

VD_OMNI FI.2017.0062 vom 12. Januar 2018

VD Tribunal cantonal, 2018-01-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2017.0062

FR: VD_OMNI FI.2017.0062 du 12 janvier 2018

IT: VD_OMNI FI.2017.0062 del 12 gennaio 2018

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Office d'impôt du district Riviera Pays-d'Enhaut et Lavaux-Oron | Recours d'une héritière contre une décision de l'ACI refusant le report de l'imposition sur le gain immobilier s'agissant de la part cédée par son frère lors d'un précédent partage successoral. Selon l'art. 12 al. 3 let. a LHID, l'imposition de tous les transferts de propriété liés à une succession est différée. En distinguant les biens provenant directement de la succession de ceux qui en proviendraient qu'indirectement, l'ACI adopte un raisonnement contraire à la loi. Le frère n'a jamais été propriétaire à titre individuel des parts d'un des immeubles. Il en était propriétaire en main commune avec les autres membres de l'hoirie. La solution aurait été différente si la communauté héréditaire avait pris fin par la transformation de l'hoirie en société simple, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. Ainsi, le partage partiel doit faire l'objet d'un report d'impôt. Recours admis.

Erwägungen

E. 1

La question litigieuse porte sur l'imposition différée du gain immobilier en cas de transfert de propriété par succession. 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 du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]; art. 61 al. 1 let. a et b de la LI). 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. 12 al. 2 let. a LHID et 64 al. 1 LI). b) En vertu de l'art. 12 al. 3 let. a LHID, l'imposition est différée notamment en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'héritité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation. Le législateur fédéral a décrit à l'art. 12 al. 3 LHID de manière exhaustive les états de fait qui fondent un report d'imposition (cf. ATF 141 II 207 consid. 2.2.4 p. 210 et 4.5.2 p. 217). Les états de fait visés à l'art. 12 al. 3 LHID relèvent du droit harmonisé, l'art. 12 al. 3 LHID ne laissant aucune marge de manœuvre aux cantons pour décider dans quels cas l'imposition doit être différée (cf. ATF 141 II 207 consid. 2.2.4 p. 210 et 4.5.3 p. 217 s.; 130 II 202 consid. 3.2 p. 206 s.). Ils doivent donc être repris par les cantons dans leur législation sur l'imposition des gains immobiliers (cf. arrêts TF 2C_227/2017 du 17 novembre 2017 consid. 4.2; 2C_497/2011 du 15 mars 2012 consid. 4.3 non publié in ATF 138 II 105 ; 2C_797/2009 du 20 juillet 2010 consid. 2.1). L'art. 65 al. 1 let. a LI a, en l'occurrence, la même teneur que l'art. 12 al. 3 let. a LHID. Selon le système prévu par l'ancien droit cantonal (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 ». 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).

E. 2

a) En vertu de l'art. 560 al. 1 Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC; RS 210), les héritiers acquièrent de plein droit l'universalité de la succession dès que celle-ci est ouverte. La succession s'ouvre par la mort et dure en principe jusqu'au partage accompli (art. 537 al. 1 cum 602 al. 1 in fine CC). Chaque héritier peut demander le partage en tout temps (art. 604 al. 1 CC). Le partage n'est achevé que lorsque tous les biens sont partagés. Normalement, les héritiers décident de procéder au partage en une seule fois. Mais ils peuvent aussi convenir de ne partager que certains biens et de demeurer dans la communauté héréditaire pour le reste. Il est également possible qu'un cohéritier souhaite sortir de la communauté héréditaire, qui se poursuit entre les autres; ses cohéritiers lui remettent alors la valeur de sa part (Paul-Henri Steinauer, *Le droit des successions*, 2015, p. 630). Ces deux possibilités peuvent se combiner. La cession de droit successifs à un ou plusieurs cohéritiers, prévue à l'art. 635 al. 1 CC, équivaut à un partage partiel quant aux personnes (Bastien Verrey, *L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé*, 2011, p. 286). b) Selon la lettre de l'art. 12 al. 3 let. a LHID, l'imposition de tous les transferts de propriété liés à une succession est différée. Ceux-ci comprennent le transfert de propriété au moment du décès (en tant qu'acquisition universelle), ainsi que tous les transferts de propriété jusqu'à la fin du partage de la succession (cf. art. 537 à 640 CC) (Bernhard Zwahlen, Natalie Nyffenegger, in: *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, StHG*, 3^{ème} éd., 2017, n°62 ad art. 12 LHID). Partant, il sied d'admettre que le partage partiel est également couvert par l'art. 12 al. 3 let. a LHID. Le partage successoral tel que visé par le report d'imposition peut être ainsi défini comme chaque dissolution d'un rapport de propriété commune issu d'un transfert fondé sur le droit des successions. (Bastien Verrey, *op. cit.*, p. 286).

