fr.), duquel on déduit les impenses (soit 195'614 fr.) et l'estimation fiscale applicable (soit 63'000 fr.). Le gain immobilier imposable s'établit ainsi à 4'591'386 fr. Au taux de 7%, le montant de l'impôt dû est de 321'397 fr. Ce montant est supérieur à celui résultant de l'application de l'art. 265 LI. 4. Le recourant critique le montant de l'impense relative aux frais d'aménagement d'une place publique (ch. 20 de la déclaration), en exposant que cet ouvrage ne serait réalisé qu'en 2007. La procédure a été ouverte en 2002. L'ACI a rendu sa décision de taxation le 14 avril 2005. Ainsi, contrairement à ce que prétend le recourant, on ne se trouve plus dans le cadre d'une taxation provisoire, qu'il serait possible de compléter. Le poste des impenses contesté à fait

l'objet de longues tractations entre le recourant et l'ACI, qui ont abouti à la décision du 14 avril 2005. Il n'est pas possible de tenir compte, dans le cadre du recours, d'événements futurs. Tout au plus ceux-ci pourraient-ils être allégués à l'appui d'une demande de révision au sens de l'art. 203 LI. En tout cas, le Tribunal ne peut statuer sur des conclusions qui ne sont pas en passe d'être adjugées. 5. Le recours doit ainsi être rejeté, aux frais de son auteur; il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 55 LJPA).

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