

VD_OMNI FI.1995.0077 vom 26. September 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-09-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1995.0077

FR: VD_OMNI FI.1995.0077 du 26 septembre 2006

IT: VD_OMNI FI.1995.0077 del 26 settembre 2006

Regeste

X. _____/Administration cantonale des impôts | Le fait que l'immeuble aliéné ait été acquis par donation ne saurait à lui seul empêcher le contribuable de faire valoir le réinvestissement. En revanche, il lui appartient de prouver qu'il a acquis le terrain non bâti dans le but d'y construire son habitation. Condition niée en l'espèce. Rejet du recours.

Erwägungen

E. 1

Formé par acte écrit dans le délai de trente jours prévu par l'art. 104 de la loi sur les impôts directs cantonaux du 26 novembre 1956 (aLI), applicable à la présente cause, le recours du 30 juin 1995 est recevable en la forme.

E. 2

Selon l'art. 46 bis al. 1 aLI, 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. L'alinéa 5 de cette disposition en étend l'application 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." Ainsi, en substance, afin de pouvoir bénéficier du réinvestissement, le contribuable non exploitant agricole doit ainsi réaliser les quatre conditions suivantes: 1) l'immeuble aliéné doit être principalement affecté à l'habitation; 2) l'immeuble doit constituer le logement, le domicile du contribuable; 3) l'immeuble acquis en remploi doit être de même nature et répondre au même but (autrement dit, il doit lui aussi être principalement affecté à l'habitation du contribuable); 4) le contribuable doit enfin avoir transféré son domicile sous l'effet d'une certaine contrainte (la loi mentionne l'expropriation, des raisons professionnelles, de santé ou d'autres motifs impérieux). a) On rappelle tout d'abord que selon une jurisprudence constante de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts reprise par le Tribunal administratif (v. arrêt FI.1992.0076 du 11 juin 1993), les dispositions légales sur le réinvestissement doivent en règle générale faire l'objet d'une interprétation stricte, car il s'agit là d'une mesure exceptionnelle découlant de l'exercice de la souveraineté fiscale des cantons (cf. RDAF 1979 p. 292; 1977 p. 255; CCRI B. Ma., du 25 juin 1985; voir dans le même sens, en matière d'impôt fédéral direct, Archives 55, p. 435 cons. 2b; de même, 59, p. 431, arrêts qui préconisent une interprétation restrictive des règles permettant un report d'imposition). b) L'art. 46 bis al. 5 aLI est, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, issu d'un amendement voté lors du deuxième débat, à l'issue duquel la nouvelle du 28 novembre 1962 modifiant la loi du 26 novembre 1956 a été adoptée. Le législateur a, par ce texte, voulu

étendre le bénéfice du réinvestissement aux cas d'expropriation par une collectivité publique, d'une part, à tous les motifs impérieux imposant au contribuable la vente de son immeuble et le transfert de son domicile, d'autre part (pour plus de détails, v. BGC automne 1962, p. 248 et ss, not. 400-407, amendement Berlie, 504-505, amendement Reymond et conclusions Kratzer, rapporteur de la commission; cf. au surplus RDAF 1981, 197, cons. 4a). Ainsi, quoique la règle ne le dise pas expressément, il tombe sous le sens que les raisons professionnelles ou de santé invoquées à l'appui d'une demande aux fins de pouvoir bénéficier du réinvestissement lors d'un gain immobilier réalisé doivent répondre à cette exigence pour justifier ce traitement. Par ailleurs, le contribuable doit démontrer le lien de causalité entre le motif impérieux qu'il invoque et son changement de domicile. Certes, le contribuable n'est pas tenu de manifester sa volonté de réinvestir déjà lors du dépôt de la déclaration du gain immobilier; cette volonté résulte du fait que la vente et l'achat se sont succédés dans un délai raisonnable (v. RDAF 1981, 53; in casu, deux ans entre la vente et l'achat de l'immeuble acquis en remploi). Pris à la lettre, le terme impérieux devrait conduire à une interprétation très stricte de la règle (encore que, de l'avis du Conseiller d'Etat Graber, l'autorité pourrait, s'agissant des motifs de santé, sans trop de risques s'en remettre à l'avis de la Faculté; v. BGC, *ibid.*, p. 505); toutefois, la pratique fiscale va plutôt dans le sens inverse en ne se montrant pas trop exigeante pour admettre l'existence d'un motif justifiant le réinvestissement. Ainsi, il est connu que le réinvestissement est souvent admis pour le motif d'éloignement du lieu de travail, alors même que le développement de la motorisation et des communications devrait entraîner une pratique très restrictive dans ce domaine (pour un autre exemple, v. arrêt de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts du 28 octobre 1991 en la cause W. et E. Ma. où les recourants invoquaient des tensions nerveuses dues à un environnement défavorable, ce motif de santé n'étant pas mis en cause par l'autorité intimée). Il a de même été admis lorsqu'une maison d'habitation était soudain devenue trop vaste pour le contribuable après le départ de ses enfants (v. RDAF 1981, 53, précité). Aussi, dans un arrêt FI.1993.0160 du 14 juillet 1994, le Tribunal administratif a jugé qu'il ne fallait pas se montrer trop exigeant non plus dans l'examen des motifs de santé pouvant permettre le réinvestissement; il a donc admis ce dernier, le contribuable ayant démontré que son déménagement lui était imposé en raison de l'état dépressif de son épouse (v. en outre RDAF 1981, 197, déjà cité). Cette considération s'impose d'autant plus que la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (ci-après: LHID), que les cantons doivent mettre en oeuvre dans un délai de huit ans à partir de son entrée en vigueur (1er janvier 1993; art. 72 LHID), renonce à l'exigence de motifs impérieux comme condition à l'admission du réinvestissement (art. 12 al. 3 let. e LHID). Les seules exigences consacrées par ce texte sont en effet, d'une part, l'usage durable et exclusif du bien à l'habitation de l'aliénateur, d'autre part, l'affectation du produit de la vente, "(...)dans un délai approprié, à l'acquisition ou à la construction en Suisse d'une habitation servant au même usage" (v. au sujet de ces conditions, Bernhard Zwahlen, in *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Basel/Frankfurt a. M. 1997, ad art. 12 LHID, n° 72, p. 201). L'article 65 lit. f de la loi vaudoise sur les impôts directs, du 4 juillet 2000 (ci-après: LI), entrée en vigueur 1er janvier 2001, reprend du reste cette dernière condition; le lien de causalité entre le motif impérieux et le déménagement du contribuable n'est en revanche plus exigé. Le tribunal se limite en règle générale à exiger que le motif médical invoqué paraisse important et digne d'être pris en considération (v. FI.1993.0160, déjà cité). Il va de soi en revanche qu'il ne

