

VS_GERICHTE F1 24 65 vom 7. Mai 2025

VS Kantonsgericht, 2025-05-07, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_F1 24 65](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_F1_24_65)

FR: VS_GERICHTE F1 24 65 du 7 mai 2025

IT: VS_GERICHTE F1 24 65 del 7 maggio 2025

Regeste

F1 24 65 (CCR 2023/29) ARRÊT DU 7 MAI 2025 Tribunal cantonal du Valais Cour de droit fiscal Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge, Laurent Tschopp, juge assesseur ; Julia Kamhi, greffière, en la cause X _____, recourante, représentée par Maître Guillaume Grand, avocat, 1950 Sion contre SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité attaquée (Impôt sur les gains immobiliers, période fiscale 2022) recours contre la décision sur réclamation du 6 mars 2023

Erwägungen

E. 1.1

Conformément à la loi réorganisant la juridiction fiscale du 11 mars 2022 (RCV 2022-102), la Cour de céans constitue désormais l'autorité ordinaire de recours contre les décisions des autorités fiscales (cf. not. art. 81a al. 1 LPJA). Il lui appartient par conséquent de statuer sur le recours du 4 avril 2023, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par la CCR.

E. 1.2

Le recours a été formé régulièrement, de sorte qu'il convient d'entrer en matière (art. 150 et 150a LF dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023 ; art. 150 LF).

E. 1.3

Le SCC a déposé son dossier. La requête correspondante de la recourante est ainsi satisfaite. Il n'y a pas lieu de procéder à son interrogatoire, dans la mesure où elle a eu tout le loisir de s'exprimer par écrit (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. d, 56 al. 1 et 17 al. 2 LPJA).

E. 2

La recourante reproche au SCC d'avoir refusé de différer l'imposition de son gain immobilier. Elle invoque une violation des art. 12 al. 3 let. e LHID et 46 let. e LF.

E. 2.1

Selon l'art. 12 al. 1 LHID, l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable ou d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses). L'imposition est différée 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 (art. 12 al. 3 let. e LHID). Les art. 44 al. 1 et 46 let. e LF correspondent à ces dispositions.

E. 2.2

La notion d'habitation ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur de l'art. 12 al. 3 let. e LHID doit être interprétée de façon restrictive et doit être comprise comme faisant référence au domicile principal du contribuable, à l'exclusion des résidences secondaires (ATF 143 II 233 consid. 2.1 ; 138 II 105 consid. 6.3.1). Elle doit être interprétée de manière identique pour le bien aliéné et celui de remplacement (ATF 143 II 233 consid. 2.4 ; RICHNER, Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum [Teil I], ZStP 3/2010 p. 183 ss, p. 202).

- 8 - En principe, l'habitation doit avoir été affectée au propre usage au moment du transfert, respectivement au moment où la décision de le remplacer est prise. Il suffit, pour retenir le caractère durable du propre usage, que la personne ait occupé sans interruption notable l'habitation ayant exclusivement servi à son propre usage durant la période précédant le transfert, en d'autres termes qu'elle y ait eu son domicile civil, respectivement fiscal. Le domicile doit s'être trouvé au lieu de l'immeuble aliéné à la fin de la période de possession. Il n'est en revanche pas exigé que l'immeuble aliéné ait été habité de manière ininterrompue et exclusive durant toute la durée de possession. Il ne doit toutefois pas s'agir d'une simple résidence occasionnelle ou temporaire (ATF 143 II 233 consid.

E. 2.3

La notion de domicile suppose la réunion de deux éléments : un élément objectif extérieur, la présence physique en un lieu donné, et un élément subjectif intérieur, l'intention d'y demeurer durablement. La jurisprudence ne se fonde pas sur la volonté interne, mais sur les éléments objectivement reconnaissables permettant de déduire une telle intention. L'intention reconnaissable de l'extérieur doit porter sur le caractère durable du séjour. Même un séjour simplement temporaire depuis le début peut fonder un domicile, s'il est conçu pour une certaine durée et que le centre de vie y est déplacé. On peut en général postuler qu'une année est une durée de détention minimale (ATF 143 II 233 consid. 2.5.2 ; cf. ég. arrêts du Tribunal fédéral 9C_714/2023 du 4 février 2025 consid. 5.4, 2C_347/2018 précité consid. 2.4.1). L'intention de quitter ultérieurement à nouveau un endroit (en raison de circonstances nouvelles qui ne peuvent être prévues avec certitude) n'exclut pas l'existence d'un domicile (ibidem).

E. 2.4

Une durée minimale de détention de l'objet vendu n'est pas exigée sous l'angle de l'art. 12 al. 3 let. e LHID. Il existe un silence qualifié du législateur à cet égard. Ainsi, les cantons ne sont pas autorisés à prévoir dans leur législation une durée minimale à ce titre (ATF 143 II 233 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_347/2018 du 24 janvier 2019 consid. 2.4.1 ; HUNZIKER/SEILER, in : ZWEIFEL/BEUSCH [édit.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4ème éd. 2022, n° 134 ad art. 12 LHID ; ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, op. cit., § 7 n° 100). Il ne doit cependant pas s'agir simplement d'un logement occasionnel ou temporaire, cela quand bien même le domicile fiscal pourrait s'y situer à court terme (RICHNER, op. cit., p. 205). Cela étant, lorsque la durée d'occupation propre avant la vente est de moins

- 9 - d'une année (sur cette durée, cf. consid. 2.3 supra), il convient de vérifier l'existence d'une évasion fiscale, c'est-à-dire si l'utilisation personnelle n'a été qu'un prétexte pour profiter du privilège du report d'impôt

(ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, op. cit., § 7 n° 100). La question

d'un abus de droit peut notamment exister lorsque la prise de domicile n'a eu lieu que pour des motifs spéculatifs (cf. ATF 143 II 233 consid. 2.6).

