

VD_OMNI FI.2008.0118 vom 14. April 2009

VD Tribunal cantonal, 2009-04-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2008.0118

FR: VD_OMNI FI.2008.0118 du 14 avril 2009

IT: VD_OMNI FI.2008.0118 del 14 aprile 2009

Regeste

A. _____, B. _____, C. _____, D. _____ c/Administration cantonale des impôts | Nonobstant sa formulation imprécise, l'art. 73 al. 2 LI ne s'applique pas au cas du transfert entre époux au sens des art. 12 al. 3 lit. a LHID et 65 al. 1 let. a LI, cette matière étant régie par la règle spéciale prioritaire de l'art. 68 al. 1 LI. Retenir le fractionnement de la durée de la possession dans le cas du transfert par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs) conduirait à un résultat contraire au but des art. 12 al. 3 LHID et 65 al. 1 LI, qui est de protéger les héritiers contre les conséquences économiques dommageables résultant de l'imposition immédiate du gain immobilier. En regard du principe d'égalité, il n'y a aucune raison, du point de vue de la durée de possession, de distinguer le cas où les immeubles sont transférés aux héritiers immédiatement (hoirie) de celui d'un partage ultérieur. En effet si l'hoirie dans son ensemble avait vendu ses immeubles, elle aurait bénéficié de toute la durée de possession.

Erwägungen

E. 1

Le litige porte sur la détermination du taux applicable au gain immobilier réalisé par la vente d'un immeuble acquis dans le cadre d'une succession. Le montant du gain immobilier n'est quant à lui pas contesté.

E. 2

a) La loi sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI; RSV 642.11), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001, a abrogé la loi homonyme du 26 novembre 1956 (aLI). Selon l'art. 264 LI : "En cas d'aliénation d'un immeuble pour lequel un report d'imposition avait été accordé en application des articles 41, lettres d et e, et 46 bis de la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux 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 articles précités, la date d'acquisition de l'immeuble cédé est déterminante pour calculer la durée de possession." La LI en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2001 régit la vente du 30 septembre 2005, comme fait générateur de l'impôt (FI.2006.0061 du 13 mars 2007, cons. 1b).

E. 3

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 30 septembre 2005 est imposable au titre du gain immobilier qu'elle a procuré aux contribuables. 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). Les quatre enfants ont acquis la moitié de la parcelle 9.***** dans le cadre de la succession de leur père, le solde à la suite du partage exécuté le 4 décembre 1992. 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 1992 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. 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). Toutefois, en l'espèce, le calcul du gain n'est pas contesté. La seule question litigieuse est la durée de possession déterminante pour le taux d'imposition.

E. 4

a) L'art. 68 al. 1 LI dispose qu'en cas d'aliénation d'un immeuble acquis lors d'une opération dont l'imposition a été différée selon l'art. 65 al. 1 let. a à c LI, le précédent transfert imposé est déterminant pour fixer le prix d'acquisition et la durée de la possession. Par précédent transfert imposé, on entend celui qui a donné lieu à la dernière aliénation imposable au titre du gain immobilier, soit l'acquisition originaire; il n'y a dès lors pas lieu de tenir compte, dans la détermination de l'assiette de l'impôt et de la durée de possession, du partage intervenu entre les héritiers ou entre des époux au moment de la liquidation du régime matrimonial (Bernhard Zwahlen, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (ed) *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, I/1, 2^{ème} éd., 2002, N.61 ad art. 12 LHID; Walter Rysler/Bernhard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, 4^{ème} éd., 2002, p. 391, Peter Locher, *Grundstückgewinnsteueraufschub beim Handwechsel von Grundstücken unter Ehegatten*, in: *Festschrift für Heinz Hausheer*, p. 377ss, 382; Ferdinand Zuppinger, *Grundstückgewinn- und Vermögenssteuer*, Archives 61 p. 309ss, p. 317/318; cf. également Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, *Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz*, 2006, N.153 ad art. 216 ZStG et N.40 ad art. 219 ZStG; Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber, *Kommentar zum Aargauer Steuergesetz*, 2^{ème} éd., 2004, N.2 ad art. 97 AStG, N. 27 ad art. 103 AStG, N.18-19 ad art. 110 AStG). Ce serait aller à l'encontre du but de la loi que de prendre en compte cette opération pour l'application de l'art. 68 al. 1 LI, car le but de l'imposition différée en cas de transfert de propriété entre époux, ou entre héritiers selon les art. 12 al. 3 let. b LHID et 65 al. 1 let. b LI, consiste précisément à neutraliser, du point de vue de la taxation, les effets du transfert de propriété par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral), le paiement de l'impôt devant dans ce cas être reporté. Il suit de là que pour le calcul du gain immobilier imposable, il convient de prendre en compte la possession partant de la précédente acquisition antérieure à la succession. b) Si l'immeuble aliéné a été acquis en

