

NE_GERICHTE CDP.2017.218 vom 5. April 2018

NE Tribunal cantonal, 2018-04-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2017.218

FR: NE_GERICHTE CDP.2017.218 du 5 avril 2018

IT: NE_GERICHTE CDP.2017.218 del 5 aprile 2018

Erwägungen

E. 1

Interjeté dans les formes et délais légaux le recours est recevable.

E. 2

L'impôt sur les gains immobiliers fait partie du droit harmonisé (art. 12 de la loi fédérale du 14.12.1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID]) et il a pour objet les gains réalisés notamment 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'article 12 al. 3 let. e LHID prévoit que l'imposition est différée 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. Au niveau cantonal, l'article 56 al. 1 let. a de la loi cantonale du 21 mars 2000 sur les contributions directes (LCdir) stipule que l'impôt sur les gains immobiliers a notamment 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. L'article 58 al. 1 let. e LCdir reprend quant à lui mot pour mot l'article 12 al. 3 let. e LHID . L'article 33 al. 1 du règlement général d'application de la loi sur les contributions directes du 1 er novembre 2000 (RELCdir) prévoit en outre que le remplacement en franchise d'impôt d'un actif immobilisé nécessaire notamment à l'exploitation de l'habitation principale du contribuable doit intervenir au plus tard dans un délai de deux ans à compter de la réalisation de l'ancien actif. Exceptionnellement, l'acquisition d'un nouvel actif peut précéder la réalisation de l'ancien actif (art. 33 al. 2 RELCdir). Se pose alors la question du laps de temps admissible entre le moment où l'aliénateur quitte son habitation et celui où il la vend. Ce point doit être examiné au regard de deux conditions posées pour un report d'imposition soit, premièrement, le fait que l'habitation doit avoir "durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur" et, deuxièmement, ce "délai approprié" dans lequel le réinvestissement doit avoir lieu (arrêt du TF du 15.03.2012 [2C_497/2011] publié aux ATF 138 II 105 et les références citées). La recourante ne conteste pas que la vente immobilière du 29 janvier 2016 constitue une aliénation imposable et elle ne remet pas non plus en question la fixation du gain réalisé à 484'000 francs. Seule est litigieuse la question de savoir si l'imposition doit être différée. Il s'agit en particulier de déterminer si, lors de la vente de l'appartement de Z. _____ en 2016, celui-ci « avait durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur » tel qu'exigé par les articles 12 al. 3 let. e LHID et 58 al. 1 let. e LCdir . Le Tribunal fédéral a considéré que cette notion devait être interprétée de manière restrictive et devait être comprise comme faisant référence au domicile principal du contribuable, à l'exclusion des

résidences secondaires (arrêt 2C_497/2011 précité). Les aliénateurs ne peuvent dès lors pas quitter leur propriété et laisser qualifier celle-ci de résidence secondaire, puisque ce faisant cette habitation perd sa qualification selon laquelle elle a durablement et exclusivement servi au propre usage (Zweifel / Beusch : Kommentar StHG, 3 ème éd., 2017, no 74b ad art. 12, p. 431).

E. 3

En l'espèce, lorsque la recourante et sa famille ont quitté l'appartement de Z._____, celui-ci avait durablement et exclusivement servi à leur usage propre. Toutefois, comme le relève le Tribunal fédéral (arrêt 2C_497/2011 précité), le moment déterminant pour juger de la réalisation de la condition que l'habitation ait durablement et exclusivement servi au propre usage est le moment de la vente du bien puisque l'objet de l'impôt est le gain réalisé. Dans le cas particulier, la vente a eu lieu le 29 janvier 2016 alors que la recourante et sa famille ont quitté l'appartement et ont retiré leurs papiers de Z._____ en août 2013. Depuis 2013, ils sont en outre assujettis de manière illimitée à l'impôt dans le canton de Fribourg, canton dans lequel l'époux exerce son activité lucrative et dans lequel les enfants sont scolarisés. Ainsi, ils ont fait de la commune de Y._____ leur domicile et de leur appartement en location leur résidence principale, leur appartement de Z._____ n'étant depuis lors qu'une résidence secondaire. Le fait que l'appartement de Z._____ comportait encore une partie du mobilier ou des parois murales que la recourante a finalement déménagées dans sa nouvelle maison en 2015 ne constitue pas un élément déterminant dans le cadre de la fixation de leur domicile. La jurisprudence admet certes exceptionnellement qu'il puisse exister une courte (« kurz ») interruption entre les deux domiciles par la création d'un troisième domicile (« Drittwohnsitz »). Le laps de temps considéré comme court se limite par exemple à 1 ¼ d'année (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3 ème éd., §216 no 332) ; à un an (arrêts du Tribunal administratif du canton d'Argovie du 29.12.1994 publié in StE 1996 B 42.38 no 15 et du canton de Berne du 26.03.2008 publié in StE 2007 B 42.38 no 31). Le Tribunal fédéral, tout en réservant les situations très particulières, a quant à lui estimé qu'un délai de plus de deux ans ne constituait plus un délai approprié (arrêt du TF du 21.08.2008 [2C_215/2008]). En l'occurrence, le délai dépasse largement une année et les circonstances personnelles invoquées par la recourante ne permettent pas une application moins restrictive de la notion de propre usage durable et exclusif de l'immeuble d'habitation cédé. La recourante et sa famille auraient en effet pu continuer à habiter l'appartement de Z._____ en attendant de pouvoir emménager définitivement dans une nouvelle maison dans le canton de Fribourg, que ce soit dans celle faisant l'objet de la promesse d'achat du 31 janvier 2013 ou dans une autre. Le choix opéré de s'établir dans le canton de Fribourg et d'y prendre une location avant de pouvoir emménager dans un bien de remploi ne saurait justifier un traitement particulier qui s'écarterait des principes exposés ci-dessus. Une des conditions permettant le report de l'imposition du gain immobilier n'est ainsi pas réalisée, puisque la recourante et sa famille avaient affecté l'appartement aliéné à leur résidence secondaire, et non à leur habitation principale. C'est par conséquent à juste titre que la réclamation de la recourante a été rejetée par l'autorité intimée. Dans la mesure où l'appartement vendu ne constituait plus l'habitation ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de la recourante, il n'est pas nécessaire d'examiner si l'autre condition pour permettre une imposition différée, soit un délai approprié, est réunie.

E. 4

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires, compensés par son avance (art. 47 al. 1 LPJA). Elle ne peut par ailleurs prétendre à l'allocation de dépens (art. 48 al. 1 a contrario LPJA).

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