

NE_GERICHTE CDP.2010.101 vom 16. Februar 2010

NE Tribunal cantonal, 2010-02-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2010.101_d20100216

FR: NE_GERICHTE CDP.2010.101 du 16 février 2010

IT: NE_GERICHTE CDP.2010.101 del 16 febbraio 2010

Regeste

Impôt sur le gain immobilier. Imposition différée en cas de remploi.

Erwägungen

E. 1

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable. Depuis le 1^{er} janvier 2011, la Cour de droit public du Tribunal cantonal a succédé au Tribunal administratif et a repris les causes traitées par cette dernière instance (art. 47, 83 OJN).

E. 2

Selon la loi sur les contributions directes (LCdir ; RSN 631.0), l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble, y compris ses accessoires, faisant partie de la fortune privée du contribuable (art. 6 al. 1 let. a). 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. 58 al. 1 let. e). D'après le Règlement d'exécution de la loi sur les contributions directes (RELCdir ; RSN 631.01), le remplacement en franchise d'impôt d'un actif immobilisé nécessaire à l'exploitation, de l'habitation principale du contribuable ou d'un immeuble agricole ou sylvicole doit intervenir au plus tard dans un délai de deux ans à compter de la réalisation de l'ancien actif. Exceptionnellement, l'acquisition du nouvel actif peut précéder la réalisation de l'ancien actif. Le remploi partiel est accordé lorsque le produit de l'aliénation est affecté partiellement à l'acquisition du nouvel actif (art. 33 al.1-3).

E. 3

a) Le litige porte uniquement sur le principe de l'imposition différée du gain immobilier. Il n'est pas contesté que le recourant a habité lui-même la maison familiale de Neuchâtel pendant de nombreuses années avant de déménager à H. (NW) en 2001, où il a habité successivement dans deux appartements qu'il a loués, avant d'acquérir le 2 octobre 2007 une maison d'habitation dans cette localité. L'immeuble de Neuchâtel a été vendu quelques mois plus tard, le 25 mars 2008. Selon le Service des contributions et le Tribunal fiscal, il découle du fait que l'intéressé a quitté Neuchâtel en 2001 et qu'il n'a vendu son immeuble qu'en 2008, que ce dernier ne constituait plus depuis longtemps son habitation durable et exclusive au sens de la loi, de sorte qu'une imposition différée n'est plus possible. b) Selon la jurisprudence et la doctrine, le délai de remploi du produit de l'aliénation pour l'acquisition d'un immeuble de remplacement, de deux ans – fixé en l'occurrence par l'article 33 al. 1 RELCdir – correspond à ce que l'on considère généralement comme un "délai raisonnable" et n'est pas critiquable; il importe peu que l'immeuble de remplacement soit

acquis avant ou après la vente de l'immeuble à remplacer (arrêt du TF du 21.08.2008 [2C_215/2008] , et les références citées). En outre, si l'immeuble, avant d'être vendu, est loué à des tiers pendant plus de deux ans, la condition du propre usage durable et exclusif n'est pas remplie, car aussi bien l'immeuble aliéné que l'immeuble de remplacement doivent être habités par le contribuable lui-même. L'utilisation par des tiers exclut par définition le propre usage. Demeurent réservés des cas exceptionnels, en particulier lorsque la mise à disposition de l'immeuble à des tiers est de courte durée (même arrêt, cons. 4.3). Comme l'a par ailleurs exposé le Tribunal fiscal, qui s'est référé aux travaux préparatoires de l'article 12 al. 3 let. e LHID (dont les termes sont repris par l'article 58 al.1 let. e LCdir) et à la doctrine majoritaire, la notion de propre usage durable et exclusif de l'immeuble d'habitation exclut en particulier de prendre en considération l'usage d'une résidence secondaire. Cela est relevé également par Bastien Verrey (L'imposition différée du gain immobilier : harmonisation fédérale et droit cantonal comparés, thèse Lausanne 2011 ch. 223). Selon cet auteur, les termes mêmes de la LHID (une habitation ayant durablement et exclusivement servi au propre usage du contribuable) excluent désormais l'application du remploi aux maisons secondaires ou de vacances. Par ailleurs, l'auteur estime que lorsque le contribuable met en location son immeuble, achète par la suite un second immeuble, puis vend le premier, le délai admis pour le remploi anticipé devrait commencer à courir dès la mise en location du premier logement, afin de respecter la continuation de l'utilisation durable et exclusive par le contribuable des différents immeubles (op. cit. ch. 222). Il résulte de ce qui précède, en tout cas, que le contribuable ne peut prétendre à une imposition différée s'il renonce pendant plusieurs années à occuper lui-même l'immeuble avant de le vendre. Dès lors, le recourant habitant H. (NW) depuis 2001, et quand bien même il aurait séjourné sporadiquement dans sa maison de Neuchâtel pendant de courtes périodes, comme il l'affirme – celle-ci étant par ailleurs utilisée par sa fille et les enfants de cette dernière, qui la gardait, s'occupait du jardin, comme maison de vacances - il n'est pas possible de considérer que les conditions mises à une imposition différée du gain immobilier sont remplies, au regard de la période de plus de six ans qui s'est écoulée entre son départ pour H. (NW) et la vente de l'immeuble. c) Des circonstances exceptionnelles susceptibles de conduire à une autre solution ne sont pas réunies en l'occurrence. Le recourant n'explique d'ailleurs pas de manière très cohérente les circonstances de son établissement à H. (NW) et le délai très long jusqu'à la vente de l'immeuble de Neuchâtel Il a fait valoir en effet qu'il avait dû déménager pour des raisons familiales et professionnelles, mais relève dans son recours qu'il n'était pas certain de se plaire à H. (NW) Rien n'indique qu'au moment de son départ, il envisageait de revenir durablement à Neuchâtel Pour ce qui est du destin de l'immeuble de Neuchâtel, il a affirmé d'abord qu'il avait gardé cette maison parce qu'il était incertain si des membres de sa famille souhaiteraient la reprendre, et soutient désormais qu'il n'avait pas pu vendre l'immeuble (faute d'acquéreur ou pour d'autres raisons que l'on ignore). Quoi qu'il en soit, ses explications ne sont pas démontrées, à supposer qu'elles soient susceptibles d'avoir une incidence sur la solution du litige.

E. 4

Le recours se révèle ainsi mal fondé et doit être rejeté, sous suite de frais et sans dépens (art. 47 et 48 LPJA).