

VD_OMNI FI.2012.0003 vom 14. Februar 2013

VD Tribunal cantonal, 2013-02-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2012.0003

FR: VD_OMNI FI.2012.0003 du 14 février 2013

IT: VD_OMNI FI.2012.0003 del 14 febbraio 2013

Regeste

A. X. _____ Y. _____, B. X. _____ Y. _____/Administration cantonale des impôts | L'interprétation combinée des art. 12 al. 2 let. a et d LHID - qui assimilent le transfert des actions d'une société immobilière au transfert d'un immeuble - et de l'art. 4 al. 1 LHID - qui retient comme rattachement économique la détention d'un immeuble - conduit à retenir que la vente des actions d'une société immobilière crée un cas d'assujettissement à l'impôt sur les gains immobiliers.

Erwägungen

E. 1

Déposé dans le délai de trente jours fixé par l'art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; RSV 173.36), prolongé compte tenu des fêtes (art. 96 LPA-VD), le recours est intervenu en temps utile. Il respecte au surplus les conditions formelles énoncées à l'art. 79 LPA-VD.

E. 2

Le litige porte sur la question de savoir si des personnes physiques domiciliées à l'étranger, qui vendent leurs participations dans une société immobilière suisse, sont assujetties à l'impôt spécial sur le gain immobilier.

E. 3

a) Les recourants sont respectivement domiciliés en France et aux Etats-Unis. La Suisse a conclu avec ces deux Etats des conventions de double imposition (CDI). Il s'agit de la Convention du 31 décembre 1953 entre la Confédération suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale (CDI-France; RS 0.672.934.91) et de la Convention du 2 octobre 1996 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI-USA; RS 0.672.933.61). Ces CDI contiennent des dispositions particulières concernant les gains résultant de la vente des actions d'une société immobilière. Il s'agit des art. 15 ch. 2 CDI-France et 13 ch. 1 et 2 CDI-USA, dont la teneur est la suivante: - art. 15 ch. 2 CDI-France: "2. Les gains provenant de l'aliénation d'actions, parts ou d'autres droits dans une société, une fiducie ou une institution comparable, dont l'actif ou le patrimoine est principalement constitué, directement ou indirectement, de biens immobiliers définis au par. 2 de l'art. 6 et situés dans un Etat contractant ou de droits portant sur de tels biens sont imposables dans cet Etat. [...]" - art. 13 ch. 1 et 2 CDI-USA: " 1. Les gains qu'un résident d'un Etat contractant tire de l'aliénation de biens immobiliers situés dans l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat. 2. Au sens du présent article, l'expression "biens immobiliers situés dans l'autre Etat contractant" comprend: a) des biens immobiliers

