

## **VD\_OMNI FI.2000.0104 vom 23. April 2002**

VD Tribunal cantonal, 2002-04-23, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2000.0104](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2000.0104)

FR: VD\_OMNI FI.2000.0104 du 23 avril 2002

IT: VD\_OMNI FI.2000.0104 del 23 aprile 2002

### **Regeste**

c/ACI | Il appartient au contribuable d'établir les motifs impérieux, ayant trait à sa personne, qui le contraignent à vendre son logement et à acquérir un nouveau logement, pour invoquer le réinvestissement du gain immobilier à bon droit. In casu preuve non rapportée car les motifs invoqués ne concernent pas le contribuable personnellement mais sa mère.

### **Erwägungen**

#### **E. 30**

jours. Interpellé sur la question de la recevabilité du pourvoi, ce même mandataire est revenu sur ses explications initiales, indiquant, d'une part, qu'il avait transféré voici deux ans son étude d'E.\_\_\_\_\_ à Château d'Oex, sans indiquer que cette circonstance avait été signalée à l'autorité intimée, et, d'autre part, que la décision avait été notifiée à l'adresse de son ancienne étude. Au surplus, il a relevé qu'il était de toute façon matériellement impossible pour lui d'avoir pu prendre connaissance de cette décision le 4 novembre 2000, comme initialement indiqué, car il s'agissait d'un samedi. A la suite des recherches effectuées par l'office postal d'E.\_\_\_\_\_, il s'est effectivement avéré qu'un avis de retrait d'un pli recommandé avait été déposé le 4 novembre 2000 dans la case postale du mandataire; cet avis n'ayant cependant pas été retiré dans le délai de garde, l'envoi a été acheminé à son expéditeur le 14 novembre 2000. Le mandataire a du reste précisé que cette décision avait été retournée à l'ACI le 16 novembre 2000 et que celle-ci avait procédé à une nouvelle notification, à son ancienne adresse privée; or, cette dernière date apparaît effectivement sur le timbre humide de l'exemplaire produit au tribunal. Dans ce cas de figure, le mandataire a l'obligation d'annoncer d'éventuels changements d'adresse à l'autorité qu'il a saisie d'une réclamation, ce dont il s'est abstenu dans le cas d'espèce; il en résulte que la notification du 3 novembre 2000 est venue à chef à l'échéance du délai de garde, soit le 11 novembre 2000. Peu importe que ce mandataire n'ait en réalité pas pu prendre connaissance de la décision attaquée avant le 17 novembre 2000. Quoi qu'il en soit, le recours, interjeté le 5 décembre 2000, l'a bien été dans le délai de trente jours, lequel a commencé à courir le lendemain de la fiction de notification, soit le 12 novembre 2000; il y a donc lieu d'entrer en matière sur le fond du litige. 2.

Le juge instructeur a invité la recourante, par courrier du 20 mars 2002, à faire part de sa détermination sur un certain nombre de questions soulevées dans le cadre de l'instruction du recours; il a notamment invité la recourante à apporter la preuve qu'elle-même et sa mère étaient domiciliées à la même adresse depuis la vente de la maison de C.\_\_\_\_\_. Le délai qui lui a été imparti à cet effet au 2 avril 2002 n'a pas été mis à profit par la recourante puisque c'est le lendemain seulement de son échéance, le 3 avril 2002, qu'elle en a requis la prolongation; aussi cette dernière demande, considérée dès lors comme tardive, a-t-elle été écartée par lettre du juge du même jour. Par courrier du 18 avril 2002, le nouveau mandataire, consulté

entre-temps par la recourante, a cependant requis du juge instructeur qu'il lui octroie un nouveau délai d'une quinzaine de jours, afin de donner suite à la réquisition du 20 mars 2002, après en avoir conféré avec sa cliente. Cette correspondance comporte, de façon à tout le moins implicite, une demande de restitution du délai initialement imparti au 2 avril 2002 pour procéder. a) Dans une situation de ce genre, il s'agit, pour une partie empêchée d'agir dans le délai échu, d'en obtenir la restitution; cette règle s'applique aussi bien aux délais légaux qu'aux délais judiciaires. La partie requérante doit cependant établir l'existence d'un empêchement non fautif de sa part (on se réfère ici à l'article 32 al. 2 LJPA, l'article 168 al. 1 LI n'étant pas applicable au recours devant le Tribunal administratif), ce qui est le cas lorsqu'elle se trouve objectivement dans l'impossibilité de faire valoir ses droits; est considérée comme non fautive toute circonstance qui aurait empêché un plaideur consciencieux d'agir dans le délai fixé (v. sur ce point, Jean-François Poudret, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire, Vol. I, Berne 1990, ad art. 35, n° 2.3, p. 240; Alfred Kölz/ Jürg Bossart/ Martin Röhl; Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, Zurich 1999, § 12 n° 14; références citées). Par ailleurs, le requérant ne saurait laisser s'écouler trop de temps avant d'agir; au contraire, la recevabilité de la demande de restitution suppose qu'elle soit adressée dans un certain délai suivant la cessation de l'empêchement. La LJPA ne contient aucune disposition à cet égard; on peut toutefois s'inspirer de l'art. 168 al. 2 LI, qui, reprenant l'art. 83b al. 2 aLI et à l'image de l'art.

