

## VD\_OMNI FI.1992.0152 vom 9. Juli 1993

VD Tribunal cantonal, 1993-07-09, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1992.0152](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1992.0152)

FR: VD\_OMNI FI.1992.0152 du 9 juillet 1993

IT: VD\_OMNI FI.1992.0152 del 9 luglio 1993

### Regeste

c/ ACI | Réinv. du gain immob. dans un autre canton; confirmation de jp; rejet du recours.

### Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 09.07.1993 FI.1992.0152

c/ ACI | Réinv. du gain immob. dans un autre canton; confirmation de jp; rejet du recours.

canton de vaud TRIBUNAL ADMINISTRATIF - A R R E T - du 9 juillet 1993

\_\_\_\_\_ sur le recours interjeté par les époux A.\_\_\_\_\_, à X, contre la décision sur réclamation de l'Administration cantonale des impôts du 24 novembre 1992 (refus du réinvestissement). \*\*\*\*\* Statuant dans sa séance du 4

mai 1993, le Tribunal administratif, composé de MM. E. Poltier, président S. Pichon, assesseur J. Koelliker, assesseur Greffier : M. C. Parmelin, sbt constate en fait :

\_\_\_\_\_ A. \_\_\_\_\_ A la suite de la nomination de A.\_\_\_\_\_ en qualité de professeur à B.\_\_\_\_\_, les époux A.\_\_\_\_\_ ont dû vendre, au début de l'été 1991, la villa dont ils étaient propriétaires sur le territoire de la commune de Y.\_\_\_\_\_ pour s'établir à X.\_\_\_\_\_ où ils ont fait construire une villa familiale. B. \_\_\_\_\_ Le 4 octobre 1991, les époux A.\_\_\_\_\_ ont déclaré un gain immobilier de Fr. 143'578.-- calculé sur la base du prix d'acquisition de l'immeuble aliéné et d'un montant de Fr. 81'400.-- à titre d'impenses. Dans la lettre accompagnant leur déclaration, ils ont demandé à bénéficier du réinvestissement du gain immobilier réalisé lors de la vente de leur villa de Y.\_\_\_\_\_ dans l'achat du terrain et la construction de leur villa familiale à X.\_\_\_\_\_ moyennant la fourniture des garanties souhaitées (gage immobilier, mention au registre foncier ou autre) afin d'assurer le paiement ultérieur de l'impôt en cas de revente de l'immeuble. C. \_\_\_\_\_ Par décision du 16 octobre 1991, la Commission d'impôt du district de Morges a fixé le gain immobilier imposable à Fr. 138'600.-- et a établi un bordereau frappant ce gain au taux de 18 %. Elle a cependant refusé d'admettre le réinvestissement demandé au motif que l'immeuble acquis en remploi se situait hors du canton. Agissant en son nom et celui de son épouse, A.\_\_\_\_\_ a formé le 13 novembre 1991 une réclamation contre cette décision en concluant à l'admission du réinvestissement pour raisons professionnelles. A titre de proposition de règlement, la Commission d'impôt a transmis en date du 12 février 1992 la copie d'un arrêt rendu le 10 mai 1991 en la cause E. et O. O. par la Commission cantonale de recours en matière d'impôt confirmant le refus du réinvestissement en pareil cas et a invité les époux A.\_\_\_\_\_ à retirer leur réclamation. Les époux A.\_\_\_\_\_ ont maintenu leur réclamation au motif que leur cas différait de celui des époux O. en ce sens qu'ils ne demandent pas l'exonération de l'impôt, mais le report de celui-ci, le paiement ultérieur de l'impôt étant alors garanti par la constitution d'un gage immobilier sur leur immeuble de X.\_\_\_\_\_ ou par toute autre garantie souhaitée par l'autorité fiscale. D. \_\_\_\_\_ L'Administration cantonale des impôts a rejeté en date du

24 novembre 1992 la réclamation des époux A. \_\_\_\_\_ et confirmé le bien-fondé du refus du réinvestissement. Agissant en son propre nom et celui de son épouse, A. \_\_\_\_\_ a recouru le 23 décembre 1992 contre cette décision en concluant à son annulation et à l'admission du réinvestissement du gain réalisé lors de la vente de la villa de Y. \_\_\_\_\_ dans l'achat du terrain et la construction de leur villa de X. \_\_\_\_\_. L'Administration cantonale des impôts s'est déterminée le 10 mars 1993 et conclut au rejet du recours. En droit : \_\_\_\_\_ 1.