au sens de l'art. 6 (Revenus immobiliers); et b) des actions ou autres droits comparables d'une société qui est un résident de cet autre Etat, dont les actifs sont constitués totalement ou principalement de biens immobiliers situés dans cet autre Etat, ou une participation dans une société de personnes, une fiducie ou une succession dans la mesure où elle est afférente à des biens immobiliers situés dans cet autre Etat. [...]" Les CDI-France et CDI-USA attribuent ainsi le droit d'imposition à l'Etat du lieu de situation de l'immeuble en cas de cession des actions d'une SI, en l'occurrence la Suisse, ce que les recourants ne contestent pas. Les CDI ne fondent toutefois pas l'imposition en elle-même; elles se bornent en effet à limiter le droit d'imposer prévu en droit national. On dit qu'elles n'ont qu'un "effet négatif" (RDAF 1975 p. 161; ATF 117 Ib 366; RDAF 2001 II 269; Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international, 3 ème éd., Berne 2009, p. 43). Il convient dès lors d'examiner s'il existe dans le droit interne suisse une base permettant d'imposer le gain réalisé par les recourants sur la vente des participations qu'ils détenaient dans la société immobilière "Z. _____ S.A." . Les recourants contestent précisément l'existence d'une telle base légale. b) La loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) désigne les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixe les principes selon lesquels la législation cantonale les établit (art. 1 al. 2 LHID). En particulier, elle oblige les cantons à prélever des impôts sur le revenu et la fortune des personnes physiques, sur les gains immobiliers, ainsi que sur le bénéfice et le capital des personnes morales (art. 2 LHID). Le Titre 2 de la LHID est consacré à l'imposition des personnes physiques. Il est subdivisé en cinq chapitres. Le chapitre 1 règle la question de l'assujettissement à l'impôt. Celui-ci s'effectue de deux façons: soit en vertu d'un rattachement personnel (domicile ou séjour d'une certaine durée dans la collectivité), ce qui déclenche alors un assujettissement illimité (art. 3 LHID); soit en raison d'un rattachement économique (présence d'un immeuble, d'une entreprise, d'un établissement stable ou exercice d'une activité sur le territoire de la collectivité), ce qui génère un assujettissement limité (art. 4 LHID). Les chapitres suivants traitent des impôts prescrits par l'art. 2 LHID, le chapitre 2 de l'impôt sur le revenu, le chapitre 3 de l'impôt sur les gains immobiliers et le chapitre 4 de l'impôt sur la fortune. Le chapitre 5 règle enfin la question de l'imposition dans le temps. Au vu de la systématique de la LHID, il convient d'admettre avec les recourants que l'impôt sur les gains immobiliers, comme les impôts sur le revenu et la fortune, est soumis aux règles du chapitre 1 du Titre 2 sur l'assujettissement. L'autorité intimée ne le conteste du reste pas. c) Les recourants n'étaient ni domiciliés, ni en séjour en Suisse au moment de la vente des actions de la société immobilière "Z. _____ S.A." ; seul un assujettissement à l'impôt en raison d'un rattachement économique peut dès lors entrer en ligne de compte. L'art. 4 LHID, qui détermine les cas d'assujettissement en raison d'un rattachement économique, prévoit notamment ce qui suit à son al. 1 er : " Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles [...] y possèdent des immeubles, en ont la jouissance, servent d'intermédiaires dans des opérations immobilières ou font du commerce immobilier." Les recourants n'étaient en l'occurrence ni propriétaires au sens du droit civil d'un immeuble, ni titulaires de droits de jouissance réels, tels qu'usufruit, droit d'habitation, droit de superficie et autres servitudes prévues par la loi. Ils détenaient en revanche l'entier du capital-actions d'une société immobilière. La question de savoir si l'art. 4 al. 1 LHID (respectivement l'art. 4 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] qui a un contenu similaire) vise également les cas de propriété économique exercée par l'actionnaire d'une société

immobilière est controversée. La doctrine majoritaire considère que la détention d'actions d'une société immobilière ne crée pas un assujettissement limité à l'impôt (Peter Locher, *Kommentar zum DBG*, Therwil/Bâle 2004, ad art. 4 n. 56; Maja Bauer-Balmelli/Markus Nyfenneger, in Zweifel/Athanas (éd.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)*, Band I/1, 2ème éd., Bâle/Genève/Munich 2002, ad art. 4 n. 8; Maja Bauer-Balmelli/Lucia Omlin, in Zweifel/Athanas (éd.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Direkte Bundessteuer (DBG)*, Band I/2a, 2ème éd., Bâle/Genève/Munich 2008, ad art. 4 n. 9 s.; Félix Richner/Walter Frei/Stefan Kaumann/Hans Ulrich Meuter, *Handkommentar zum DGB*, 2ème éd., Zurich 2009, ad art. 4 n. 34; Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 4ème éd., Bâle 2012, p. 80). Peter Agner, Beat Jung et Gottard Steinmann sont en revanche d'un avis contraire (Agner/Jung/Steinmann, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Zurich 2001, ad art. 4 n. 7). Lydia Masméjan-Fey et Lucien Masméjan vont également dans ce sens (Masméjan Fey/Masméjan, *Commentaire de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux (LIVD)*, Berne 2001, ad art.

E. 4

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Les recourants, qui succombent, supporteront les frais de justice (art. 49 al. 1 et 99 LPA-VD). Ils n'auront par ailleurs pas droit à l'allocation de dépens (art. 55 al. 1 a contrario et 99 LPA-VD).

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