

VD_OMNI FI.2020.0004 vom 8. Dezember 2020

VD Tribunal cantonal, 2020-12-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2020.0004

FR: VD_OMNI FI.2020.0004 du 8 décembre 2020

IT: VD_OMNI FI.2020.0004 del 8 dicembre 2020

Regeste

A. _____ /Administration cantonale des impôts, Office d'impôt des districts de Nyon et Morges, Administration fédérale des contributions | Recours d'un contribuable domicilié dans le Canton de Genève et propriétaire d'immeubles situés dans le Canton de Vaud et dans le Canton de Genève contre la décision sur réclamation de l'ACI sur la répartition intercantonale de la fortune. Rappel des principes régissant l'évaluation de la fortune immobilière. Confirmation de la pratique se fondant sur la circulaire n°22 de la CSI établissant des valeurs de répartition et de l'application de cette méthode pour l'immeuble genevois du recourant. Rejet des critiques du recourant qui se fondent sur la valeur vénale et non l'estimation fiscale et sur des aspects de double imposition internationale et non intercantonale. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

LHID, la fortune est estimée à la valeur vénale; toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée (voir aussi art. 52 s. LI). La valeur vénale correspond à la valeur qui serait réalisable sur le marché à la date de l'évaluation (valeur du marché). Il s'agit en quelque sorte du prix présumé qu'un tiers acheteur serait prêt à payer au cours d'une vente se déroulant dans des circonstances normales (TF, arrêt 2C_450/2013 du 5 décembre 2013, in StE B.52.42 Nr. 8, consid. 2.1). La LHID ne prescrit toutefois pas au législateur cantonal une méthode d'évaluation précise pour déterminer cette valeur; les cantons disposent donc en la matière d'une marge de manœuvre importante pour élaborer et appliquer leur réglementation, aussi bien dans le choix de la méthode de calcul applicable que pour déterminer, vu le caractère potestatif de l'art. 14 al. 1, 2^{ème} phrase LHID, dans quelle mesure le rendement doit être pris en considération dans l'estimation (ATF 134 II 207 consid. 3.6 et les références, ainsi que 3.7 et 3.8 au sujet de la méthode d'évaluation des immeubles par le canton de Genève; voir aussi CDAP, arrêt FI.2013.0103 du 29 avril 2014 consid. 3a). Selon l'art. 53 al. 1 LI, les immeubles, les constructions et installations techniques et industrielles qui comportent des réseaux de transmission, de distribution à des tiers, de circulation ou de transport (réseaux d'eau, de gaz, d'électricité, de chemin de fer, etc.) sont estimés conformément à la loi du 18 novembre 1935 sur l'estimation fiscale des immeubles (LEFI; BLV 642.21). Cette dernière loi prévoit que l'estimation constitue une moyenne entre la valeur vénale et la valeur de rendement (art. 2 al. 1 LEFI). L'art. 53 al. 2 LI précise encore que les immeubles sis hors canton, qui entrent en ligne de compte pour déterminer le taux applicable, sont évalués selon les règles valables pour l'estimation fiscale des immeubles vaudois (cette règle fonde ce que la décision sur réclamation appelle « adaptation à la loi vaudoise »). c) Comme on vient de le dire, la LHID ne prescrit pas au canton une méthode de calcul déterminée pour l'évaluation de la fortune immobilière.

Cependant, pour éviter une discrimination des contribuables qui sont assujettis à la souveraineté fiscale de plusieurs cantons (ce principe de non-discrimination découle de l'art. 127 al. 3 Cst. ; de Vries Reilingh, p. 24 s.), il est nécessaire d'établir la fortune nette globale de chaque contribuable (art. 13 al. 1 LHID), en prenant en compte l'ensemble des dettes de celui-ci. Cela nécessite de procéder à une répartition de ces différentes dettes entre les cantons concernés ; la solution adoptée à cet égard par la jurisprudence consiste à retenir une répartition proportionnelle des dettes, sur la base des actifs bruts localisés (voir à ce sujet de Vries Reilingh, p. 132 ss et les réf.). Cette répartition suppose ainsi au préalable une évaluation des actifs en question et notamment des actifs immobiliers. Or, ni la jurisprudence du Tribunal fédéral, ni l'art. 14 LHID ne prescrivent une méthode d'évaluation uniforme à cet égard. Dans un contexte de répartition intercantonale, sachant que les immeubles sont estimés selon des règles différentes dans chaque canton, il convient pourtant de déterminer une valeur de référence uniforme afin d'assurer une répartition correcte et une imposition adéquate. La CSI a ainsi émis une directive précisant les valeurs de répartition intercantionales, établies sur la base des résultats d'une enquête nationale comparant les gains de la vente de biens immobiliers aux valeurs fiscales cantonales respectives. Cette directive, intitulée « Règles concernant l'estimation des immeubles en vue des répartitions intercantionales des impôts dès la période de taxation 2002 », du 22 mars 2018, prévoit notamment que, pour les années 2013 à 2016, les immeubles des cantons de Genève et Vaud sont à prendre en compte respectivement à raison de 115% et 80% de leur estimation fiscale. En somme, cette circulaire vient suppléer l'absence d'harmonisation sur la question de l'évaluation des immeubles. Cette circulaire émane il est vrai d'une association de droit privé. La jurisprudence du Tribunal fédéral a considéré néanmoins qu'elle doit être assimilée à une ordonnance administrative édictée par une autorité fiscale publique et il en a déduit qu'elle peut être appliquée à juste titre lors des répartitions intercantionales (TF, arrêt 2C_415/2017 ; voir aussi TF, arrêt 2C_393/2008, publié à la RDAF 2009 II 446, consid. 3).

