

VD_OMNI FI.2024.0131 vom 12. Dezember 2025

VD Tribunal cantonal, 2025-12-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2024.0131

FR: VD_OMNI FI.2024.0131 du 12 décembre 2025

IT: VD_OMNI FI.2024.0131 del 12 dicembre 2025

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Office d'impôt des districts de Nyon et Morges | Impôt sur le gain immobilier. Immeuble détenu en fortune commerciale de 1998 jusqu'au 24 juin 2017, jour du décès de son propriétaire. Hérité en fortune commerciale, l'immeuble a été transféré dans la fortune privée de l'héritière le 25 juin 2017. La réalisation systématique a été taxée (période fiscale 2017). Vente de l'immeuble en 2023, opération soumise au gain immobilier. Rejet du grief de la recourante qui considère que la possession débute en 1998. En l'absence de norme spécifique, le Tribunal rejette également l'interprétation de l'autorité intimée selon laquelle le transfert d'un immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée ferait partir un nouveau délai de possession. Compte tenu de l'art.67 al. 5 LI, c'est la date du transfert au registre foncier suite au décès qui marque le départ de la durée de possession. Cette différence est sans incidence pratique sur le montant d'impôt dû et n'entraîne pas l'admission du recours. Rejet du recours et décision confirmée par substitution de motifs.

Erwägungen

E. 1

Aux termes de l'art. 199 LI, le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. 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; BLV 173.36), le recours est intervenu en temps utile. Il respecte au surplus les conditions formelles énoncées à l'art. 79 LPA-VD.

E. 2

Le contribuable peut invoquer l'estimation fiscale de l'immeuble, en lieu et place du prix payé, si elle a été notifiée après l'acquisition et qu'elle est en vigueur depuis au moins dix ans, lors de l'aliénation.

E. 3

[...].

E. 4

[...].

E. 5

Est déterminante pour le calcul de la durée de possession la date de l'acte juridique en vertu duquel l'immeuble est transféré au Registre foncier ou celle de l'acte ou du fait qui donne lieu au transfert économique de l'immeuble selon l'article 64, alinéa 2." En cas d'aliénation d'immeuble acquis lors d'une opération dont l'imposition a été différée selon l'art. 65 al. 1

let. a à c, l'art. 68 al. 1 LI prévoit que le précédent transfert imposé est déterminant pour fixer le prix d'acquisition et la durée. Par " précédent transfert imposé ", on entend celui qui a donné lieu à la dernière aliénation imposable au titre du gain immobilier, soit l'acquisition originaire. Il n'y a dès lors pas lieu – par exemple – de tenir compte, dans la détermination de l'assiette de l'impôt et de la durée de possession, du partage intervenu entre les héritiers ou entre des époux au moment de la liquidation du régime matrimonial (FI.2008.0118 du 14 avril 2009 consid. 4a et les nombreuses références citées). Ce serait aller à l'encontre du but de la loi que de prendre en compte cette opération pour l'application de l'art. 68 al. 1 LI, car le but de l'imposition différée en cas de transfert de propriété entre époux, ou entre héritiers selon les art. 12 al. 3 let. b LHID et 65 al. 1 let. b LI, consiste précisément à neutraliser, du point de vue de la taxation, les effets du transfert de propriété par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral), le paiement de l'impôt devant dans ce cas être reporté. Il suit de là que, pour le calcul du gain immobilier imposable, il convient de prendre en compte la possession partant de la précédente acquisition antérieure à la succession (FI.2008.0118 du 14 avril 2009 consid. 4a, concernant un immeuble détenu de manière continue en fortune privée). Le taux de l'impôt sur les gains immobiliers est fixé à l'art. 72 LI dont on reproduit en partie la teneur ci-après: " 1 Les gains immobiliers font l'objet d'une imposition distincte de celle du revenu. 2 L'impôt est dû au moment de l'aliénation déterminante. 3 L'impôt est perçu selon un barème de taux dégressifs en fonction des années de possession, de la manière suivante : [...]

