

VD_OMNI FI.2022.0011 vom 9. September 2022

VD Tribunal cantonal, 2022-09-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0011

FR: VD_OMNI FI.2022.0011 du 9 septembre 2022

IT: VD_OMNI FI.2022.0011 del 9 settembre 2022

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Impôt sur la fortune immobilière. L'ACI ne peut pas s'écarter de la valeur arrêtée par la Commission d'estimation fiscale compétente pour tenir compte de travaux de construction en cours. Recours admis.

Erwägungen

E. 1

La première question à trancher concerne l'objet du recours, plus spécialement s'agissant de l'impôt fédéral direct. A cet égard, il faut donner acte aux recourants que leur réclamation du 11 août 2021 ne concernait pas l'impôt fédéral direct; au demeurant, l'ACI elle-même conclut à l'admission du recours s'agissant de cet impôt. Autrement dit, les parties semblent d'accord pour considérer que la décision de taxation du 9 août 2021, pour l'impôt fédéral direct 2020, est entrée en force, faute d'avoir été contestée. a) Selon l'art. 83 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; BLV 173.36), dans le cadre de la procédure de recours de droit administratif, l'autorité peut, en lieu et place de ses déterminations, rendre une nouvelle décision totalement ou partiellement à l'avantage du recourant, l'instruction du recours se poursuivant dans la mesure où il n'est pas devenu sans objet. Le procédé consistant, pour l'autorité intimée, à proposer l'admission (totale ou partielle) du recours revient pour celle-ci à rapporter (totalement ou partiellement) la décision attaquée (CDAP FI.2003.0022 du 14 juin 2007; Bovay/Blanchard/Grisel Rapin, Procédure administrative vaudoise LPA-VD annotée, p. 390 note 2.7 ad art. 83 LPA-VD). Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de confirmer que la réglementation de l'art. 83 LPA-VD est analogue à celle prévue par l'art. 58 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA; RS 172.021) et qu'elle était par conséquent admissible au regard des principes généraux de procédure en matière d'impôt fédéral direct; en effet, selon le Tribunal fédéral, le droit cantonal de procédure peut permettre à l'autorité de taxation de modifier ou d'annuler la décision attaquée jusqu'à l'envoi de ses observations sur le recours; le fait que l'art. 143 LIFD permette aussi à l'autorité cantonale de recours de modifier la taxation au désavantage du contribuable après avoir entendu celui-ci n'empêche par ailleurs pas l'autorité de taxation elle-même de rendre une nouvelle décision (arrêt TF 2C_653/2012 du 28 août 2021 consid. 4 et les références citées). b) En l'espèce, dans sa réponse du 7 mars 2022, l'ACI conclut à l'admission du recours en tant qu'il concerne l'IFD. Ces déterminations valent nouvelle décision au sens de l'art. 83 LPA-VD. L'art. 143 LIFD permettrait sans doute à l'autorité de recours de poursuivre la procédure (Hugo Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, in Noël/Aubry Girardin (éd.), Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd., Bâle 2017, ad art. 143 N 4 et les références; selon la jurisprudence rendue en cette matière, l'autorité de recours reste en effet saisie, même en cas

de retrait du recours); cette disposition ne s'oppose toutefois pas à ce que la cour retienne que cette nouvelle décision rend, dans le cas d'espèce, le recours sans objet sur le terrain de l'IFD.

E. 2

Toutefois, la valeur fiscale ne pourra être supérieure à la valeur vénale.

E. 3

La valeur de rendement d'un immeuble correspond au rendement brut ou net capitalisé à un taux tenant compte du loyer de l'argent et des charges annuelles et périodiques.

E. 4

La valeur vénale d'un immeuble représente la valeur marchande de celui-ci. [...] " A teneur de l'art. 20 LEFI, le conservateur ou la commission de district procède périodiquement à la mise à jour des estimations. Cette opération a pour but de revoir l'estimation des immeubles lorsqu'il est constaté notamment par demande motivée des propriétaires, par mutation, réunion ou division de biens-fonds, construction ou démolition de bâtiments, constitution ou radiation de servitudes, ou par d'autres opérations que la valeur fiscale de ces immeubles a notablement augmenté ou diminué. Une fois la décision entrée en force, le conservateur du registre foncier procède à l'inscription définitive des estimations; il procède de même à l'occasion de la mise à jour et de la révision des estimations (cf. art. 19 LEFI). Selon la jurisprudence, l'autorité fiscale n'a dès lors pas la compétence d'examiner - même à titre préjudiciel - le bien-fondé de l'estimation fiscale des immeubles concernés. Celle-ci est arrêtée dans le cadre d'une procédure à caractère incident confiée à des autorités distinctes, les commissions d'estimation fiscale des immeubles de chaque district (cf. art.