E. 2

Le traitement du cas d'espèce par l'office d'impôt, puis par l'ACI a suivi deux étapes successives : la première consiste à appliquer les coefficients résultant de la circulaire n° 22 de la CSI; la seconde a pour objet l'adaptation de la valeur de l'immeuble genevois à la loi vaudoise. a) La décision de taxation du 12 août 2019 comporte ainsi une décision de répartition intercantonale des éléments imposables concernant la fortune au 31 décembre 2018 ; à cet effet, la valeur des immeubles respectivement vaudois et genevois est arrêtée en appliquant les coefficients précités de la circulaire n° 22 de la CSI (les montants qui en découlent sont de 302'400 fr. pour l'immeuble vaudois et 794'650 fr. pour l'immeuble genevois). En tenant compte d'autres actifs, la décision calcule ensuite la totalité de l'actif brut, puis répartit les dettes au prorata des pourcentages déterminés ainsi. Pour la cour, cette manière de procéder, conforme à la jurisprudence du Tribunal fédéral évoquée plus haut (voir à ce sujet de Vries Reilingh, p. 132 ss et les réf.), échappe à la critique. b) Il reste à examiner la deuxième étape, qui concerne « l'adaptation à la loi vaudoise » (voir art. 53 al. 2 LI). On se souvient que le coefficient CSI pour les immeubles vaudois est de 80% ; or le droit vaudois prévoit une imposition au titre de la fortune de la valeur fiscale (estimation fiscale) à 100%. Dès lors, pour l'imposition proprement dite, la valeur de l'immeuble résultant des coefficients CSI (soit 302'400 fr. pour l'immeuble vaudois et 794'650 fr. pour l'immeuble genevois) n'est pas déterminante ; pour l'immeuble vaudois, le calcul, dans cette étape, se fait de la manière suivante : $- 302'400 \text{ fr.} / 0,8 = 378'000 \text{ fr.}$ Le même calcul

doit s'opérer pour l'immeuble genevois : $- 794'650 \text{ fr.} / 0,8 = 993'313 \text{ fr.}$ C'est donc bien cette dernière valeur qui doit être prise en considération pour le taux de l'impôt sur la fortune qui va frapper l'immeuble vaudois. c) Le recourant présente par ailleurs divers exemples pour tenter de démontrer le caractère erroné de la méthode suivie. Cependant, il n'y parvient pas ; dans tous ses exemples, il prend pour base une estimation fiscale correspondant à la valeur vénale (ou au prix de l'immeuble acheté), alors même que chaque canton procède à une estimation fiscale, suivant des méthodes qui aboutissent toutes (ou presque) à des évaluations qui s'écartent de la valeur vénale. On relève d'ailleurs que la nouvelle teneur de la circulaire n° 22 de la CSI retient que les valeurs vaudoises et genevoises, dès la période fiscale 2019, correspondent respectivement à des coefficients de 100 et 145. Or ce résultat est très proche des calculs effectués par le recourant dans son courrier du 21 septembre 2019 à l'office d'impôt, puisqu'il aboutissait à une majoration globale de la valeur déterminante de son immeuble genevois pour la taxation de l'impôt vaudois de 43,75 %. Cette majoration, qu'il conteste, apparaît au contraire conforme au droit. Au passage, on note que l'autorité genevoise, dans sa taxation de l'immeuble genevois a procédé de manière similaire (elle a d'ailleurs transmis son calcul à l'autorité vaudoise, conformément à l'art. 39 al. 2, 2^e phrase LHID). c) Le recourant invoque encore une contribution de doctrine (Frédéric de le Court/Danielle Axelroud Buchmann, Questions d'évaluation pour l'impôt sur la fortune des personnes physiques, *Revue fiscale* 2011, p. 900 ss). Cependant, ces auteurs examinent uniquement des questions de double imposition internationale. S'agissant des immeubles, ils critiquent la méthode retenue par le fisc vaudois, qui s'appuie par analogie sur les critères CSI ; ils relèvent en effet que, en règle générale, les pays étrangers ne connaissent pas d'estimation fiscale de la fortune immobilière ; par ailleurs, l'autorité vaudoise n'est guère en mesure de procéder elle-même à une estimation de ces immeubles sis à l'étranger. Enfin, ces auteurs ajoutent que leurs critiques sont transposables aux cantons ayant une pratique similaire à celle du canton de Vaud (p. 904). Il reste que ces développements, même ceux concernant d'autres cantons que le canton de Vaud, on trait exclusivement à la thématique de la double imposition internationale, en présence d'un immeuble du contribuable sis à l'étranger. Ces critiques ne concernent pas le mécanisme résultant de la circulaire CSI tel qu'il est appliqué dans des situations intercantionales (d'ailleurs, les auteurs évoquent l'approche en deux étapes, sans contester cet aspect : application des critères CSI ; puis adaptation à la loi vaudoise).

E. 3

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Pour le surplus, l'émolument de justice doit être mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 49 LPA-VD) et il n'a pas droit à des dépens (art. 55 LPA-VD).