saurait se satisfaire de motifs de pure convenance personnelle dans lesquels la raison de santé invoquée n'intervient que de façon secondaire. Ainsi, dans le même ordre d'idée, des motifs essentiellement financiers, lorsqu'ils apparaissent en définitive comme étant la cause principale de la vente et de l'acquisition d'un immeuble de remplacement, ne sont pas considérés comme suffisants pour constituer un cas de contrainte visé par l'art. 46 bis al. 5 aLI (v. CCRI, M. Me. et R. Pa., du 15 juillet 1991; cf. TA, arrêt FI.2000.0067 du 27 novembre 2000). c) Pour prétendre au report de l'imposition du gain réalisé, le contribuable doit en outre démontrer que l'immeuble qu'il a aliéné était, à ce moment, affecté de façon prépondérante à son logement. S'agissant de la problématique similaire de l'art. 51 al. 3 aLI, le Tribunal administratif, rappelant la volonté du législateur (v. BGC printemps 1982 p. 747-748), a interprété de la façon suivante cette notion: "A la notion de maison familiale, au sens où le législateur l'entendait, lorsqu'il a adopté l'art. 51. al. 3 LI dans sa teneur actuelle, quand bien même il n'y a pas utilisé expressément cette terminologie, correspond ainsi la notion stricte de noyau familial, c'est-à-dire les époux vivant en ménage commun et leurs enfants mineurs; par conséquent, c'est seulement si les membres de ce dernier cercle habitent de façon prépondérante l'immeuble, que le taux applicable au gain résultant de l'aliénation pourra être réduit. Ce n'est d'ailleurs que dans cette hypothèse que l'on peut admettre que l'immeuble est affecté, à proprement parler, à l'habitation du propriétaire (selon la formulation expresse de l'art. 51 al. 3 in fine) ou du contribuable (selon l'art. 46 bis al. 5)". A l'inverse de l'art. 51 al. 3 aLI qui exige, pour que le taux d'imposition du gain réalisé soit réduit, que l'immeuble vendu ait été en possession du contribuable durant vingt ans au moins (v. sur cette question arrêt FI.1998.0082 du 2 juin 1999), l'art. 46 bis al. 5 aLI n'a pas introduit de condition spécifique de durée dans la possession du bien aliéné. En revanche, l'art. 65 lit. f LI exige désormais expressément que l'immeuble aliéné ait "(...)durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur(...)" . d) L'article 46 bis al. 6 aLI complète le système instauré par l'article 46 bis al. 5 aLI. Dans l'hypothèse envisagée, la nature et l'affectation objectives de l'immeuble ne correspondent pas à celles des immeubles visés par l'alinéa 5; en effet, un terrain nu n'est pas de nature à permettre l'habitation du contribuable et ne peut pas non plus y être affecté. Le réinvestissement est néanmoins admis pour le motif que l'intention subjective du contribuable était de transformer l'immeuble aliéné pour en faire un immeuble correspondant par sa nature et son affectation aux immeubles visés par l'alinéa 5. Dans ce cas, l'intention du contribuable suffit car sa réalisation a été rendue impossible par l'aliénation intervenue pour l'un des motifs énoncés par l'alinéa 5 (RDAF 1981 p. 197 cons. 6b).

