

BGer 2C 569/2016 vom 10. Februar 2017

Bundesgericht, 2017-02-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_569_2016

FR: TF 2C 569/2016 du 10 février 2017

IT: TF 2C 569/2016 del 10 febbraio 2017

Regeste

Impôt sur les gains immobiliers, imposition différée | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1.1

La décision attaquée porte sur les impôts cantonaux et communaux. Elle relève donc du droit public et aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF n'est réalisée. Dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF), le présent recours, non qualifié par la recourante, est en principe recevable comme recours en matière de droit public. L' art. 73 al. 1 LHID confirme du reste expressément cette voie de droit, l'impôt sur les gains immobiliers étant une matière harmonisée au titre 2 (art. 12 LHID). Le recours a en outre été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF) par la contribuable qui est particulièrement atteinte par la décision attaquée et qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 89 al. 1 LTF), de sorte qu'il convient d'entrer en matière.

E. 2

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de son application par les instances cantonales aux dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation fiscale. Cependant, lorsque les dispositions de la loi sur l'harmonisation fiscale laissent une certaine marge de man oeuvre aux cantons, l'examen de l'interprétation du droit cantonal est limité à l'arbitraire (ATF 134 II 207 consid. 2 p. 210; arrêt 2C_1015/2015 du 8 décembre 2016 consid. 2), dont la violation doit être motivée conformément aux exigences accrues de l' art. 106 al. 2 LTF . Aux termes de cet alinéa, le Tribunal fédéral n'examine la violation de droits fondamentaux que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant.

E. 3

Aux termes de l' art. 12 al. 1 LHID , l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses). L'imposition est différée notamment en cas d'aliénation de l'habitation (maison ou appartement) ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur, dans la mesure où le produit ainsi obtenu est affecté, dans un délai approprié, à l'acquisition ou à la construction en Suisse d'une habitation servant au même usage (art. 12 al. 3 let . e LHID). L' art. 46 let . e de la loi fiscale du canton du Valais du 10 mars 1976 (LF; RSVS 642.1) reprend l' art. 12

al. 3 let . e LHID mot pour mot. Le législateur fédéral a recherché une harmonisation matérielle des législations cantonales en ce qui concerne le report d'imposition (ATF 130 II 202 consid. 3.2 p. 206 ss). Le Tribunal fédéral revoit ainsi librement la notion d' "habitation ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur " (ATF 141 II 207 consid. 2.2.4 p. 210; 138 II 105 consid. 6.3 p. 108 ss). Il ne reste donc aux cantons aucune marge de manoeuvre qui donnerait lieu à un examen par le Tribunal fédéral sous l'angle restreint de l'arbitraire (cf. arrêts 2C_874/2014 du 18 avril 2016, in StE 2016 B 42.38 Nr. 40 consid. 2.3; 2C_797/2009 du 20 juillet 2010 consid. 2.1; 2C_308/2009 du 14 octobre 2009 consid. 1.3, in Archives 78 p. 690, RDAF 2010 II p. 429).

E. 4

Le litige porte sur le point de savoir si la PPE que la recourante a vendue en 2012 constitue une " habitation ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur " au sens de l' art. 12 al. 3 let . e LHID. L'examen de cette question se fait avec une pleine cognition (supra consid. 3).

E. 4.1

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, qui se fonde sur une interprétation historique de l' art. 12 al. 3 let . e LHID, la notion d'habitation ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur doit être définie de façon restrictive et doit être comprise comme faisant référence au domicile principal du contribuable, à l'exclusion des résidences secondaires (ATF 138 II 105 consid. 6.3.1 p. 108 s; arrêt 2C_337/2012 du 19 décembre 2012 consid. 2.3). La Cour de céans a également eu l'occasion de préciser qu'il n'était pas contraire à l' art. 12 al. 3 let . e LHID de n'accorder qu'un report d'imposition partiel dans un cas où l'immeuble vendu comprenait deux appartements dont un seul était utilisé par les contribuables (arrêts 2C_539/2010 du 15 décembre 2010 consid. 4; 2A.107/2006 du 2 mars 2006 consid. 3).

E. 4.2

Dans l'arrêt attaqué, la Commission de recours a jugé que la recourante ne pouvait pas bénéficier d'une imposition différée sur le gain réalisé lors de l'aliénation de son appartement en 2012. D'une part, les juges précédents ont considéré que, dans la mesure où l'intéressée avait réalisé deux ventes séparées à des acheteurs distincts et à des dates différentes, la PPE vendue en 2012 ne formait pas une unité économique indissociable de celles qui avaient été aliénées en 2009. D'autre part, ils ont retenu que l'appartement d'une pièce et demi avait été mis en location du 25 janvier au 31 décembre 2011, de sorte qu'il ne pouvait être considéré comme une habitation ayant servi durablement et exclusivement au propre usage de la recourante.