L'art. 46 bis LI, relatif au réinvestissement des gains immobiliers, a la teneur suivante : "Lorsque le produit de l'aliénation d'un immeuble destiné à la culture du sol et affecté à l'exercice de l'activité du contribuable ou de membres de sa famille est utilisé à l'achat, dans le canton, d'un immeuble de même nature affecté au même but, le contribuable peut invoquer le réinvestissement. Dans ce cas, le montant admis au titre du réinvestissement correspond à la différence entre le prix d'acquisition de l'immeuble vendu et le prix d'acquisition de l'immeuble acquis en emploi; le réinvestissement admis ne peut toutefois excéder le montant du gain réalisé. Si les deux immeubles ne sont pas d'égale valeur économique, le prix d'acquisition de l'immeuble le plus important est réduit, pour le calcul du réinvestissement, proportionnellement à la valeur du moins important. Le réinvestissement admis est déduit du gain imposable et, d'autre part, du prix d'acquisition de l'immeuble acquis en emploi. Ces dispositions s'appliquent également aux immeubles principalement affectés à l'habitation du contribuable lorsque l'aliénation résulte d'une expropriation, lorsque l'acquéreur est une collectivité publique ou lorsque le contribuable transfère son domicile pour des raisons professionnelles, de santé ou pour d'autres motifs impérieux. Il en est de même lorsqu'un terrain est aliéné dans les conditions prévues à l'alinéa précédent et que le contribuable rend vraisemblable qu'il en avait fait l'acquisition dans le but d'y construire son habitation. " Les immeubles aliéné et acquis en emploi étant destinés à l'habitation du contribuable, la disposition légale applicable est l'art. 46 bis al. 5 LI. 2.

Conformément à cette disposition, les recourants demandent à pouvoir bénéficier du report d'imposition prévu par cette disposition étant donné les motifs d'ordre professionnel qui les ont contraints à vendre leur villa de Y. \_\_\_\_\_ pour aller s'établir à X. \_\_\_\_\_. Pour sa part, l'autorité fiscale, appliquant le premier alinéa de cet article, a refusé de mettre les recourants au bénéfice du réinvestissement réalisé à l'occasion de la vente de leur villa de Y. \_\_\_\_\_ dans l'achat du terrain et la construction de leur villa de X. \_\_\_\_\_ au motif que l'immeuble acquis en emploi était situé dans un autre canton. a)

Le texte de l'art. 46 bis al. 1 LI est clair et prévoit que l'immeuble acquis en emploi doit être situé dans le canton. Vu le renvoi de l'alinéa 5 aux alinéas précédents, cette règle s'applique également en cas de vente d'un immeuble principalement affecté à l'habitation du contribuable avec réinvestissement dans un immeuble également affecté à son habitation. Cette exigence s'explique par la nature même de l'institution. Le réinvestissement prévu par l'art. 46 bis LI constitue en effet un report d'imposition en ce sens que la perception du gain immobilier réalisé sur l'immeuble aliéné est différée jusqu'à la revente de l'immeuble acquis en emploi; lors de cette opération, le montant du réinvestissement admis est en effet déduit du prix d'acquisition de ce dernier (voir le texte de l'art. 46 bis al. 4 LI; v. aussi BGC aut. 1989, 1663 ss et 1667 à 1669). Le report de la charge fiscale de l'immeuble aliéné sur l'immeuble acquis en emploi suppose que le canton de Vaud conserve le pouvoir d'imposer le gain réalisé en cas de vente de l'immeuble acquis en emploi; tel ne serait pas le cas sur le bénéfice réalisé à l'occasion de la vente d'un immeuble acquis dans le nouveau canton de domicile du contribuable (la solution est la même en cas d'échange sans soulte, art. 41 lit. e LI; RDAF 1974, p. 298; RDAF 1979, p. 296). Accorder le bénéfice du réinvestissement