#### **E. 35**

al. 3 OJF (v. Poudret, *ibid.*, n° 3.2), fixe à cet égard un délai de dix jours. En outre, la requête doit non seulement être motivée mais, par surcroît, être accompagnée des moyens de preuve dont dispose la partie pour établir cet empêchement (*ibid.*, n° 3.4); simultanément l'intéressé doit encore accomplir l'acte omis; art. 168 al. 2 LI, par analogie. Au delà de ce délai, la requête en restitution de délai doit être écartée pour cause de tardiveté. b) Dans le cas d'espèce cependant, les conditions d'une restitution du délai imparti au 2 avril 2002 à la recourante ne sont pas réunies. On observe en premier lieu que la recourante ne se prévaut d'aucune circonstance qui l'eût empêchée d'agir dans le délai initialement imparti. En deuxième lieu, à supposer même que cette circonstance se soit présentée entre le 20 mars - date de la réquisition - et le 3 avril 2002 - date à laquelle la requête de prolongation est parvenue en mains du tribunal -, force serait de constater qu'en agissant le 18 avril 2002 seulement par la plume de son nouveau mandataire, la recourante a tardé à demander cette restitution du délai et négligé au surplus d'accomplir l'acte omis. Enfin, s'agissant du contenu de la réquisition d'instruction, on observe que la recourante a fait état dans son pourvoi du 5 décembre 2000 d'une vie commune, à E. \_\_\_\_\_, entre elle-même, son époux et sa mère; or, dans sa réponse au recours, datée du 22 janvier 2001, l'ACI a relevé que sa mère et elle-même étaient chacune domiciliée à une adresse différente dans cette dernière localité. On pouvait ainsi attendre de la recourante qu'elle fournisse sans difficulté particulière la preuve d'un fait qu'elle a elle-même allégué depuis fort longtemps, à savoir celle de l'existence d'un domicile commun, à E. \_\_\_\_\_, à compter du 1er juillet 1996, sans avoir à requérir une nouvelle prolongation. Il n'y a ainsi pas lieu de donner suite à la demande du mandataire de la recourante. 3. 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 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 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 novelle 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 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). 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 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 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. 46bis al. 5 aLI (v. CCRI, M. Me. et R. Pa., du 15 juillet 1991; cf. TA, arrêt FI 000/067 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 98/082 du 2 juin 1999), l'art. 46bis 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(...)" . 4.

Or, les parties disputent le point de savoir si, dans le cas

d'espèce, ces deux conditions-ci sont réalisées, ce que soutient la recourante mais conteste