E. 3

a) En l'espèce, la recourante considère que la part de l'immeuble 5'795 reçue par son frère en 2011 faisait toujours partie de la communauté héréditaire. Selon elle, l'ensemble de l'opération doit être considérée comme successorale et soumise au report de l'imposition en vertu de l'art. 65 al. 1 let. a LI. L'ACI considère quant à elle que pour déterminer ce qui peut faire l'objet d'une imposition différée, il y a lieu connaître la provenance du bien immobilier. A son avis, ne pourrait faire l'objet d'un report d'impôt que les biens provenant directement du défunt et non les parts cédées par un cohéritier en vue du partage. b) Lors du décès de feu D. _____, ses trois enfants ont acquis en propriété commune l'ensemble des biens de la succession (art. 652 CC). Le partage successoral s'est ensuite déroulé en deux étapes, la première étant intervenue le 31 mars 2011. A cette date, la parcelle 3'983 a été scindée en deux parcelles distinctes, portant dorénavant les n os 3'983 et 5'795. B. _____ a quitté l'hoirie en étant désintéressé par les deux tiers de l'immeuble 3'983 reçus de A. _____ et C. _____ en échange de sa part d'un tiers de l'immeuble 5'795 cédé à ses deux sœurs. Il s'agissait d'un partage partiel quant aux personnes ainsi qu'aux biens en ce sens que seul B. _____ a été désintéressé par une partie des biens de la

succession. Le 25 juin 2013, A. _____ et C. _____ ont à leur tour partagé leurs parts de l'immeuble 5'795, divisé en trois immeubles distincts portant les n os 5'795, 5'830 et 5'831. A. _____ a cédé sa part d'une demie de l'immeuble 5'795 et une part d'un dixième de l'immeuble 5'831 à C. _____. Quant à cette dernière, elle a cédé sa part d'une demie de l'immeuble 5'830 à A. _____ et lui a versé une soulte de 9'990 francs. Ces cessions de parts de propriété commune, imposables au titre de gain immobilier, doivent cependant faire l'objet d'un impôt différé. En effet, en distinguant les biens provenant directement de la succession de ceux qui en proviendraient qu' indirectement , l'ACI adopte un raisonnement qui ne se justifie pas au regard de la loi. L'autorité perd de vue qu'avant le 31 mars 2011, B. _____ n'a jamais été propriétaire à titre individuel des parts de l'immeuble 3'983. Il en était propriétaire en main commune (art. 652 CC) avec les autres membres de l'hoirie. Lors du partage partiel intervenu le 31 mars 2011, B. _____ n'a pas cédé des parts distinctes qui lui revenaient sur le reste des biens – comme l'aurait fait un copropriétaire au sens des art. 646 ss CC –, puisqu'il ne disposait pas de telles parts. Pour les même raisons, les héritiers n'ont pas pu " s'échanger " à proprement dit leurs parts. Ainsi, lors du partage subséquent du 25 juin 2013, l'intégralité des parts de l'immeuble 5'795, divisé en trois parcelles, devaient faire l'objet d'un report d'impôt. La solution préconisée par l'ACI produit des différences de traitement incompatibles avec le principe d'égalité. Du point de vue du partage de la succession, il n'y a en effet aucune raison de distinguer le cas d'espèce de celui où tous les héritiers procèdent au partage de l'entier des biens de la succession en une seule fois. Il en aurait été différemment si la succession avait pris fin du fait que les héritiers restés dans l'hoirie avaient eu l'intention de former une société simple, ce qui n'est pas le cas en l'occurrence.