E. 6

ans - 7 ans	17% [...] dès 24 ans	7%	4 Les années d'occupation
-------------	----------------------	----	---------------------------

prouvées par le contribuable comptent double." Les travaux préparatoires mentionnent que le but de la disposition est de lutter contre les opérations spéculatives de courte durée (cf. Exposé des motifs et le projet de loi du Conseil d'Etat, Bulletin du Grand conseil [ci-après: BGC], séance du mardi après-midi 30 mai 2000, p. 978), comme le prescrit d'ailleurs l'art. 12 al. 5 LHID (" Les cantons veillent à ce que les bénéfices réalisés à court terme soient imposés plus lourdement "). c) aa) L'art. 18 al. 2, 2 e phr., de la loi fédérale du 19 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) assimile le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée (prélèvement privé, "Privatentnahme") à une aliénation (de même que l'art. 8 al. 1 LHID et l'art. 21 al. 2 LI). Il s'agit d'un cas de réalisation systématique (cf. ATF 148 II 299 consid. 7.4.4; 143 II 661 consid. 2.1; 140 V 241 consid. 4.2; arrêt TF 2C_390/2020 du 5 août 2021 consid. 2.2.4). La systématique fiscale commande en effet que lorsqu'un actif commercial sort du champ de l'impôt, cette sortie déclenche l'imposition des réserves latentes, réputées réalisées (cf. arrêt TF 2C_993/2017 du 5 octobre 2018 consid. 2.5). Lors de son passage dans la fortune privée, le bien passe d'un système imposant les gains en capital (art. 18 al. 2 LIFD) à un autre qui exonère le gain (cf. art. 16 al. 3 LIFD; Yves Noël, in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2 e éd., Noël/Aubry Girardin [éd.], Bâle 2017, n. 58 ad art. 18 LIFD). Le fisc a donc recours à une fiction – une acquisition de fortune à hauteur des réserves latentes (différence entre la valeur comptable ou la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu et la valeur vénale) – dans la mesure où une imposition correcte ne serait plus possible ultérieurement (arrêt TF 2C_993/2017 du 5 octobre 2018 consid. 2.5; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 5 e éd., Bâle 2021, § 7 n. 88 s.). Un cas de réalisation selon la systématique fiscale se produit en particulier pour les gains immobiliers dans les cantons dits " dualistes ", dans lesquels les gains immobiliers privés sont imposés par le biais de l'impôt sur les gains immobiliers et les gains immobiliers commerciaux par l'impôt sur le revenu ou le bénéfice. Si un immeuble est