E. 5

janvier 1993). Enfin, selon la jurisprudence, la décision arrêtant une nouvelle estimation fiscale, à la suite d'une demande du contribuable, peut fort bien être déterminante au 1^{er} janvier d'une année fiscale donnée, quand bien même elle a été rendue ultérieurement seulement (arrêt FI.1995.0115 déjà cité: en l'occurrence, la demande de nouvelle estimation était antérieure au 1^{er} janvier de l'année déterminante; cf. en outre un cas similaire, EF.1995.0062 du 7 août 1996, relatif également à une demande de révision du propriétaire de l'immeuble, ensuite d'un déclassement de ce dernier; pour un panorama général des configurations envisageables, y compris celle de la taxation relative à un immeuble sur laquelle une construction est en cours à la fin de la période fiscale déterminante, cf. arrêt FI.1993.0006 du 6 décembre 1994 consid. 2b et FI 2005.0121 du 24 juin 2002 consid.1). c) En somme, il faut d'emblée noter une certaine tension entre le régime de la LHID qui prescrit de retenir comme valeur de la fortune immobilière la valeur vénale du bien-fonds considéré, cas échéant en tenant compte de façon appropriée de la valeur de rendement, d'une part, et la législation vaudoise et son application, d'autre part, qui s'appuient au premier chef sur les estimations fiscales telles qu'arrêtées par les commissions spécialisées. A cet égard, la jurisprudence du Tribunal fédéral a retenu à plusieurs reprises que la lenteur des cantons à réviser les estimations fiscales pouvait conduire à retenir comme base des estimations anciennes, voire très anciennes, en décalage avec l'évolution des valeurs immobilières réelles; dans de telles hypothèses, le Tribunal fédéral a considéré que l'article 14 LHID se trouvait violé (ATF 131 I 291 consid. 2.5.3 et 2.6; la solution a été confirmée dans de nombreux arrêts: cf. par exemple TF 2C_6812020 du 25 juin 2021, consid. 4.1 et TF 2C_422/2016 du 13 septembre 2017 consid. 6.3.1). d) Au demeurant, la situation du cas

d'espèce est toutefois sensiblement différente; en effet, elle ne concerne pas une estimation fiscale obsolète, mais bien une estimation fiscale récente, potentiellement dépassée néanmoins du fait que la parcelle en cause se trouve en construction. Pour traiter le cas d'un immeuble en construction et de sa valeur imposable, le droit cantonal dispose d'une certaine marge de manœuvre. Ainsi, dans le canton de Fribourg, le droit positif et la pratique consistent à prendre en compte, dans la valeur vénale, une part des coûts de construction investie à la fin de la période fiscale en cause (TC Fribourg, arrêt du 30 août 2016, in StE 2016 V 52.21 n°14; le droit fribourgeois ne connaît toutefois pas le système de décisions arrêtant la valeur fiscale ou officielle par décision séparée rendue par une autorité distincte de l'autorité de taxation). Par ailleurs, le canton du Tessin est doté (il l'était du moins lors du prononcé de l'arrêt évoqué ici) d'une législation d'application de la LHID similaire à la réglementation vaudoise; sur recours, la cour cantonale a considéré que l'autorité fiscale était liée par les décisions incidentes relatives à l'estimation fiscale (cf. à ce propos, TF 2C_422/2016 précité, consid. 3); en conséquence, elle n'était pas habilitée, faute de dispositions légales particulières, à revoir elle-même ces estimations, pour tenir compte d'une augmentation de valeur à caractère intermédiaire découlant des travaux de construction en cours sur le bien-fonds en cause; le Tribunal fédéral a confirmé cette solution, en la jugeant dépourvue d'arbitraire (TF 2C_422/2016 précité, consid. 6.3; en d'autres termes, la solution n'aboutit peut-être pas à une taxation à la valeur vénale durant la période transitoire des travaux en cours, mais il n'appartient pas à l'administration elle-même de corriger ce point – qui peut être considéré comme une lacune impropre – en l'absence de base légale). e) Sur le plan économique, la position de l'ACI (qui correspond apparemment à une longue pratique) se comprend parfaitement. En effet, l'investissement correspondant à des travaux en cours augmente clairement la valeur vénale du bien-fonds en cause. Il n'en demeure pas moins que le droit vaudois s'appuie sur le principe d'une procédure d'estimation à caractère incident, séparée des procédures de taxation et relevant de la compétence d'une autorité distincte; les décisions d'estimation prises sur cette base lient l'autorité fiscale. La question de savoir à quelle date une telle estimation déploie ses effets n'est pas réellement litigieuse en l'occurrence; au demeurant la décision de la CEFI du 17 mars 2021 rétroagit au 31 décembre 2020, de l'aveu même des recourants. Autrement dit, il s'agit bien plutôt de savoir si l'autorité fiscale, en l'absence de décision de la CEFI, est habilitée à corriger l'estimation en question pour tenir compte des frais de la construction en cours. A défaut de dispositions particulières, permettant par exemple une dérogation au régime ordinaire pour ce type de situation, on peut retenir qu'il n'y a pas de base légale (et même une longue pratique ne saurait y pallier) pour le procédé appliqué par l'ACI. Dans le souci d'être complet, on note que l'art. 20 LEFI permet bien à la CEFI (en présence de diverses circonstances et notamment en cas de construction; d'ailleurs, l'art. 20 LEFI, lorsqu'il énumère ces circonstances n'est sans doute pas exhaustif) de revoir l'estimation fiscale en vigueur; en revanche, cette disposition ne donne aucune compétence similaire à l'ACI. En tous les cas, la solution retenue par la cour cantonale tessinoise, qui dénie à l'autorité fiscale une telle compétence faute de base légale, a été considérée comme non arbitraire par le Tribunal fédéral dans l'arrêt précité. La cour de céans estime pour sa part que la même solution peut être retenue en droit vaudois. Cela conduit à l'admission du recours sur cet aspect. 3. Les recourants ne contestent pas le refus de l'ACI de déduire les intérêts passifs liés à leur crédit de construction de leur revenu, de sorte que ce point n'est pas litigieux, l'objet du recours étant déterminé par la décision entreprise, les motifs et les conclusions du recours. 4. Il résulte des considérants qui précèdent que le recours est

devenu sans objet en tant qu'il porte l'IFD et qu'il doit être admis en tant qu'il concerne l'ICC. Vu l'issue du litige, il sera statué sans frais (cf. art. 49 al. 1 et 52 al. 1 LPA-VD). Les recourants, qui obtiennent gain de cause par l'intermédiaire d'un mandataire professionnel, ont droit par ailleurs à une indemnité à titre de dépens, à charge de l'autorité intimée (cf. art. 55 al. 1 LPA-VD).

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