fiscal au contribuable qui quitte le canton équivaldrait non plus à un report d'imposition, mais bien à une exonération pure et simple de l'impôt en l'absence de toute base légale (ATF 86 II 78, JT 1960 I 590; ATF 103 Ia 31, JT 1979 I 162; ATF 103 Ia 243, JT 1979 I 53; ATF 103 Ia 513, JT 1979 I 354; dans le même sens, BGC aut. 1989, 1665). Il est vrai que la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID) entrée en vigueur le 1er janvier 1993 prévoit à son art. 12 al. 3 lit. e le report de l'imposition 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. Cependant, les cantons disposent d'un délai de huit ans suivant l'entrée en vigueur de la loi pour adapter leur législation aux dispositions du titre deuxième dont fait partie l'art. 12 LHID (cf art. 72 LHID). Dans l'intervalle, cette disposition ne saurait l'emporter sur une règle du droit positif cantonal qui lui est actuellement contraire. Quant à la référence à l'arrêt du Tribunal administratif du canton d'Argovie publié in StE 1990 A 21.11 No 28, elle n'est pas décisive puisque la loi fiscale argovienne prévoit de manière expresse un rabais d'impôt en cas de remploi du gain immobilier même en dehors du canton. La première des conditions exigées pour l'admission du réinvestissement n'étant pas remplie, c'est à juste titre que l'autorité fiscale a refusé l'octroi du réinvestissement fiscal demandé (voir dans le même sens, CCRI R. de Sa., du 9 juillet 1965 confirmé sur recours par le Tribunal fédéral, Revue fiscale 1966, p. 498; F. Jo. et C. Ra., du 9 août 1990 et E. et O. O., du 12 mai 1991). b) Il est vrai que les recourants ne demandent pas à être exonérés de l'impôt sur les gains immobiliers, mais à bénéficier du report d'imposition comme n'importe quel autre contribuable domicilié dans le canton de Vaud. Ils se déclarent prêts à garantir le paiement de l'impôt en constituant, le cas échéant, un gage immobilier sur leur immeuble de X.\_\_\_\_\_. L'obligation de fournir des sûretés pour garantir le paiement d'une créance fiscale doit reposer sur une base légale; la requête de sûretés doit en outre faire l'objet d'une décision (Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, p. 366 s.). En l'occurrence, l'art. 50 ter LI prévoit, dans certaines hypothèses, la consignation d'une partie du prix de vente pour garantir le paiement de l'impôt sur les gains immobiliers (v. les règles distinctes des art. 115 et 116 LI, en matière d'impôt sur le revenu et la fortune). Dans le cas d'espèce, les conditions posées par l'art. 50 ter LI pour la prestation de sûretés ne sont pas remplies et les sûretés offertes sont d'une nature différente de celle prescrite par cette disposition. En réalité, les recourants suggèrent ici une solution à caractère contractuel qui n'est pas plus compatible avec l'art. 50 ter qu'elle ne l'est avec l'art. 46 bis LI. Elle ne saurait être admise. 3. Les époux

A.\_\_\_\_\_ considèrent qu'il est contraire au principe de l'égalité de traitement ainsi qu'à l'art. 46 al. 2 Cst féd. de refuser le bénéfice du réinvestissement à un contribuable qui a acquis l'immeuble en remploi dans un autre canton suisse et de lui refuser ainsi un avantage prévu par la loi dans des cas qui sont en tous points comparables, sauf en ce qui concerne le lieu de situation. a) Selon la jurisprudence, le principe de l'égalité de traitement déduit de l'art. 4 Cst féd. ne permet pas de faire, entre divers cas, des distinctions qu'aucun fait important ne justifie ou de soumettre à un régime identique des situations de fait qui présentent entre elles des différences importantes et de nature à rendre nécessaire un traitement différent (ATF 116 Ia 116; 111 Ia 86; 110 Ia 13/14; 109 Ia 325, résumé dans JT 1985 I 613; 103 Ia 519; 100 Ia 328). Dans un arrêt du 29 novembre 1965 publié dans Revue fiscale 1966, p. 498, le Tribunal fédéral a examiné la question d'un immeuble acquis en remploi situé dans un autre canton. Il a jugé qu'il ne résultait aucune inégalité de traitement

