

VD_OMNI FI.2006.0079 vom 16. Januar 2007

VD Tribunal cantonal, 2007-01-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2006.0079

FR: VD_OMNI FI.2006.0079 du 16 janvier 2007

IT: VD_OMNI FI.2006.0079 del 16 gennaio 2007

Regeste

X. _____ et Y. _____ /Administration cantonale des impôts | L'aliénation d'un immeuble à l'usage de résidence secondaire ne permet pas au vendeur de revendiquer le report de l'imposition, quand bien même le produit du gain serait entièrement affecté à l'acquisition d'un immeuble destiné à devenir son domicile principal.

Erwägungen

E. 1

Le litige porte sur l'art. 65 al. 1 litt. f de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (ci-après : LI). Cette disposition traitant du report de l'imposition du gain réalisé à la suite de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble, situé dans le canton, qui fait partie de la fortune privée du contribuable (art. 61 al. 1 litt. a LI), a la teneur suivante :
« L'imposition est différée : (...) f. _____ en cas d'aliénation de l'habitation (immeuble ou part d'immeuble) 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. » a)
On rappelle au préalable que la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. Toutefois, si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il faut alors rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment les travaux préparatoires, le but et l'esprit de la règle, les valeurs sur lesquelles elle repose, ainsi que sa relation avec d'autres dispositions légales (ATF 132 III 226, consid. 3.3.5, p. 237 ; 132 V 159, consid. 4.4.1, p. 163/164 ; 131 I 74, consid. 4.1, p. 80/81 ; 394, consid. 3.2, p. 396). Pour l'interprétation des normes récentes, les travaux préparatoires prennent une importance particulière (ATF 131 I 74, consid. 4.2, p. 81 ; 131 II 697, consid. 4.1, p. 703 ; 125 II 238, consid. 5a, p. 244/245 ; 124 V 185, consid. 31, p. 189/190). b) La LI, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2001, a remplacé la loi homonyme du 26 novembre 1956 (ci-après : aLI), dont l'art. 46bis permettait au contribuable, en cas de vente d'un immeuble destiné à la culture du sol et affecté à l'exercice de son activité ou de celles de membres de sa famille, d'invoquer le réinvestissement lorsque le produit de l'aliénation était utilisé à l'achat, dans le canton, d'un immeuble de même nature affecté au même but. L'alinéa 5 de cette disposition en étendait 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 ». Selon la jurisprudence de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt de l'époque (ci-après : la CCRI), le réinvestissement avait pour but de permettre au contribuable de poursuivre son activité ou de se loger dans les mêmes conditions qu'auparavant; il ne devait se trouver ni enrichi, ni

appauvri par rapport à sa situation antérieure (v. arrêt G. du 19 août 1974, reproduit in: RDAF 1975, p. 51). Sous l'empire de l'aLI, afin de pouvoir bénéficier du réinvestissement, le contribuable non exploitant agricole devait remplir les quatre conditions: l'immeuble aliéné devait être principalement affecté à l'habitation; il devait constituer le logement et le domicile du contribuable; l'immeuble acquis en remploi devait être de même nature et répondre au même but (autrement dit, il devait aussi être principalement affecté à l'habitation du contribuable); le contribuable devait enfin avoir transféré son domicile sous l'effet d'une certaine contrainte. Les dispositions légales sur le réinvestissement étaient interprétées de manière restrictive, car il s'agissait là d'une mesure exceptionnelle découlant de l'exercice de la souveraineté fiscale des cantons. Ainsi, pour prétendre au report de l'imposition du gain réalisé, le contribuable devait de toute façon démontrer que l'immeuble qu'il avait aliéné était, à ce moment, affecté de façon prépondérante à son logement (cf. arrêts FI 2004.0059 du 7 octobre 2004; FI.2000.0104 du 23 avril 2002; FI.2000.0067 du 27 novembre 2000; FI.1997.0075 du 19 mai 1999; FI.1992.0076 du 11 juin 1993). En revanche, il ne pouvait prétendre au réinvestissement si l'immeuble aliéné était affecté à l'usage d'une résidence secondaire (CCRI, arrêt 90/027 du 17 avril 1991, in RDAF 1993, 66 ; arrêt B. du 2 septembre 1976, in RDAF 1977, 255). c) 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 (1^{er} 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 exigences consacrées par ce texte sont l'usage durable et exclusif du bien à l'habitation de l'aliénateur, d'une 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 » , d'autre part (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., 2^{ème} éd. 2002, ad art. 12 LHID, p. 221 et ss, not. nos 74-79, plus particulièrement 74, p. 239). S'agissant de la première condition, il est intéressant de citer ici le texte allemand de l'art. 12 al. 3 lit. e LHID : « Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung)... ». Du reste, la jurisprudence en langue allemande parle à cet égard de « Ersatzbeschaffung eines selbst bewohnten Eigenheims » (cf. notamment ATF du 2 mars 2004, reproduit in: StE 2004 B 42.38 n° 24, cons. 3.2). A cet égard, comme toute exception au principe de l'imposition, la notion de propre usage durable et exclusif de l'immeuble d'habitation cédé est restrictive (v. sur ce point, Peter Locher, Legalitätsprinzip im Steuerrecht, in Archives de droit fiscal no 60, p. 1 et ss, not. 13 à 15, références citées). Cette notion se limite à l'immeuble dans lequel l'aliénateur était domicilié, ce qui exclut de prendre en considération l'usage de résidence secondaire (v. Felix Richner et alii, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2^{ème} éd., Zurich 2006, ad § 216 ZHStG n° 324, p. 1591, réf. citée ; v. en outre, Markus Langenegger, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer, Berne 2002, p. 98, n° 11). Du reste, l'intention du législateur fédéral était de limiter le sursis à l'imposition à l'aliénation des résidences principales, à l'exclusion en revanche des résidences secondaires (v. FF 1983 III 1 et ss, not. 109). Les débats relatifs à l'art. 12 al. 3 lit. e LHID, notamment du 31 janvier 1989 devant le Conseil national, démontrent que cette disposition ne se rapporte qu'à la résidence principale du contribuable, c'est-à-dire à l'immeuble abritant son domicile principal (BO CN 1989, p. 49 et ss, not. 51). d) L'article 65 al. 1 lit. f LI reprend le texte de l'art. 12 al. 3