E. 4.2.1

En l'occurrence, le Tribunal cantonal ne saurait être suivi lorsqu'il fonde son raisonnement sur la notion d'unité économique. Ce critère, qui ne ressort pas de la jurisprudence du Tribunal fédéral, ne justifie pas à lui seul de refuser un report d'imposition. En effet, le seul fait qu'une PPE puisse être vendue de manière indépendante n'exclut pas encore qu'elle ait pu constituer, ensemble avec une autre PPE, une habitation au sens de l' art. 12 al. 3 let . e LHID. La notion d' "habitation servant durablement et exclusivement au propre usage " se détermine en fonction d'un ensemble de circonstances objectives et reconnaissables extérieurement attestant de l'utilisation personnelle d'un particulier d'un lieu donné. La proximité géographique des différentes pièces, leur affectation, l'imposition sur l'ensemble

de la valeur locative ainsi que la mise à disposition des locaux du propriétaire sont autant de circonstances qui plaident en faveur d'une habitation durable et exclusive. En revanche, comme l'ont retenu les juges précédents, la location de l'appartement à un tiers permet de mettre en doute l'usage propre de l'habitation par l'aliénateur (cf. arrêt 2C_215/2008 du 21 août 2008 consid. 4.3). Certes, la jurisprudence admet que, lors de son aliénation, l'habitation ne doit plus forcément servir à l'usage propre de l'aliénateur (ATF 138 II 105 consid. 6.1 p. 108). Ainsi, le fait que l'aliénateur ait quitté son appartement avant la vente ne constitue pas en soi un obstacle à l'admission d'une imposition différée. Il convient toutefois de s'interroger sur le laps de temps admissible entre le moment où l'aliénateur quitte son habitation et celui où il la vend. Ce point doit notamment être examiné au regard de la condition du " délai approprié " dans lequel le réinvestissement doit avoir lieu (ATF 138 II 105 consid. 6.2 p. 108). Cette condition a pour objectif d'éviter que l'aliénateur conserve la propriété de son bien dans le but de profiter des opportunités du marché, plutôt que de chercher à remplacer un bien par un autre (cf. arrêt 2A.445/2004 du 7 juin 2005 consid. 6.2, in RDAF 2005 II 554). Or, l'exigence du délai approprié ne saurait être contournée en gardant quelques années une maison que le contribuable n'habite plus, sans même chercher à la vendre durant ce laps de temps. Sur la base de ces considérations, le Tribunal fédéral a retenu qu'un délai de sept ans entre le moment où le contribuable quitte son habitation et celui où il la vend n'était pas admissible (ATF 138 II 105 consid. 6.4 p. 110). Il en va de même du contribuable ayant loué son habitation pendant plus de deux ans avant de l'aliéner (arrêt 2C_215/2008 du 21 août 2008 consid. 4.3).

E. 4.2.2

En l'espèce, il ressort de l'arrêt attaqué que la recourante a mis la PPE en location du 25 janvier au 31 décembre 2011, avant de la vendre en mars 2012. Au vu de la jurisprudence précitée, force est d'admettre qu'un laps de temps d'une année entre le moment où la contribuable a quitté son appartement et le moment où elle l'a vendu ne paraît pas inadmissible. En particulier, il ne s'agit pas d'un cas où le contribuable conserve son bien immobilier de manière prolongée dans le but de profiter des opportunités du marché. Cela vaut d'autant plus que, d'après l'arrêt entrepris, la contribuable a mis les trois PPE en vente depuis 2008 déjà. L'intéressée ne se trouve donc pas dans la situation du contribuable qui attend un certain nombre d'années pour aliéner sa maison, sans même avoir essayé de la vendre durant ce laps de temps (cf. ATF 138 II 105 consid. 6.4 p. 110). Il reste cependant à vérifier que, jusqu'à sa mise en location en 2011, l'appartement d'une pièce et demi a servi à l'usage durable et exclusif de sa propriétaire. Cet examen s'apprécie sur la base d'un faisceau d'indices, dont notamment la configuration des pièces, leur attribution, l'étendue de la surface par rapport au nombre d'habitants, la mise en location de l'habitation ainsi que l'imposition sur la valeur locative (cf. BASTIEN VERREY, L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, 2011, n° 188 p. 154). Or, en se focalisant sur la seule notion d'unité économique, la Commission de recours a omis de prendre en compte toutes les circonstances pertinentes permettant de déterminer si, avant sa mise en location en 2011, la PPE avait durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur. Il convient donc de renvoyer la cause à la Commission de recours afin qu'elle complète le dossier et se prononce à ce sujet.

E. 5

Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis et l'arrêt attaqué annulé, sans qu'il soit nécessaire d'examiner les autres griefs soulevés par la recourante. Comme l'arrêt de la

Commission de recours ne contient pas les éléments de fait suffisants pour statuer, il convient de renvoyer la cause à l'autorité précédente pour qu'elle contrôle si la recourante remplit les conditions prévues à l' art. 12 al. 3 let . e LHID pour bénéficier d'une imposition différée et qu'elle rende une nouvelle décision (cf. art. 107 al. 2 LTF). Compte tenu de l'issue du litige, il ne sera pas perçu de frais judiciaires (art. 66 al. 4 LTF). Il ne sera pas alloué de dépens à la recourante qui a obtenu gain de cause sans l'assistance d'un mandataire professionnel (cf. art. 68 al. 1 et 2 LTF).

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