

VD_OMNI FI.2006.0116 vom 6. August 2007

VD Tribunal cantonal, 2007-08-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2006.0116

FR: VD_OMNI FI.2006.0116 du 6 août 2007

IT: VD_OMNI FI.2006.0116 del 6 agosto 2007

Regeste

X. _____ /Administration cantonale des impôts | Dévolution en 1997 à plusieurs héritiers d'une parcelle bâtie acquise par feu leur mère en 1995. Les héritiers constituent la parcelle en PPE et se répartissent les bâtiments érigés sur la parcelle d'origine à la fin de l'année 1997. Recours d'un des héritiers contre l'imposition du gain immobilier différé réalisé lors de la vente d'une part de PPE en 2005. Il fait valoir que l'art. 41 let. e aLI constituait une disposition prévoyant une exonération du gain réalisé lors de l'échange de parcelles, corrigé par le jeu de l'art. 264 aLI, disposition qui fixait la base de calcul du montant imposable. Selon le recourant, l'art.264 LI n'ayant pas repris le système institué par les art.41 let e et 46 aLI, le gain différé ne peut plus être imposé, par défaut de base légale. Recours rejeté car le but de l'art. 41 let. e aLI n'était pas d'exonérer le gain réalisé lors du partage ou de l'échange successoral mais simplement de différer son imposition à l'occasion de la prochaine aliénation.

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^{er} 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 19 décembre 2006, est intervenu dans le délai de trente jours depuis la notification de la décision entreprise, datée du 28 novembre 2006. Il convient dès lors d'entrer en matière.

E. 2

Selon la recourante, l'objet du litige ressortit uniquement au droit. Elle soutient que l'art. 41 aLI constituait une exemption du gain réalisé lors de l'opération concernée, corrigée par le biais de l'art. 46 aLI, disposition qui agissait sur le mode de détermination du gain réalisé lors de la revente. La nouvelle loi n'ayant pas repris le système de l'art. 46 aLI, l'art. 264 LI ne peut imposer un gain exempté de façon définitive. Quant à l'autorité intimée, elle fait valoir que l'art. 264 LI constitue une base légale suffisante pour imposer le gain différé réalisé ensuite de l'aliénation d'un immeuble acquis par échange selon le nouveau droit.

E. 3

a) La LI, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001, a abrogé la loi homonyme du 26 novembre 1956 (aLI). 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). Le gain résultant de 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 1^{er} juillet 2005 est imposable au titre du gain immobilier qu'elle a procuré à la contribuable. b) 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). Selon le système prévu par l'ancien droit (art. 41 lit. e aLI), l'impôt sur les gains immobiliers n'était 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 traitait l'échange comme une aliénation dont le gain en résultant était imposable (RDAF 1976, p. 45), distinguait 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 serait imposé qu'au cours de l'aliénation ultérieure et ce, conformément à l'art. 46 aLI ; lorsque l'échange comprenait en revanche le versement d'une soulte, le gain réalisé sur la part non compensée en nature mais par soulte était au contraire immédiatement imposable (v. arrêt FI.1997.0075 du 19 mai 1999). Le fait de ne plus limiter l'imposition dans le temps permettait de renoncer à frapper les bénéfices obtenus à l'occasion d'échanges. La raison d'être de ce système reposait sur deux considérations. La première était qu'il était difficile de taxer des bénéfices qui n'étaient pas effectivement réalisés du point de vue économique puisque l'immeuble aliéné était simplement remplacé par un autre immeuble. La seconde résidait en la difficulté de déterminer la valeur réelle des immeubles échangés (BGC, automne 1960, p. 410). L'art 46 aLI instituait en cas d'échange de terrains un report d'imposition en faveur du contribuable pour la part compensée en immeuble (laquelle demeurait latente dans la mesure où elle était transférée sur l'immeuble acquis en échange) et une imposition du gain réalisé sur la part non compensée en nature mais par soulte. Elle n'était donc imposée qu'à l'occasion du prochain transfert à titre onéreux (Félix Paschoud, L'impôt sur les gains immobiliers en droit vaudois, thèse Lausanne 1981, pp. 38 et 60). Ainsi, par le jeu de l'art. 46 aLI, c'est lors de l'aliénation de l'immeuble acquis en échange que l'on calculait le prix d'acquisition de l'immeuble cédé en échange. En cas de revente du terrain acquis en échange, le montant correspondant à la soulte non imposée s'ajoutait alors au gain réalisé. En cas d'aliénation d'un immeuble acquis par échange, le propriétaire qui avait versé la soulte devait l'ajouter au prix d'acquisition de l'immeuble cédé. Le système mis en place par les art. 41 lit e et 46 aLI n'avait pas pour vocation de constituer un simple report d'impôt, calculé au moment de l'échange, mais servait à appréhender toute la plus-value, qui demeurait latente jusqu'au transfert subséquent. La situation visée par l'art. 41 lit e aLI n'était pas prévue initialement par la LI de 1956. La pratique ayant cependant révélé des difficultés à déterminer la valeur réelle des immeubles échangés et les problèmes de liquidité que pouvait poser le paiement de l'impôt, la révision de 1962 a permis de renoncer à frapper les bénéfices réalisés lors d'échanges et de prévoir un report de la charge fiscale (Paschoud, op. cit., pp. 60 et 89-90). Par souci de conformité avec la LHID, le système prévu par le droit actuel (LI) n'a pas retenu certaines exceptions connues sous l'ancien droit. Ainsi, les cas prévus aux lettres e, f, g et h de l'art. 41 aLI ont été abrogés. Les cas d'échange ne peuvent donc plus bénéficier d'une imposition différée, en application de

l'art. 12 al. 3 LHID (BGC, séance du mardi après-midi 30 mai 2000, pp. 974 ad art. 62 et 977 ad art. 68). 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. L'art. 264 LI prévoit à ce sujet qu'en cas d'aliénation d'un immeuble pour lequel un report d'imposition avait été accordé en application des art. 41, lettres d et e, et 46 bis aLI, le gain imposable se détermine exclusivement selon la loi en vigueur lors de l'aliénation. Pour le gain immobilier réalisé lors du report d'imposition et non imposé en vertu des dispositions précitées, la date d'acquisition de l'immeuble cédé est déterminante pour calculer la durée de la possession. Selon le nouveau droit, 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). c) Sous l'ancien droit, l'art. 51 al. 3 aLI prévoyait une imposition générale des gains immobiliers au taux de 18 %. Pour le cas où l'immeuble était destiné à la culture du sol et affecté à l'exercice de l'activité du contribuable ou de sa famille, ce taux était réduit à 12 % « lorsque la durée de la possession est supérieure à vingt ans et que l'estimation fiscale de l'immeuble cinq ans avant l'aliénation est déterminante comme prix d'acquisition (art. 44 al. 2 LI) ». Selon le nouveau droit, l'art. 72 al. 3 LI prévoit un impôt dégressif du gain immobilier en fonction des années de possession. Sous l'empire de l'ancien droit, la jurisprudence a précisé que l'échange interrompait la durée de la possession (RDAF 1972, p. 263).

E. 4

Il résulte de ce qui précède que l'art. 41 lit. e aLI n'instituait pas une exonération comme le fait valoir la recourante, mais un cas d'imposition différée (sur ce point : BGC du 30 mai 2000, p. 973, note ad art. 62). La mention du cas de l'échange prévu par l'art. 41 lit. e aLI à l'art. 264 LI a d'ailleurs pour vocation de garantir au contribuable qu'il ne sera pas imposé au total sur une somme supérieure au gain réalisé, mais pas sur un gain inférieur non plus. Ainsi, si l'aliénation d'un immeuble acquis par échange a lieu sous l'empire du nouveau droit, l'imposition du gain immobilier comporte deux composantes, soit le gain réalisé sur l'immeuble, acquis lors de l'échange, qui est calculé en fonction de son prix et de sa date d'acquisition et le gain réalisé lors du report d'imposition, non imposé en vertu de l'art. 41 lit. e aLI, calculé en fonction de la date d'acquisition de l'immeuble cédé en échange (BGC, op. cit., pp. 1017 et 1018). En l'occurrence, la vente du 1^{er} juillet 2005, comme fait générateur de l'impôt, est régie par la LI. Nonobstant la formulation de la note marginale de l'art. 41 aLI, toutes les hypothèses visées par cette disposition ne constituent pas des cas d'exemption. Ainsi, le gain latent réalisé lors de l'échange sur la part compensée en nature visé par l'art. 41 lit. e aLI devait être pris en compte et imposé lors de son aliénation selon le mode de calcul prévu par l'art. 46 al. 1 aLI, ce qu'a d'ailleurs confirmé le législateur à l'art. 264 LI. Il ne s'agissait donc que d'une exonération temporaire car l'imposition était reportée à un terme ultérieur, soit à l'occasion de la prochaine aliénation. Dès lors, l'argument de la recourante selon lequel les opérations visées par l'art. 41 lit. e aLI étaient exemptées de l'impôt sous l'ancien droit ne résiste pas à l'examen. L'imposition du gain

latent réalisé lors de l'échange est actuellement désigné par l'art. 264 LI sous le vocable de « report d'imposition ». Les termes utilisés dans la nouvelle loi importent d'ailleurs peu. En effet, qu'il s'agisse d'un report d'imposition, tel que défini par l'art. 264 LI, ou bien de l'imposition d'un gain latent, selon le système des art. 41 lit. e et 46 aLI, le résultat est identique dès lors qu'il consiste en une prise en compte d'un gain réalisé à l'occasion d'une précédente opération d'échange lors de la revente du bien acquis. Lors de l'entrée en vigueur de la LI, il a été tenu compte du fait que les cas d'échange ne pouvaient plus être provisoirement exonérés en prévoyant un nouveau mode de détermination du gain imposable (BGC, précité, p. 1017 et 1018), fondé sur la durée de la possession, calculée à partir de la date d'acquisition de l'immeuble cédé (art. 264 LI, 2^{ème} phrase). La volonté du législateur, d'ailleurs clairement exprimée, a été de garantir au contribuable qu'il ne soit pas imposé différemment sous l'ancien système ou le nouveau (BGC précité, p. 1017). Force est ainsi de constater que l'argument de la recourante selon lequel le gain réalisé lors de l'échange ou du partage successoral, traité à l'art. 41 lit. e aLI était exempté de tout impôt ne résiste manifestement pas à l'examen dans la mesure où le but de cette disposition était uniquement de différer à la prochaine aliénation l'imposition de l'échange.

E. 5

La recourante a aussi fait valoir que la décision querellée violait le principe de la non-rétroactivité des lois fiscales dans la mesure où les art. 41 et 46 aLI devaient être interprétés à la lumière du système d'imposition mis en place par la loi du 26 novembre 1956 (ALI) et qu'une interprétation de ces dispositions à l'aune de l'art. 264 LI violait le principe précité dans la mesure où elle portait atteinte à des droits acquis. La non-rétroactivité de la loi fiscale est liée au principe de la prévisibilité qui interdit de prendre des mesures défavorables aux administrés en vertu de règles dont ils ne pouvaient attendre l'adoption (Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2^{ème} édition, Lausanne 1998, p. 80). Elle n'est admissible que lorsqu'elle est expressément prévue par la loi elle-même, modérée dans le temps, n'engendre pas des inégalités choquantes, ne viole pas les droits acquis et se justifie par des motifs sérieux. En l'occurrence, on l'a vu plus haut, l'art. 41 lit. e aLI ne constituait pas une exemption à proprement parler mais un report d'imposition du gain réalisé sur la part non compensée à l'occasion du prochain transfert à titre onéreux. Ainsi, dans la mesure où la contribuable est d'avis que la disposition précitée constituait un cas d'exemption, force est de constater que cet argument tombe à faux puisque tant sous l'ancien régime que sous le nouveau, le gain réalisé lors de l'échange doit être imposé. S'agissant du calcul de l'impôt institué par le droit actuel, il y a lieu de rappeler que le législateur a été animé par le souci que le contribuable ne soit pas imposé sur une somme supérieure au gain réalisé, prévoyant ainsi une cautèle en faveur du contribuable. Il faut donc constater qu'au final le gain réalisé par la contribuable est imposé de manière identique que ce soit sous l'ancien droit ou sous le nouveau. Compte tenu de ce qui précède, le principe de la non-rétroactivité n'a pas été violé. Dans la mesure où la recourante n'a pas contesté la détermination de l'assiette du gain immobilier, il ne se justifie pas de revenir sur son calcul.

E. 6

Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le Tribunal à rejeter le recours aux frais de son auteur. Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens.

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