transféré de la fortune commerciale à la fortune privée, le régime fiscal change, raison pour laquelle, pour des raisons de systématique fiscale, on admet une réalisation de l'ensemble de la plus-value (augmentation de la valeur et amortissements réintégrés, correspondant à la différence entre la valeur comptable et la valeur vénale) au moment du transfert (ATF 138 II 32 consid. 2.4; arrêt TF 2C_993/2017 du 5 octobre 2018 consid. 2.5). Si l'impôt fédéral direct connaît aussi un régime de réalisation systématique en cas de passage d'un élément de la fortune commerciale à la fortune privée (cf. art. 18 al. 2 LIFD), il n'y a en revanche aucune imposition de la plus-value immobilière privée (cf. art. 16 al. 3 LIFD) de telle sorte que le régime fédéral n'est pas confronté de la même manière que les cantons dualistes aux problèmes de coordination des systèmes. bb) L'appartenance d'un bien à la fortune commerciale ou privée n'est pas modifiée par une dévolution successorale. Les actifs de la fortune commerciale du de cujus demeurent commerciaux auprès de ses héritiers (arrêts TF 9C_56/2024 dz 25 mars 2025 consid. 4.1; 2A.105/2007 du 3 septembre 2007, in : RDAF 2007 II p. 299 et les références citées; CDAP FI.2022.0112 du 13 décembre 2023 consid. 4b). Selon la jurisprudence, le moment déterminant pour le passage de la fortune commerciale dans la fortune privée selon l'art. 18 al. 2 LIFD (cf. également l'art. 21 al. 2 LI) est celui où le contribuable manifeste de manière claire et précise, expressément ou par actes concluants, vis-à-vis des autorités fiscales sa volonté de transférer l'élément dans sa fortune privée (cf. ATF 125 II 113 consid. 6c/aa; arrêts TF 2C_948/2010 du 31 octobre 2011 consid. 4.1.2; 2C_276/2010 du 19 octobre 2010 consid. 3.3). Les immeubles faisant partie de la fortune commerciale d'un défunt sont transférés dans la fortune commerciale de ses héritiers puis, cas échéant, dans la fortune privée de ceux-ci lorsque ceux-ci expriment leur volonté en ce sens vis-à-vis des autorités fiscales. Ce n'est qu'au moment où ils décident du transfert dans la fortune privée ou de l'aliénation que le bénéfice en capital en provenant constitue un revenu imposable au sens de l'art. 18 al. 2 LIFD et de l'art. 21 al. 2 LI. Ce système d'imposition permet aux héritiers de décider du moment de l'imposition du bénéfice en capital (cf. arrêts TF 2C_977/2013 du 1 er mai 2014 consid. 3.1; 2C_996/2012 du 19 avril 2013 consid. 6.2; 2C_349/2009 du 16 novembre 2009 consid. 4.1.2 et les références citées; CDAP FI.2022.0112 du 13 décembre 2023 consid. 4c). 3. a) En l'espèce, il n'est pas contesté que la parcelle n° 60 de ***** n'était pas exploitée sur le plan agricole et n'était ainsi pas soumise à la loi fédérale sur le droit foncier rural du 4 octobre 1991 (LDFR; RS 211.412.11). En dépit d'affirmations quelque peu contradictoires figurant dans le mémoire de recours, il n'est pas non plus contesté que la parcelle faisait partie de la fortune commerciale de B. _____ et qu'elle a dès lors été héritée en fortune commerciale par la recourante. Il n'est pas non plus litigieux que l'opération de vente du 21 avril 2023 est soumise à l'impôt sur les gains immobiliers. Les parties ne s'accordent par contre pas sur la date d'acquisition à prendre en compte pour l'impôt sur les gains immobiliers; or c'est de cette date que découle le prix et la durée de possession déterminants pour le calcul de l'impôt. Pour trancher cette question, il convient d'examiner le régime fiscal applicable à la parcelle n° 60 au fil du temps. b) Le Tribunal constate que, de 1998 jusqu'au 24 juin 2017, l'immeuble litigieux appartenait à la fortune commerciale du de cujus, puis à la fortune commerciale de la recourante. Ce n'est que le 25 juin 2017 que l'immeuble est passé dans la fortune privée de la recourante (de manière rétroactive suite à sa décision du 3 septembre 2020). Ce prélèvement privé volontaire et rétroactif a été admis par l'autorité fiscale lorsqu'elle a procédé à la taxation de la réalisation systématique au cours de la période fiscale 2017; il n'appartient dès lors pas au Tribunal de revenir sur cet élément. Ce transfert, de la fortune commerciale dans la fortune privée de la recourante, a constitué une réalisation