E. 4

a) La succession peut prendre fin du fait que les héritiers ont décidé de la transformer en une autre sorte de communauté (par ex. en une société simple selon les art. 530 ss de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse [CO; RS 220]). Le Tribunal fédéral estime ainsi que si les héritiers aspirent à un but commun durable qui s'éloigne de la simple administration des biens successoraux, l'hoirie fait place à une société simple (arrêts TF 2A.7/2005 du 24 août 2005 consid. 3.3; 2A.433/2004 du 13 avril 2005 consid. 3.1). L'hoirie n'est pas une communauté héréditaire prévue pour perdurer. Son but est le partage définitif des biens de la succession. Cela étant, il n'y a pas de création de société simple par la seule sortie d'un héritier de l'hoirie. La communauté héréditaire perdure en principe entre les membres restants (Bastien Verrey, op. cit., p. 288). Ainsi, l'attribution subséquente d'immeuble en pleine propriété à un des héritiers doit en principe faire l'objet d'un report d'impôt. Il n'y a en revanche pas de partage dont l'imposition serait différée lorsque les propriétaires communs ne forment pas ou plus d'hoirie. Tel serait notamment le cas lorsque l'immeuble est détenu en propriété commune par plusieurs personnes formant une société simple. Dans ce cas, la cession de part entre deux associés serait imposable (Bastien Verrey, op. cit., p. 287). Tel que le relève à juste titre la recourante, il n'y a pas lieu de permettre à toute communauté de personnes en société simple de profiter de ce statut pour obtenir des reports d'imposition à répétition, comme semble le craindre l'ACI. Il s'agit de permettre à une communauté héréditaire de bénéficier du report d'impôt prévu par l'art. 65 al. 1 let. a LI, même en cas de partage partiel. b) En l'espèce, l'acte intitulé "Cession en lieu de partage" du 31 mars 2011 mentionne que " B. _____ déclare céder à A. _____ et C. _____ qui déclarent acquérir, en propriété commune, société simple, savoir sa quote-part indivise d'1/3 à la parcelle 5'795". Cette formulation peut porter à confusion sur la question de savoir si

les deux sœurs formaient à partir du 31 mars 2011 une société simple. Il convient dès lors d'analyser la volonté des parties. En effet, si les deux sœurs ont acquis le bien en société simple le 31 mars 2011, le partage successoral les concernant n'a pas eu lieu à ce moment-là. L'acte de cession en lieu du partage du 25 juin 2013 mentionne que " Bien que les comparantes soient propriétaires communes – société simple – des parcelles désignées ci-dessus, il y a lieu de rappeler que les 3 parcelles résultent d'un fractionnement de la parcelle 5'795 et que leur titre de propriété résulte d'une cession en lieu du partage dans le cadre du règlement de la liquidation de la succession de D._____. Il s'agit donc d'un nouveau partage entre les cohéritiers de la succession précitée, s'agissant des parcelles désignées ci-dessus ." Il ressort également de la réclamation formée contre la décision de l'Office d'impôt que A._____ et C._____ n'ont tiré aucun profit des terrains reçus. La volonté des deux sœurs était de rester dans l'hoirie jusqu'au partage successoral intervenu le 25 juin 2013. Aucun élément ne permet de déduire que A._____ et C._____ ont aspiré à un but commun différent de la simple administration des biens de la succession. Ainsi, la communauté héréditaire n'a pas pris fin le 31 mars 2011, mais bien le 25 juin 2013. Le partage subséquent intervenu à cette date doit faire l'objet d'un report d'imposition.

E. 5

Le recours doit ainsi être admis et la décision attaquée réformée en ce sens que la totalité du gain immobilier déclaré en date du 1^{er} octobre 2013 en lien avec les transferts immobiliers des parcelles 5'795 et 5'831 du cadastre de la Commune de ***** bénéficie d'un report d'imposition en application de l'art. 65 al. 1 let. a LI. Vu l'issue du pourvoi, il sera statué sans frais (art. 49 al. 1, 52 al. 1, 91 et 99 de la loi sur la procédure administrative [LPA-VD; RSV 173.36]). La recourante, qui obtient gain de cause en ayant procédé par l'intermédiaire d'un mandataire professionnel, a droit à des dépens (art. 55, 91 et 99 LPA-VD).

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