Tribunale federale
Tribunal federal

2P.251/2004/ROC/elo
{T 0/2}

Arrêt du 29 octobre 2004
IIe Cour de droit public

Composition
MM. les Juges Wurzburger, Président,
Hungerbühler et Müller.
Greffière: Mme Rochat.

Parties
Hoirie de feu X._____, soit:,
A._____, B._____ et C._____,
recourants,
tous représentés par Me Jean-Philippe Rochat, avocat,

contre

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud, route de Berne 46, 1014 Lausanne,
Tribunal administratif du canton de Vaud,
avenue Eugène-Rambert 15, 1014 Lausanne.

Objet
impôt sur les gains immobiliers,

recours de droit public contre l'arrêt du Tribunal adminis- tratif du canton de Vaud du 7 septembre 2004.

Faits:
A.
Le 10 janvier 1969, X._____ a acheté, sous forme de capital-actions, un bien-fonds à Y._____ pour le prix de 1'000'000 fr. Il y a vécu avec sa femme et ses trois enfants jusqu'en mai 1984. Sa famille est restée dans la villa qui n'a jamais été occupée par des locataires, jusqu'à la vente de l'immeuble, le 8 janvier 1991, pour le prix de 7'000'000 fr.

Le 26 mars 1991, X._____ s'est acquitté du montant de 600'000 fr. qui lui avait été réclamé par bordereau provisoire sur un gain immobilier de 5'000'000 fr., imposable au taux de 12 %.

Par décision du 13 février 1992, la Commission d'impôt et recette du district de Nyon a arrêté le montant du gain imposable à 4'820'800 fr. au taux de 18%, ce qui portait l'impôt sur le gain immobilier à 867'744 fr. Elle a refusé l'application du taux réduit de 12% pour le motif que le contribuable avait quitté le domicile conjugal en mai 1984 et vivait depuis lors à l'étranger. Le 31 août 1992, l'Administration cantonale des impôts a rejeté la réclamation formée contre cette décision.
B.
Le 1er octobre 1992, X._____ a recouru auprès du Tribunal administratif du canton de Vaud, en demandant essentiellement l'application du taux réduit de 12%.

Après la transmission de la réponse de l'autorité intimée au recourant, le 5 juillet 1993, aucune mesure d'instruction n'a été entreprise, jusqu'au 10 juillet 2002, date à laquelle le Juge instructeur a interpellé l'Administration cantonale des impôts sur la question de la prescription.

Le 18 décembre 2003, X._____ est décédé, laissant pour seuls héritiers ses trois enfants: A._____, né en 1963, B._____, né en 1965 et C._____, née en 1968.

Par arrêt du 7 septembre 2004, le Tribunal administratif, après avoir constaté que la prescription absolue du droit de taxer arrivait à échéance le 31 décembre 2004, a admis partiellement le recours sur la question des impenses déductibles pour l'année 1990, qu'il y avait encore lieu de déterminer. Ce faisant, il a annulé la décision sur réclamation du 31 août 1992 et renvoyé le dossier à l'Administration cantonale des impôts pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

Le 17 septembre 2004, l'Administration cantonale des impôts a rendu une nouvelle décision de taxation, fixant à nouveau le gain immobilier imposable à 4'820'800 fr. au taux de 18 %. Partant , elle a réclamé au mandataire de feu X._____ la somme de 267'744 fr., échue depuis le 20 mars 1992 (867'744 fr. sous déduction du versement des 600'000 fr. effectué le 26 mars 1991).
C.
Agissant par la voie du recours de droit public, les hoirs de feu X._____, soit A._____, B._____ et C._____, concluent, avec suite de frais et dépens, à l'annulation de l'arrêt du Tribunal administratif du 7 septembre 2004. Ils présentent également une demande d'effet suspensif, en faisant valoir que la nouvelle décision de taxation de l'Administration cantonale des impôts repose sur des éléments (taux de 18% et prescription absolue) dont le caractère définitif dépend de l'issue du recours devant le Tribunal fédéral.