plusieurs fois, notamment par investissements supplémentaires lors de transferts faisant l'objet d'une imposition différée selon l'art. 65 al. 1 LI, 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 (art. 73 al. 2 LI). Pour l'ACI, cette disposition s'appliquerait parce que les recourants ont acquis la propriété de la parcelle litigieuse en deux étapes : une demie par succession et une demie dans le partage. Cela aurait pour conséquence, selon l'ACI, que le gain devrait être fractionné en deux phases pour fixer la durée de possession. S'agissant de l'acquisition proprement dite, il conviendrait de tenir compte, pour une moitié, de la période allant de l'acquisition par le défunt au 30 septembre 2005 alors que pour le partage, serait déterminante la période allant du 4 décembre 1992 (date de la réquisition de transfert découlant du partage) au 30 septembre 2005. Subséquemment, le taux applicable à la première fraction serait celui de 7% (correspondant à vingt-quatre années de possession et plus, selon l'art. 72 al. 3 LI), à la deuxième fraction celui de 13% (correspondant à 13 années de possession). Le Tribunal administratif (devenu la Cour de droit administratif et public depuis le 1^{er} janvier 2008) a déjà jugé que cette thèse ne pouvait être partagée, pour trois raisons au moins (FI.2005.0228 du 14 novembre 2006). Premièrement, l'art. 73 al. 2 LI, nonobstant sa formulation imprécise, ne s'applique pas au cas du transfert entre époux au sens des art. 12 al. 3 lit. a LHID et 65 al. 1 let. a LI. Cette matière est en effet régie par l'art. 68 al. 1 LI, qui constitue à cet égard une règle spéciale prioritaire. Deuxièmement, retenir le fractionnement de la durée de possession dans le cas du transfert par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs) conduirait à un résultat contraire au but des art. 12 al. 3 LHID et 65 al. 1 LI, qui est de protéger les héritiers contre les conséquences économiques dommageables résultant de l'imposition immédiate du gain immobilier. En effet, l'objectif de ne pas aggraver la situation de l'héritier qui acquiert l'immeuble dans le cadre du partage, à raison de l'obligation de s'acquitter immédiatement de l'impôt relatif au gain immobilier, serait compromis si l'effet bénéfique résultant de l'imposition différée serait en quelque sort mis à néant par le jeu du taux différencié résultant du fractionnement de la durée de possession. Troisièmement, la solution préconisée par l'ACI produirait des différences de traitement incompatibles avec le principe d'égalité. Du point de vue de la durée de possession, il n'y a en effet aucune raison de distinguer le cas d'espèce de celui où les immeubles sont transférés aux héritiers, sans partage ultérieur. Si l'hoirie dans son ensemble avait vendu ses immeubles, elle aurait en effet bénéficié de toute la durée de possession. En conclusion, le partage du 23 septembre 2002 ne donne pas lieu au fractionnement de la durée de possession déterminante pour le calcul du gain immobilier. La durée de possession à prendre en considération va de la précédente acquisition à titre onéreux par le défunt au 30 septembre 2005; partant, c'est le taux de 7% qui doit être retenu pour la totalité du gain immobilier, conformément à l'art. 72 al. 3 LI (confirmé par FI.2005.0228 du 14 novembre 2006 confirmé par FI.2006.0061 du 13 mars 2007).

E. 5

Le recours doit ainsi être admis et la décision attaquée annulée. L'impôt total dû est de fr. 313'708.10, à raison d'un quart pour chaque recourant. Il est statué sans frais; le recourant a droit à des dépens.

E. 6

Le présent arrêt peut faire l'objet d'un recours de droit administratif selon l'art. 73 LHID, puisqu'il porte sur l'application de l'art. 12 LHID; il importe peu à cet égard que le litige concerne un domaine réglé exhaustivement par le droit fédéral ou dans lequel le canton peut encore légiférer dans les limites du droit harmonisé (ATF 130 II 202 consid. 1 p. 204, et les références citées).

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