systematique, entraînant un changement de régime fiscal. C'est la recourante, chez qui la part de propriété commune était passée en indivision, dans sa fortune commerciale, qui a manifesté son intention de la transférer à sa fortune privée au jour suivant le décès de son oncle, ce qui lui a été accordé et qui a fait entrer l'immeuble dans le champ d'application de l'impôt sur les gains immobiliers. Durant la période d'appartenance à la fortune commerciale, l'immeuble n'était pas soumis à l'impôt sur les gains immobiliers, mais à l'impôt sur le revenu. Il n'y a ainsi pas lieu d'appliquer les règles de l'impôt sur les gains immobiliers avant le 25 juin 2017 et il ne pouvait pas y avoir – avant cette date – de report de l'imposition sur le gain immobilier. Du point de vue de l'impôt sur le revenu, la dévolution successorale, survenue le 24 juin 2017, est un non-événement (cf. ci-avant arrêt TF 9C_56/2024 du 25 mars 2025 consid. 5.2, confirmant l'arrêt CDAP FI.2022.0112 du 13 décembre 2023). c) Il convient à ce stade de définir quelle disposition permet de déterminer le prix d'acquisition de l'immeuble et la durée de possession au sens de l'impôt sur le gain immobilier. On a vu que la règle générale de l'art. 67 al. 5 LI prévoit qu'est déterminante pour le calcul de la durée de possession " la date de l'acte juridique en vertu duquel l'immeuble est transféré au Registre foncier ou celle de l'acte ou du fait qui donne lieu au transfert économique de l'immeuble selon l'article 64, alinéa 2 ". Cet article ne fournit pas d'indications précises sur la marche à suivre lorsqu'il s'agit de calculer la durée de possession lorsque l'entrée dans le système du gain immobilier s'est faite par une réalisation systématique. En effet, la réalisation systématique n'implique pas de transfert au registre foncier et ne relève pas non plus des cas visés par l'art. 64 al. 2 LI, puisqu'elle constitue une aliénation soumise à l'impôt sur le revenu et non une aliénation soumise à l'impôt sur les gains immobiliers. Quant à l'art. 68 al. 1 LI, qui constitue une règle spéciale pour les cas d'aliénation d'immeubles acquis lors d'une opération dont l'imposition a été différée par exemple par succession, il n'apparaît pas non plus applicable en l'espèce. En effet, comme cela a été exposé ci-avant, on ne se trouve pas dans un cas dans lequel l'imposition sur le gain immobilier privé a été différée. L'ACI se réfère à une jurisprudence genevoise pour considérer que le transfert d'un immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée (réalisation systématique) fait partir un nouveau délai de possession (arrêt TF 2C_501/2020 du 15 mars 2021). Toutefois le transfert en fortune privée n'est pas soumis à l'impôt spécial sur les gains immobiliers dans le canton de Vaud, alors qu'il l'est dans le canton de Genève (cf. arrêt TF 2C_501/2020 précité consid. 6.1.1). Cette jurisprudence ne peut dès pas être invoquée pour interpréter le droit vaudois. En l'état, force est de constater qu'il n'existe pas en droit vaudois d'article traitant spécifiquement du cas de figure litigieux. Tel est en revanche le cas de la loi fiscale valaisanne, qui dispose expressément que le transfert de la fortune commerciale dans la fortune privée constitue une interruption de la durée de la propriété (cf. art. 52 de la loi fiscale du 10 mars 1976; RS-VS 642.1). Il serait sans doute judicieux de clarifier le texte légal vaudois à cet égard. Quoi qu'il en soit, en l'état du droit, en l'absence de norme spécifique, il convient de revenir à la norme générale de l'art. 67 al. 5 LI qui prévoit qu'est déterminante pour le calcul de la durée de possession " la date de l'acte juridique en vertu duquel l'immeuble est transféré au Registre foncier ou celle de l'acte ou du fait qui donne lieu au transfert économique de l'immeuble selon l'article 64, alinéa 2 ". Dans le cas d'espèce, seule la date de l'acte juridique en vertu duquel l'immeuble est transféré au registre foncier, soit la date du décès, entre en ligne de compte, puisque, on l'a vu, on n'est pas en présence d'un cas visé par l'art. 64 al. 2 LI. On rappelle que le principe de la légalité revêt une importance particulière en droit fiscal où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération

suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101); cette norme constitutionnelle prévoit que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par la loi. Au vu de ce principe, il n'est pas possible de retenir que la date de la réalisation systématique pourrait constituer, sans aucun fondement légal, un point de départ pour le calcul de la durée de possession. En l'espèce, c'est donc à tort que l'autorité intimée a fixé la durée de possession en se fondant date de la réalisation systématique. Même si la réalisation systématique est l'élément déclencheur qui a fait entrer l'immeuble dans la fortune privée de la recourante et, par conséquent, dans le régime fiscal de l'impôt sur les gains immobiliers, il ne s'agit pas d'un fait déterminant au regard de la loi lorsqu'il s'agit de calculer la durée de possession. C'est la date de " l'acte juridique en vertu duquel l'immeuble est transféré au Registre foncier ", qui fait débiter la durée de possession déterminante pour arrêter le taux d'imposition de l'impôt sur les gains immobiliers, soit en l'occurrence la date du décès de l'oncle de la recourante, le 24 juin 2017. Par conséquent, la durée de possession court du 24 juin 2017 au 21 avril 2023 et non du 25 juin 2017 au 21 avril 2023. Cette différence est sans incidence pratique sur le montant d'impôt dû par la recourante et n'entraîne pas l'admission du recours. En outre, sur la base de ce qui précède, c'est à juste titre que l'autorité intimée a retenu un prix 115'000 fr. comme prix d'acquisition de la part de copropriété d'une demie de la parcelle n° 60 par la recourante, afin d'identifier la plus-value réalisée en fortune privée depuis la réalisation systématique. En effet, selon la décision de taxation du 3 septembre 2020, relative à la réalisation systématique, le prix de sortie de la part de copropriété de la recourante a été arrêté à 115'000 fr. 4. Les considérants qui précèdent conduisent à la confirmation de la décision attaquée, par substitution de motifs et dans le sens du considérant qui précède, et au rejet du recours. La recourante qui succombe doit supporter les frais d'arrêt; l'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (cf. art. 49 al. 1, 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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