L'Administration cantonale des impôts s'oppose à la requête d'effet suspensif et conclut au rejet du recours dans la mesure où il est recevable. De son côté, le Tribunal administratif déclare s'en remettre à justice.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours dont il est saisi (ATF 130 II 65 consid. 1 p. 67, 249 consid. 2 p. 250, 302 consid. 3 p. 304).
1.1 Selon l'art. 87 OJ, le recours de droit public est recevable contre les décisions préjudicielles et incidentes sur la compétence et sur les demandes de récusation, prises séparément. Ces décisions ne peuvent être attaquées ultérieurement (al. 1). Il est recevable contre d'autres décisions préjudicielles et incidentes prises séparément que
s'il peut en résulter un préjudice irréparable (al. 2). Le recours de droit public n'est donc en principe recevable que contre les décisions finales.
1.2 Constitue une décision finale celle qui met un point final à la procédure, qu'il s'agisse d'une décision sur le fond ou d'une décision qui clôt l'affaire pour un motif tiré des règles de procédure. Est en revanche une décision incidente celle qui est prise pendant le cours de la procédure et ne représente qu'une étape vers la décision finale; elle peut avoir pour objet une question formelle ou matérielle, jugée préalablement à la décision finale (ATF 128 I 215 consid. 2 p. 215/216; 123 I 325 consid. 3b p. 327 et les arrêts cités). Le prononcé par lequel une juridiction cantonale renvoie une affaire pour nouvelle décision à une autorité de première instance ou à une autre autorité revêt, en principe, le caractère d'une décision incidente qui n'entraîne pour l'intéressé aucun dommage irréparable. Il s'agit en effet d'une simple étape avant la décision finale qui doit mettre un terme à la procédure (cf. ATF 122 I 39 consid. 1a/bb p. 42 et les références citées).
1.3 En l'espèce, le recours est dirigé contre l'arrêt du Tribunal administratif du 7 septembre 2004 qui, s'il constitue bien une décision prise en dernière instance cantonale au sens de l'art. 86 al. 1 OJ, ne se prononce pas définitivement sur la taxation litigieuse, puisqu'il a renvoyé l'affaire à l'Administration cantonale des impôts pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Les juges cantonaux ont en effet estimé qu'ils n'étaient pas en mesure de fixer le montant du gain immobilier imposable, faute de connaître les impenses déductibles en 1990. Le fait que l'arrêt attaqué statue sur la prescription et sur le taux d'imposition ne modifie pas la nature de ce prononcé qui reste une décision partielle et constitue dès lors une décision incidente au sens de la jurisprudence précitée. Dans un tel cas, le recours de droit public n'est recevable que s'il entraîne un dommage irréparable (art. 87 al. 2 OJ). Or, cette condition n'est pas réalisée en l'espèce, du moment que les recourants ont encore la possibilité de former une réclamation contre la nouvelle décision de l'Administration cantonale

des impôts et de recourir auprès du Tribunal administratif. Ils pourront, cas échéant, faire valoir l'ensemble de leurs griefs à
l'encontre du nouvel arrêt du Tribunal administratif (ou, cas échéant, directement contre la nouvelle décision sur réclamation s'ils n'entendent, à ce moment, plus remettre en cause que les points réglés par l'arrêt du 7 septembre 2004).

2.
Dans ces conditions, le recours de droit public doit être déclaré irrecevable, avec suite de frais à la charge solidaire des recourants (art. 156 al. 1 et 7 OJ).

Au vu de l'issue du recours, la demande d'effet suspensif présentée par les recourants devient sans objet.

Par ces motifs, vu l'art. 36a OJ, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est déclaré irrecevable.
2.
Un émolument judiciaire de 2'000 fr. est mis à la charge des recou- rants, solidairement entre eux.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire des recourants, à l'Administration cantonale des impôts et au Tribunal administratif du canton de Vaud.
Lausanne, le 29 octobre 2004
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: La greffière: