

# VD\_OMNI FI.2019.0153 vom 5. Januar 2021

VD Tribunal cantonal, 2021-01-05, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2019.0153](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2019.0153)

FR: VD\_OMNI FI.2019.0153 du 5 janvier 2021

IT: VD\_OMNI FI.2019.0153 del 5 gennaio 2021

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts | Acquéreur de quatre parcelles issues de la division d'un bien-fonds, le recourant a vendu en 2004 et 2006 deux d'entre elles et une troisième a fait l'objet d'une vente forcée en 2017, entraînant une perte. A la suite de cette perte, le recourant a demandé la révision des décisions de taxation des gains immobiliers réalisés en 2004 et 2006. L'impôt sur les gains immobiliers est régi par le principe de la détermination particulière du gain, selon lequel l'impôt frappe chaque gain pris séparément et non pas globalement l'ensemble des gains réalisés durant une certaine période. Certaines législations cantonales prévoient des exceptions à ce principe, notamment lorsqu'un immeuble est aliéné par parcelles, de telle sorte que la perte subie lors de la vente d'une partie de l'immeuble puisse compenser le gain réalisé en lien avec la vente d'une autre partie. La vente à perte peut alors constituer un motif de révision sui generis. Tel n'est cependant pas le cas de la LI. Rejet du recours contre le refus de révision.

## Erwägungen

### E. 1

Le litige a exclusivement trait à l'application de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; BLV 642.11]). Aux termes de l'art. 199 LI, le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (art. 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et le délai de trente jours (art. 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

### E. 2

Le recourant soutient, pour l'essentiel, que les ventes successives des parcelles nos \*\*\*\*\*, \*\*\*\*\* et \*\*\*\*\* doivent être considérées comme une opération unique, faisant suite à la dénonciation par la \*\*\*\*\* des crédits immobiliers qui lui avaient été octroyés et à la réalisation forcée par cette dernière de ses immeubles. Il en résulterait, selon lui, que le calcul du gain immobilier – négatif – réalisé à la suite de la vente forcée du 22 mars 2017 doit nécessairement influencer sur la détermination des gains réalisés lors des ventes des 14 décembre 2004 et 5 août 2006, ce qui doit entraîner l'annulation de la décision de taxation du 5 décembre 2017. L'autorité intimée constate, pour sa part, que les taxations d'office du 30 avril 2007, imposant les gains réalisés par le recourant à l'issue des ventes des 14 décembre 2004 et 5 août 2006, sont entrées en force et sont exécutoires. Dès lors, pour l'autorité intimée, la réclamation que le recourant a interjetée à l'encontre de la décision de taxation du 5 décembre 2017 doit être considérée pour partie comme une demande de révision des taxations d'office du 30 avril 2007. Or, elle constate que les conditions permettant la révision de ces décisions ne sont pas, en la présente espèce, réunies. C'est la raison pour laquelle elle a déclaré irrecevable cette demande en révision,

sur laquelle elle n'est pas entrée en matière. Au surplus, l'autorité intimée a rejeté la réclamation sur le fond.

### E. 3

Lorsqu'elle ne peut plus être contestée par un moyen de droit ordinaire, une décision de taxation acquiert la force formelle et la force matérielle ou autorité de chose décidée. Cette dernière signifie que la décision lie les parties à la procédure ainsi que les autorités, notamment celle qui a statué, de telle sorte que la créance fiscale ne peut plus faire l'objet d'une nouvelle procédure ordinaire. Lorsque les conditions de la révision sont réunies, il est en revanche possible de revenir sur la décision de taxation, nonobstant l'autorité de chose décidée dont celle-ci est revêtue (cf. arrêt TF 2C\_134/2007 du 20 septembre 2007 consid. 2.2; arrêts CDAP FI.2015.0150 du 28 avril 2016 consid. 4a; FI.2015.0024 du 10 juin 2015, consid. 4a). a) La procédure de révision est une voie de droit extraordinaire qui permet exceptionnellement de remettre en cause une décision entrée en force (cf. notamment FI.2019.0066 du 22 octobre 2019 [confirmé par arrêt TF 2C\_962/2019 du 19 février 2020], et les nombreuses références citées). Les conditions de la révision sont définies aux art. 203 LI (cf. également l'art. 51 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]), dont la teneur est la suivante: " 1 Une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, sur sa demande ou d'office : a. lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts; b. lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure; c. lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé. 2 La révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui." Il s'agit des mêmes motifs que ceux prévus par l'art. 147 de la loi sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11). Ces dispositions ouvrent la voie de la révision notamment lorsque le requérant découvre des faits nouveaux importants ou des preuves qu'il n'avait pas pu invoquer dans la procédure de taxation ou de recours. Par fait nouveau, on entend des faits antérieurs à la décision de taxation, mais découverts seulement par la suite (pseudo-nova). Quant aux preuves, il doit également s'agir de moyens de preuves existant antérieurement, mais dont la découverte - et elle seule - est subséquente; ainsi une expertise réalisée postérieurement à la décision à réviser ne constitue-t-elle pas un tel moyen. Par ailleurs, le requérant doit avoir été empêché, sans sa faute, de faire valoir précédemment la preuve en question; à cet égard, il convient d'apprécier la diligence requise avec moins de sévérité en ce qui concerne l'ignorance des faits, dont la découverte est souvent due au hasard, que l'insuffisance des preuves au sujet de faits connus, la partie ayant le devoir de tout mettre en œuvre pour prouver ceux-ci (cf. arrêt FI.2002.0029 du 14 juin 2002). b) A teneur des art. 51 al. 2 LHID et 203 al. 2 LI, la révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui. En application de l'art. 147 al. 2 LIFD, disposition qui a un contenu similaire à l'art. 203 al. 2 LI, le Tribunal fédéral a relevé qu'il s'agissait là d'une limitation importante à la révision, qui s'explique par le caractère subsidiaire de cette voie de droit et par les exigences de la sécurité du droit (Hugo Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, in : Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2<sup>ème</sup> éd., Bâle 2017, n.15 ad art. 147 LIFD). Il faut se montrer strict dans l'obligation de