E. 3

En l'espèce, il s'agit en premier lieu de vérifier si la recourante a rendu vraisemblable qu'elle avait acquis le terrain aliéné dans le but d'y construire son habitation, soit un immeuble destiné à accueillir son domicile. La recourante le soutient, alors que l'autorité intimée avance quant à elle que, dès lors que l'immeuble a été acquis par donation, l'on ne saurait admettre que la condition de l'achat du terrain en vue d'y habiter soit remplie. Un tel raisonnement de principe ne peut être suivi. En effet, une donation est un contrat entre le donateur et le donataire qui présuppose la volonté de donner et la volonté d'accepter. Il diffère d'une vente par le seul fait que l'acquisition est gratuite. Pour le calcul de l'impôt sur les gains immobiliers, l'art. 45 aLI prévoit d'ailleurs expressément qu'en cas d'aliénation d'un immeuble, acquis notamment par donation, le précédent transfert à titre onéreux est déterminant pour fixer le prix d'acquisition et la durée de la possession. "Le prix d'acquisition de l'immeuble vendu" au sens de l'art. 46 bis aLI concerne donc aussi bien un

immeuble acquis par contrat de vente qu'un immeuble acquis par donation, ou par l'un des autres moyens mentionnés à l'art. 45 aLI. Afin de pouvoir bénéficier du réinvestissement au sens de l'art. 46 bis al. 6, le contribuable doit rendre vraisemblable qu'il avait fait l'acquisition du terrain vendu dans le but d'y construire son habitation, le mode d'acquisition n'étant pas déterminant. En effet, un acte de transfert de propriété d'un immeuble, à quelque titre que ce soit, ne contient jamais de mention sur l'intention de l'acquéreur concernant l'affectation de l'immeuble acquis. L'intention de l'acquéreur d'un terrain d'affecter celui-ci à la construction de son logement doit ainsi être déduit de l'ensemble des circonstances indépendamment du mode d'acquisition. En revanche, plus délicate est la question de savoir si l'on peut considérer que la recourante a acquis, par voie de donation, le terrain aliéné dans le but d'y construire son habitation. En premier lieu, on relèvera que la recourante a acquis la parcelle en cause par l'intermédiaire d'une donation rapportable dans la succession de son père, selon acte notarié du 31 octobre 1973. Il ressort du dossier que les démarches visant à aboutir à la construction d'un logement sur la parcelle en cause ont été entamées dès 1984. Ainsi, c'est une durée de près de onze ans qui s'est écoulée entre l'acquisition de la parcelle et la manifestation de la volonté de construire un logement sur cette dernière. Certes, la recourante n'était âgée que de vingt-trois ans lorsque l'acte de donation a été passé. Il n'en demeure pas moins, dans un cas tel que celui-ci où la donation procède de toute évidence d'une volonté, de la part du père de la recourante, de transmettre son patrimoine avant son décès, qu'il apparaît douteux que, au moment du transfert de la propriété, l'intention de la recourante était bel et bien fermement de construire sur la parcelle en cause un lieu qui lui servirait de domicile. A cet égard, il convient de rappeler que, en 1973, la parcelle était déjà sise sur un terrain constructible. Certes, il s'agissait encore de mettre en œuvre la procédure visant à établir un plan d'affectation, mais il n'en demeure pas moins que plus de dix ans se sont écoulés entre l'acquisition du terrain et la mise en œuvre des démarches adéquates. Un tel écoulement du temps laisse penser a contrario que la volonté de construire un immeuble sur la parcelle n'existait pas de manière ferme et irrévocable au moment de la donation. L'administration fiscale a au demeurant admis une valeur de 10'000 fr. lorsqu'il s'est agi de procéder au calcul du gain immobilier. Quand bien même l'on ne saurait faire grief à la recourante d'avoir adopté des pratiques à visées spéculatives, force est de constater que la valeur de l'immeuble a augmenté significativement depuis la donation, et ce indépendamment de la volonté de sa propriétaire. Il découle de ce qui précède que la recourante n'a pas rendu vraisemblable qu'elle avait fait l'acquisition de la parcelle en cause dans le but d'y construire son habitation. Ainsi, l'une des conditions pour admettre l'existence d'un réinvestissement fiscal au sens de l'art. 46 bis aLI fait défaut. Il n'est dès lors pas nécessaire d'examiner si la recourante a transféré son domicile pour des motifs impérieux.

E. 4

Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à rejeter le recours, sans frais compte tenu des circonstances, et à confirmer la décision attaquée.