lit. e LHID et il n'a pas échappé au législateur que cette disposition faisait exclusivement référence à « l'immeuble habité par le contribuable et constituant son domicile principal » (v. Exposé des motifs et projet de loi, in BGC mai 2000, p. et 723 et ss, not. 810). Le nouveau texte de loi consacre en réalité cette condition issue de l'ancien texte. Il ne fait guère de doute, dans ces conditions, que l'aliénation d'un immeuble à l'usage de résidence secondaire ne permet pas au vendeur de revendiquer le report de l'imposition, quand bien même le produit du gain serait entièrement affecté à l'acquisition d'un immeuble destiné à devenir son domicile principal. La jurisprudence précitée, rendue sous l'empire de l'ancien droit, trouve ainsi sa confirmation au regard du nouveau texte de loi.

E. 2

a) Les recourants ont joui de l'appartement situé dans la PPE « D. _____ » comme d'une résidence secondaire. Ils ont acquis cet appartement en 1997 alors qu'ils étaient domiciliés à Lutry. Lorsqu'ils ont vendu leur villa dans cette dernière localité, ils ont transféré leur domicile à F. _____, puis à G. _____. A. X. _____ ayant réduit ses activités, les recourants ont caressé le projet de faire d'C. _____ leur commune de domicile; c'est à cette fin qu'ils ont acquis courant 2003 un terrain aux E. _____, sur lequel ils ont bâti un chalet qu'ils habitent depuis le 1^{er} janvier 2005. A. X. _____ a réduit ses activités à compter du 1^{er} septembre 2004 et les recourants soutiennent qu'à compter de cette date déjà, ils ont fait de la Commune d'C. _____ le lieu de leur domicile et de l'appartement en PPE leur résidence principale, leur appartement de G. _____ n'étant plus dès lors qu'une résidence secondaire. Comme la fixation du domicile de contribuables retraités ne dépend plus, par définition, du lieu à partir duquel ils se rendent quotidiennement à leur travail, on peut admettre plus facilement en pareil cas qu'ils puissent avoir transféré leur domicile dans leur résidence secondaire (v. arrêt FI 2003.0055 du 26 janvier 2004). b) En l'espèce toutefois, plusieurs indices concordants montrent que tel n'est pas le cas en l'espèce. A. X. _____ a réduit ses activités le 1^{er} septembre 2004 ; il ne prendra sa retraite définitive et complète, selon les explications fournies par les recourants dans leur réclamation, qu'au 1^{er} septembre 2007. Cela confirme bien que la situation des recourants n'était pas réglée en septembre 2004, ceux-ci ne prétendant pas, au demeurant, n'avoir eu à cette époque le chalet des E. _____ pour seule demeure. Si les recourants ont effectivement voulu transférer leur domicile principal de G. _____ aux E. _____, cette intention s'est concrétisée lorsqu'ils ont emménagé dans le chalet qu'ils y ont fait construire ; les recourants n'ont en revanche pas voulu faire de l'appartement en PPE leur domicile principal, même pour quatre mois. Cela est renforcé par leur inscription au registre des habitants d'C. _____ le 9 mars 2005, avec effet à compter du 1^{er} janvier 2005. A supposer en effet que les recourants fussent effectivement domiciliés aux E. _____ depuis septembre 2004, ils auraient concrétisé sans tarder leur volonté en s'inscrivant au registre communal des habitants. Enfin, l'acte de vente à terme conditionnelle du 28 décembre 2004 mentionne au titre du domicile des recourants leur adresse de G. _____ ; ceux-ci n'auraient pas manqué de faire rectifier l'acte sur ce point s'ils s'étaient sérieusement considérés comme domiciliés à C. _____ à cette époque. c) Les conditions permettant le report de l'imposition du gain immobilier ne sont ainsi pas réalisées, puisque les recourants avaient affecté l'appartement aliéné à leur résidence secondaire, et non à leur habitation principale. C'est par conséquent à juste titre que leur réclamation a été rejetée par l'autorité intimée.

E. 3

Le recours doit ainsi être rejeté et la décision attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge des recourants; il n'y a pas lieu d'allouer des dépens.

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