diligence imposée au requérant (cf. TF 2C\_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.3; 2C\_941/2015 du 9 août 2016 consid. 6.3; 2F\_12/2014 du 12 février 2015 consid. 3.1). Une révision est ainsi exclue, si elle est requise en raison d'un manque de connaissances juridiques du contribuable, si elle tend à faire corriger une erreur de droit ou à faire adopter une autre théorie juridique, si elle est demandée par un contribuable qui a violé ses obligations ou qui s'est trompé lors de sa déclaration d'impôt (ATF 111 Ib 209 consid. 1; 98 Ia 568 consid. 5b; TF 2C\_941/2015 du 9 août 2016 consid. 6.3; ég. Casanova/Dubey, op. cit., n. 15 ad art. 147 LIFD; CDAP FI.2019.0066 du 22 octobre 2019 [confirmé par arrêt TF 2C\_962/2019 du 19 février 2020] consid. 5c; FI.2017.0099 du 25 septembre 2018 consid. 4a). c) Selon l'art. 204 LI (cf. également l'art. 148 LIFD pour ce qui concerne l'impôt fédéral direct), la demande de révision doit être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans dès la notification de la décision ou du prononcé. d) En la présente espèce, plusieurs raisons s'opposent à ce qu'il soit entré en matière sur cette demande. aa) Le recourant critique le gain immobilier résultant de la vente forcée de la parcelle n°\*\*\*\*\*, tel qu'arrêté par la décision du 5 décembre 2017; il entend que les décisions de taxation arrêtant les gains immobiliers résultant de l'aliénation des parcelles nos \*\*\*\*\* et \*\*\*\*\* fassent l'objet d'un nouvel examen de la part de l'office d'impôt. Toutefois, ces deux décisions de taxation d'office remontent au 30 avril 2007 et n'ont pas été attaquées. Le recourant soutient sans doute que ces décisions ne lui ont jamais été notifiées, mais qu'il en aurait entendu parler pour la première fois le 2 août 2012, lorsque le commandement de payer n°6305030 lui a été notifié pour le solde de l'impôt dû, suite à la vente de la parcelle n°\*\*\*\*\*. Sans doute, l'autorité intimée n'est pas en mesure d'établir avec certitude la date à laquelle ces décisions ont été notifiées à leur destinataire, mais l'explication du recourant paraît d'autant plus douteuse que le 30 avril 2007, un montant de 6'852 fr.45 a été réglé à l'office d'impôt, à titre d'acompte sur l'impôt dû suite à la vente de la parcelle n°\*\*\*\*\* et que le 4 février 2008, le recourant a fait interdiction à la notaire C. \_\_\_\_\_ d'acquitter le montant de 14'250 fr., consigné par cette dernière, à titre d'acompte sur l'impôt dû suite à la vente de la parcelle n°\*\*\*\*\*. A supposer, quoi qu'il en soit, que l'on retienne son explication, le recourant doit à tout le moins se laisser opposer le fait qu'il a eu connaissance des décisions de taxation successivement lors de la notification du commandement de payer n°6021707 le 2 février 2012 (parcelle n°\*\*\*\*\*) et lors de la notification du commandement de payer n°6305030 le 2 août 2012 (parcelle n°\*\*\*\*\*). Or, il n'aurait, dans cette hypothèse la plus favorable pour lui, rien entrepris pour se faire communiquer ces décisions, afin de pouvoir les contester en temps utile, soit dans les trente jours dès leur notification (cf. art. 132 al. 1 LIFD et 186 al. 1 LI; cf., s'agissant d'une réclamation interjetée postérieurement à une procédure de recouvrement de l'impôt par voie de poursuite, arrêt FI.2016.0100 du 11 avril 2017). On admettra par conséquent que les décisions de taxation du 30 avril 2007 sont définitives et entrées en force. bb) Cela étant, on peut laisser indécis le point de savoir si la demande du recourant est périmée, vu l'art. 204 LI, comme le soutient l'autorité intimée. On relève en effet que le recourant se prévaut, à l'appui de cette demande, de la décision de taxation du gain résultant de la vente forcée de la parcelle n°\*\*\*\*\* le 22 mars 2017. Or, cette décision lui a été notifiée le 5 décembre 2017. Elle ne constitue donc pas un fait antérieur aux décisions de taxation du 30 avril 2007, que le recourant aurait été empêché d'invoquer lors d'une réclamation contre ces décisions. Par surabondance de moyens, cette décision de taxation ne constituerait de toute façon pas un fait important, susceptible de conduire à la révision des taxations du 30 avril 2007, pour les raisons qui seront exposées

dans le considérant qui suit.