en revanche l'autorité intimée. a) L'autorité intimée s'est crue à tort dispensée d'examiner si la recourante invoquait un motif impérieux à l'appui de son déménagement. Elle estime en effet que la période durant laquelle la recourante a vécu dans la maison de C. \_\_\_\_\_, soit du 1er mai au 30 juin 1996, est trop courte pour admettre qu'il s'agit de l'habitation du contribuable. En outre, pour l'autorité intimée, la période durant laquelle la mère de la recourante a vécu dans cette maison ne saurait entrer en considération dans la mesure où, d'une part, seule cette dernière est contribuable, d'autre part, le ménage composé de la recourante, son époux et sa mère ne peut être assimilé au noyau familial tel que l'a voulu le législateur aux art. 46bis al. 5 et 51 al. 3 aLI. L'autorité intimée a cependant perdu de vue que la première de ces deux dispositions - seule invoquée in casu - n'exige aucune condition de durée dans la possession; force est ainsi d'admettre que la maison de C. \_\_\_\_\_ était effectivement l'habitation de la recourante au moment de la vente. L'examen plus poussé de cette question aurait, à l'extrême limite, eu un intérêt si le tribunal avait été confronté en l'occurrence à des indices d'abus. Ainsi, dans l'hypothèse où la décision du contribuable de vendre son bien précède la constitution du domicile dans la maison destinée à la vente, on peut sérieusement se demander s'il ne s'agit pas là d'une évasion fiscale, surtout si le contribuable n'habite l'immeuble en question que durant une courte période, précisément pour obtenir le report de l'imposition du gain. Or, l'on n'est guère éloigné d'une hypothèse de ce genre en l'occurrence puisque dix jours seulement séparent la donation, intervenue le 10 mai 1996, par A. \_\_\_\_\_ à la recourante de l'immeuble de C. \_\_\_\_\_, de l'acquisition par celle-ci, le 20 mai 1996, d'un droit d'emption sur l'immeuble d'E. \_\_\_\_\_ dont elle fera l'acquisition un mois et demi plus tard. La recourante expose, certes, qu'initialement, elle pensait demeurer avec son époux et sa mère à C. \_\_\_\_\_; compte tenu cependant de la brièveté de ce délai, sa bonne foi pourrait être mise en doute. Il n'est pas impossible en effet que son intention de déménager ait préexisté à la donation. On relève du reste, dans le souci d'être complet, que s'il s'était agi pour lui d'appliquer les dispositions en vigueur depuis le 1er janvier 2001 - ce qui n'est guère envisageable, les faits générateurs de l'imposition s'étant produits sous l'empire de la LI ancienne -, le tribunal aurait dû alors constater que la condition de durabilité de l'usage faisait défaut dans le cas d'espèce. Cela l'aurait assurément conduit à confirmer la décision attaquée. b) En réalité, le débat a surtout trait à la seconde des conditions ici litigieuses. Il est douteux en effet que des motifs impérieux aient conduit la recourante à vendre cette maison et à faire l'acquisition d'une villa à E. \_\_\_\_\_. La recourante se contente pour l'essentiel d'invoquer l'état de santé de sa mère; entre le 8 mars 1996 et le 26 juillet 1996 en effet, celle-ci a été admise à deux reprises pour des séjours d'un mois et demi à l'hôpital psychiatrique, ce en raison d'une dépression consécutive au demeurant à un divorce conflictuel. Même si l'on se fie au contenu du certificat médical produit, il n'est pas pour autant démontré que cette circonstance imposait nécessairement à A. \_\_\_\_\_ de quitter C. \_\_\_\_\_ pour s'établir à E. \_\_\_\_\_. Seules des indications médicales durables eussent pu constituer à cet égard un motif impérieux. Or, celles figurant au dossier apparaissent à tout le moins insuffisantes; le tribunal ne saurait présumer de deux séjours consécutifs d'un mois et demi dans un hôpital psychiatrique que l'état dépressif de A. \_\_\_\_\_ se prolonge de façon indéterminée, au point qu'il soit impératif pour elle d'un point de vue médical de quitter la maison de C. \_\_\_\_\_. A supposer du reste que cette dernière circonstance soit établie, la recourante ne démontre rien de tel en ce qui la concerne personnellement; celle-ci n'établit en aucune manière que des motifs impérieux l'ont contrainte à emménager à E. \_\_\_\_\_. A cet égard, la recourante met en avant l'état de santé de sa mère; il n'est pourtant nullement démontré que A. \_\_\_\_\_ soit désormais dans

l'incapacité durable de vivre seule, ni par conséquent que la recourante ait été contrainte de prendre sa mère sous son nouveau toit. De même, il n'est pas davantage démontré que la recourante et sa mère ont effectivement vécu sous le même toit à compter du 1er juillet 1996. Dans la décision attaquée, l'ACI a du reste relevé sur ce point, sans être contredite, que la recourante avait emménagé le 1er juillet 1996 dans un appartement loué au chemin \*\*\*\*\*, à E.\_\_\_\_\_, tandis qu'à la même date, A.\_\_\_\_\_ avait pris un nouveau domicile au chemin \*\*\*\*\*, toujours à E.\_\_\_\_\_. Sans doute, il s'agissait pour X.\_\_\_\_\_ et son époux de se constituer provisoirement un domicile jusqu'à l'achèvement de la villa sise chemin \*\*\*\*\*, à E.\_\_\_\_\_, sur la parcelle acquise le 8 juillet 1996; en revanche, aucun élément ne permet de dire que A.\_\_\_\_\_ ait rejoint ultérieurement ces derniers à leur nouveau domicile, la recourante, quoiqu'interpellée, n'ayant fourni aucune indication sur ce point. c) De ces constatations, il résulte que la recourante ne se prévaut d'aucun motif impérieux à l'appui de son acquisition de la parcelle n° 2\*\*\*\*\* du cadastre d'E.\_\_\_\_\_. C'est, dans ces conditions, à juste titre que le réinvestissement du gain résultant de la vente de la parcelle n° 1\*\*\*\*\* de C.\_\_\_\_\_ lui a été refusé par l'autorité intimée. 5. Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. La recourante succombant, il se justifie de mettre un émolument judiciaire à sa charge; au surplus, il ne sera pas alloué de dépens.

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