du fait que l'administré est imposé différemment selon qu'il dépense son revenu dans le canton ou non. En effet, le lieu de situation de l'immeuble acquis en remploi est une circonstance suffisamment importante pour justifier la distinction opérée par la loi. Faute d'en tenir compte, le législateur vaudois eût laissé échapper à sa souveraineté fiscale des biens qui y sont normalement soumis (voir la jurisprudence et la doctrine en matière de double imposition selon lesquelles les immeubles et leur revenu sont soumis à la souveraineté fiscale du canton où ils sont situés, ATF 101 Ia 384, JT 1977 I 27; Ernst Höhn, *Interkantonaies Steuerrecht*, p. 220 ss). Le Tribunal fédéral a d'ailleurs récemment confirmé sa jurisprudence sur ce point (StE 1989 A 21.11 No 25); de même, il a adopté une solution analogue dans un domaine voisin en admettant qu'en cas d'abolition de la souveraineté fiscale d'un canton due au déplacement de l'exploitation d'une entreprise hors du canton, il n'était pas arbitraire de prélever l'impôt sur le bénéfice de liquidation sur les réserves latentes (ATF 116 Ia 81). Dans le même sens, on peut observer que, dans la mesure où le départ du canton équivaut à un abandon définitif de l'impôt et non à un simple report d'imposition, il en résulte une différence de situation juridique des contribuables suffisamment importante pour justifier un traitement fiscal différent quant à l'octroi ou au refus du réinvestissement. La Commission cantonale de recours en matière d'impôt s'est toujours appuyée sur la jurisprudence précitée pour refuser le réinvestissement fiscal dans un immeuble acquis dans un autre canton (CCRI J.-C. Th., du 20.3.78, publié en note dans RDAF 1979, p. 296; dans ce cas, c'est le canton de Berne dans lequel le recourant était précédemment domicilié avant de venir s'établir dans le canton de Vaud qui avait imposé le recourant sur le gain immobilier réalisé dans la vente de son immeuble à Sonvilier). Elle appliquait les mêmes principes dans les autres cas de report d'imposition, notamment en cas d'échange sur la part compensée en immeuble selon l'art. 41 lit. d LI et refusait le bénéfice de cette disposition lorsque l'immeuble acquis en échange était situé dans un autre canton (CCRI A. Bu., du 4.5.1973, publié dans RDAF 1974, p. 298). En tant qu'il fait valoir une inégalité de traitement, le recours s'avère dès lors mal fondé. b) Les recourants voient également une violation de l'art. 46 al. 2 Cst féd. dans le refus de l'autorité de les mettre au bénéfice du réinvestissement. L'art. 46 al. 2 Cst féd. vise à éviter la double imposition intercantonale. Le Tribunal fédéral a tiré de cette disposition que l'assujettissement d'un contribuable à la souveraineté fiscale de plusieurs cantons ne doit pas entraîner pour lui de désavantages particuliers. Un canton ne peut donc pas imposer un contribuable, en raison du fait qu'il n'est pas soumis entièrement à sa seule souveraineté fiscale, autrement et plus lourdement que les personnes qui ne sont contribuables que dans ce canton (voir sur ce point, Höhn, *op. cit.*, p. 75 ss, et du même auteur, *Commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse*, no 47 ad art. 46 al. 2 Cst). L'imposition plus lourde consiste en ce que le canton traite les personnes également assujetties à l'impôt dans un autre canton d'une manière différente que celles qui relèvent exclusivement de sa souveraineté fiscale. Toutefois, il n'y a pas de double imposition prohibée lorsque le traitement différent est objectivement fondé (Archives 30, 243 et Höhn, *op. cit.*, p. 77). En ce sens, l'interdiction de la double imposition se rapproche du principe de l'égalité de traitement (v. à ce propos, Danielle Yersin, *L'égalité de traitement en droit fiscal*, RDS 1992 II 145 ss, spéc no 64 ss). Enfin, le Tribunal fédéral a donné la primauté au principe de l'imposition de la propriété immobilière au lieu de situation sur la règle décrite ci-dessus ("Verbot der Schlechterstellung") déduite par la jurisprudence de l'art. 46 al. 2 Cst (ATF 94 I 37, 96 I 65 et 100 Ia 246); même si cette solution est contestée dans certaines de ses conséquences (Höhn, *op. cit.*, p. 79) - qui ne sont pas en cause ici -, elle permet assurément de confirmer le

refus du report d'imposition dans le cas d'un réinvestissement du gain immobilier dans un autre canton que celui du lieu de situation. Ce moyen doit dès lors également être rejeté. La décision attaquée qui se révèle entièrement fondée, doit ainsi être confirmée. 4.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours formé par les époux

A.\_\_\_\_\_. Conformément à l'art. 55 LJPA, un émolument que le tribunal arrête à Fr.

2'000.-- doit être mis à la charge des recourants qui succombent. Par ces motifs, le Tribunal administratif a r r ê t e : I. Le recours est rejeté. II. Un émolument de Fr.

2'000.-- (deux mille francs) est mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.

Lausanne, le 9 juillet 1993 Au nom du Tribunal administratif : Le président

:

Le greffier : Le présent arrêt

est notifié aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint.

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