

VD_OMNI FI.2000.0067 vom 27. November 2000

VD Tribunal cantonal, 2000-11-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2000.0067

FR: VD_OMNI FI.2000.0067 du 27 novembre 2000

IT: VD_OMNI FI.2000.0067 del 27 novembre 2000

Regeste

c/ACI | Des raisons essentiellement financières qui conduisent le recourant à se réparer de son immeuble ne permettent pas à ce dernier de revendiquer le réinvestissement du gain immobilier réalisé lors de la vente.

Erwägungen

E. 1

LI, 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). Or, les parties disputent le point de savoir si, dans le cas d'espèce, cette dernière condition est réalisée, ce que soutient le recourant mais conteste en revanche l'autorité intimée. 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 92/076 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. 46bis al. 5 LI est, dans sa teneur actuelle, 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 emploi). 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 93/160 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). c) 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.

E. 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. e de la future loi vaudoise sur les impôts directs, du 4 juillet 2000, dont l'entrée en vigueur est prévue le 1er janvier 2001, reprend du reste ce dernier texte. d) 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 93/160, 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 financiers, lorsqu'ils apparaissent 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 al. 5 LI (v. CCRI, M. Me. et R. Pa., du 15 juillet 1991). 2. Dans le cas d'espèce, le tribunal fait, à la lumière de ce qui précède, les constatations suivantes. a) Il ressort de l'attestation établie par le Dr Daniel Blanc que le recourant était en traitement fin 1995 - début 1996 pour une hernie discale et que, dès cette période, il été obligé d'interrompre son activité de maçon. S'agissant des motifs pour lesquels il aurait été contraint d'aliéner son immeuble de Z._____, le recourant a tout d'abord expliqué à la commission d'impôt, à l'appui de sa demande de réinvestissement, que, par suite de sa séparation d'avec Y._____ et du rachat de la part de cette dernière dans la copropriété, il s'était trouvé dans l'impossibilité de faire face aux charges. Dans sa réclamation à l'autorité intimée, le recourant a ensuite nuancé ses propos, indiquant qu'il avait prévu de faire des sacrifices financiers durant six mois pour conserver sa propriété, le temps pour lui de réaliser, à compter de juillet 1996, un salaire mensuel lui permettant de couvrir ses frais. Si l'on s'en tient à ses premières explications, le fait que la hernie discale dont souffrait déjà le recourant se soit aggravée et le contraigne à quitter son emploi chez A._____ SA aurait précipité les événements et obligé le recourant à se débarrasser plus rapidement de ce bien; mais les raisons principales pour lesquelles il a dû vendre, soit la rupture du couple X._____ -Y._____ et ses conséquences financières pour le recourant, préexistaient. Si l'on donne du crédit aux secondes explications, l'état de santé du recourant aurait entraîné la perte de son emploi et a eu pour conséquences des difficultés financières inévitables. Toutefois, et cela est essentiel, quelle que soit la thèse que l'on retienne, l'aggravation de son état de santé n'apparaît pas comme le motif qui a contraint le recourant à vendre l'immeuble de Z. _____; pour ce faire, il eût fallu que le recourant démontre qu'il ne pouvait demeurer à cet endroit pour des raisons médicales ou physiologiques, ce qui est au demeurant douteux. Force est donc bien de constater que ce sont des raisons essentiellement financières, le recourant ne pouvant plus faire face aux charges de cet immeuble, qui l'ont conduit à se séparer de ce bien; ce motif ne permet pas au recourant de revendiquer le réinvestissement du gain immobilier réalisé. b) On aurait cependant pu se demander si d'autres impératifs, d'ordre professionnels, n'étaient pas survenus, contraignant le recourant à changer de domicile. Or, sur ce point également, le recourant a varié dans ses explications. Devant la commission d'impôt, il a en effet tenté de soutenir que la vente de l'immeuble de Z._____ et l'achat de l'immeuble de C._____ lui étaient imposés par la distance avec le lieu où il suivait une formation, la seconde localité étant distante de 45 minutes de Fribourg, alors qu'il lui fallait au moins une heure depuis la première pour rejoindre cette ville. A l'appui de son pourvoi, le recourant a présenté les choses de façon différente, expliquant qu'il avait pris la décision d'acheter un immeuble à C._____ après avoir trouvé un nouvel emploi à B._____, tout en suivant parallèlement des cours du soir à Neuchâtel. Cette démonstration n'est pas rapportée. Le transfert par le recourant de son domicile de Z._____ à C._____ n'apparaît pas dicté par la formation qu'il a suivie durant un temps limité à Fribourg; on ignore du reste sur quelle durée cette formation s'est étendue, l'attestation produite ayant trait au 2ème semestre 1996 que le recourant a au demeurant abandonné après avoir trouvé un emploi à B._____. Si le fait que le recourant ait dû se reconvertir en raison de son état de santé n'est, en lui-même guère contestable, il est en revanche très douteux que cette période d'incertitude sur le plan professionnel puisse, à elle seule, justifier que le recourant transfère son domicile en un lieu plus proche de l'endroit où il suit une formation. Par surcroît, les pièces produites démontrent qu'à cette époque, le recourant habitait *****, soit une localité guère moins éloignée de Fribourg que Z._____. Du reste, on retient de ses dernières explications que

le recourant a décidé d'habiter C. _____, non pas dans le but de se rapprocher de Fribourg, mais après avoir trouvé emploi à B. _____, tout en suivant des cours du soir à Neuchâtel. Pourtant, ce dernier village ne présente pas, de ce point de vue, un avantage décisif et la comparaison ne penche guère en sa faveur; C. _____ est en effet beaucoup plus éloignée de l'A1 que Z. _____, où l'accès à B. _____ et à Neuchâtel, via les entrées et sorties de ***** et de ***** , apparaît en revanche comme plus aisé. Quoi qu'il en soit, si l'on devait suivre le recourant dans ses dernières explications, force serait de constater que les raisons, au demeurant dépourvues de caractère impérieux, qui l'ont conduit à acquérir un immeuble à C. _____ ne sont pas les mêmes que celles à l'origine de la vente de l'immeuble de Z. _____. 3. Dans ces conditions, le recours sera rejeté et la décision attaquée, confirmée; au surplus, le recourant, qui succombe, verra mis à sa charge un émolument judiciaire.

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