#### **E. 4**

a) aa) Comme impôt réel (cf. ATF 145 II 206 consid. 2.2.2 p. 210), l'impôt sur les gains immobiliers est régi par le principe de la détermination particulière du gain ("Prinzip der gesonderten Gewinnermittlung", cf. Markus Reich, *Steuerrecht*, 3<sup>e</sup> éd., 2020, § 25 n. 51). Selon ce principe, l'impôt frappe chaque gain pris séparément et non pas globalement l'ensemble des gains réalisés durant une certaine période (cf. *Informations fiscales*, éditées par la Conférence suisse des impôts, *D Impôts divers*, *L'impôt sur les gains immobiliers* [mars 2020], ch. 6). Dans un tel système, une déduction des pertes subies par le contribuable n'est en principe pas possible (Reich, loc. cit.; voir aussi Walter Ryser/Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, 4<sup>e</sup> éd., 2002, p. 399; Bastien Verrey, *L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé*, thèse Lausanne 2011, n. 112). Certaines législations cantonales prévoient des exceptions au principe de la détermination particulière du gain, notamment lorsqu'un immeuble est aliéné par parcelles, de telle sorte que la perte subie sur la vente d'une partie de l'immeuble puisse compenser le gain réalisé lors de la vente d'une autre partie (Reich, op. cit., § 25 n. 52 et 67; Verrey, op. cit., n. 110). La vente à perte peut alors constituer un motif de révision, sui generis, des taxations des gains réalisés lors de l'aliénation d'autres parties de l'immeuble (cf. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, *Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz*, 2<sup>e</sup> éd., 2006, n. 22 ad § 224). bb) En droit vaudois, l'art. 72 al. 2 LI dispose que l'impôt est dû au moment de l'aliénation déterminante. Aux termes de l'art. 76 al. 4 LI, l'impôt sur les gains immobiliers est fixé pour la période fiscale au cours de laquelle le gain a été réalisé, la période fiscale équivalant à l'année civile (art. 76 al. 2 LI). L'art. 77 al. 2 LI prévoit que les gains immobiliers sont imposés immédiatement et séparément. Ces dispositions consacrent le principe de la détermination particulière du gain. Le principe de la détermination particulière du gain connaît une exception à l'art. 62 let. b LI, aux termes duquel l'impôt sur les gains immobiliers n'est pas perçu "lorsque le total des gains réalisés au cours d'une année fiscale est inférieur à 5'000 francs". Cette disposition, qui prévoit l'addition des gains réalisés lors de la période fiscale, correspond à l'art. 41 let. i de l'ancienne loi sur les impôts directs, du 26 novembre 1956, abrogée avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2001 (aLI). L'art. 41 let. i aLI devait empêcher l'évasion fiscale par le morcellement des gains (cf. Félix Paschoud, *L'impôt sur les gains immobiliers en droit vaudois*, thèse Lausanne 1981, p. 64). La LI ne contient pas de disposition permettant de compenser une perte subie lors de l'aliénation d'un immeuble avec un gain immobilier. En particulier, l'art. 69 LI, intitulé "Aliénation partielle", ne constitue pas une telle disposition. A son alinéa 1<sup>er</sup>, cette norme traite de la détermination du gain imposable – lequel équivaut en principe à la différence entre le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des impenses (art. 66 al. 1 LI) –, lorsque seule une "parcelle" d'immeuble est aliénée. Il s'agit alors de déterminer quelle part du prix d'acquisition et des impenses de l'immeuble dans son immeuble peut être attribuée à la fraction transférée. L'art. 69 al. 1 LI prévoit que cette part est établie en tenant compte de l'ensemble des circonstances, notamment de l'importance, de la nature et de la situation de la parcelle en question par rapport à l'ensemble de l'immeuble. Il n'est pas question de compenser une perte éventuellement subie lors du transfert d'une partie de l'immeuble avec un gain réalisé en transférant une autre partie. b) En l'occurrence, il ressort de l'acte notarié du 12 juillet 1989 que préalablement, les vendeurs avaient divisé la parcelle n°\*\*\*\*\* de \*\*\*\*\* en quatre parcelles avant de vendre celles-ci au recourant. Dès lors, le recourant a fait

l'acquisition de quatre immeubles distincts. Conformément à ce qui a été exposé ci-dessus, les gains réalisés lors de l'aliénation de chacun de ces immeubles devaient être imposés séparément et il n'y avait pas lieu de compenser une perte subie lors de la vente de l'un d'eux avec les gains réalisés lors du transfert des autres, la LI ne contenant pas de base légale pour ce faire. Peu importe que les immeubles aient formé, pour le recourant, une unité d'un point de vue économique et qu'un seul crédit bancaire lui ait été octroyé pour leur acquisition ou leur amélioration. Il en résulte que la perte de 59'325 fr. que le recourant a subie à l'issue de la réalisation forcée de la parcelle n°\*\*\*\*\* en 2017 ne saurait influencer sur la détermination du gain réalisé lors des ventes des parcelles nos \*\*\*\*\* et \*\*\*\*\*, intervenues respectivement en 2006 et 2004. Le recourant n'est dès lors pas fondé à compenser tout ou partie de la perte consécutive à cette dernière vente avec le gain qu'il a obtenu antérieurement. Par conséquent, à supposer même que les conditions de la révision eussent été réunies, l'autorité de taxation n'était de toute façon pas fondée, sur le plan matériel, à donner suite à la demande du recourant.

#### **E. 5**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. L'assistance judiciaire ayant été accordée dans la mesure précitée, le présent arrêt sera rendu sans frais. L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (cf. art. 55 al. 1 et 91 LPA-VD).

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