E. 2.5

En l'espèce, le SCC a refusé de différer l'imposition du gain immobilier au motif que la recourante n'avait pas eu l'intention de résider durablement dans l'appartement vendu. Cette appréciation doit être confirmée à teneur du dossier. Aucun élément objectivement reconnaissable ne permet en effet d'attester qu'elle avait l'intention de résider durablement dans l'appartement de B _____ lors de la prise de domicile, en mai 2021. La recourante n'a occupé ce logement que moins d'une année et les pourparlers relatifs à l'achat de l'appartement de C _____ ont débuté huit mois seulement après sa domiciliation à B _____, soit au plus tard en janvier 2022, tel que l'attestent les courriels produits. La recourante argue qu'elle résidait déjà à B _____ depuis le mois de janvier 2021, soit avant qu'elle y dépose ses papiers, le 2 mai 2021. Sachant toutefois que son lieu de travail se trouvait à A _____, où elle disposait d'un appartement et où elle avait laissé ses papiers, la présence qui ressort des décomptes bancaires produits ne permet objectivement pas de retenir que l'appartement de B _____ aurait constitué sa résidence principale dès janvier 2021. Dans ce contexte, l'on peut également relever que la recourante a elle-même fait part au fisc de ses hésitations à transférer son domicile à B _____ en 2021. Il est donc à tout le moins exclu d'admettre que ce transfert serait intervenu factuellement avant le mois de mai 2021. Cela étant, les explications de la recourante relatives aux circonstances qui l'ont empêchée d'emménager à B _____ dès le mois de septembre 2020 (travaux, accident de ski) s'avèrent également inopérantes. Cela étant, il est décisif de constater que lors de son inscription à la commune de B _____, en mai 2021, la recourante disposait encore de son appartement en location à A _____, logement qu'elle n'a restitué que quelque 18 mois plus tard. Cette circonstance permet d'autant plus de douter qu'elle avait l'intention de résider durablement à B _____ au moment où elle s'y est établie. Certes, la recourante objecte que le bail avait été conclu pour une période allant jusqu'au 31 décembre 2022 et qu'elle l'avait résilié pour son échéance. Cet argument ne lui est toutefois d'aucun secours. En effet, compte tenu des difficultés, notoires, de trouver un logement dans des villes telles que A _____, elle aurait assurément pu résilier ce logement de manière

- 10 - anticipée avec un préavis d'un mois, en présentant au bailleur un locataire solvable (cf. art. 36 des dispositions paritaires romandes et règles et usages locatifs du canton de Vaud ; ch. 10 du contrat de bail). La recourante ne l'a cependant pas fait et ne prétend pas avoir tenté d'user de cette possibilité. Elle n'a pas non plus soutenu que son bail n'était pas résiliable avant l'échéance contractuelle, ni fourni aucune autre explication sur le fait qu'elle avait gardé ce logement durant une si longue période. En outre, la recourante a elle-même indiqué au fisc que c'est parce qu'elle télétravaillait depuis son appartement de B _____ qu'elle y avait finalement déposé ses papiers en mai 2021. Elle a toutefois affirmé qu'elle se rendait à A _____ pour y travailler 1 à 2 jours par semaine ou 2 à 3 jours toutes les deux semaines, et expressément indiqué avoir été prête à revenir dans cette ville en fonction des directives de son employeur. Selon ses propres dires, elle ne supportait d'ailleurs pas mentalement de travailler toute seule chez elle. Tout ceci montre que son choix de se domicilier dans l'appartement de B _____ résultait d'une situation provisoire et ne dénote ainsi pas d'une intention d'y demeurer de manière durable. L'on observe encore que l'appartement de B _____ n'était pas aussi confortable que celui de

C _____, de 4,5 pièces, puisqu'il comportait deux chambres de moins, conformément aux dires de la recourante. Il disposait également d'une pièce de moins que celui de 3.5 pièces que la recourante avait conservé à A _____. Pour le reste, le seul fait que la recourante ait procédé à des travaux de rénovation de cet appartement ne suffit pas pour admettre qu'elle l'avait acquis en vue d'y constituer durablement sa résidence principale, tel que l'a observé à bon droit le SCC. Partant, ni la durée d'occupation de l'appartement de B _____, ni les circonstances prévalant notamment au moment de la prise de domicile ne permettent d'admettre que la recourante s'y était domiciliée avec l'intention d'y résider durablement. La contribuable n'a fourni aucun élément plaidant véritablement en ce sens. Cet appartement ne peut donc pas être considéré comme ayant durablement servi à son propre usage. Le refus du SCC de différer l'imposition du gain immobilier échappe ainsi à la critique. Pour le reste, le calcul de l'impôt n'a fait l'objet d'aucune contestation.

E. 3

LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

E. 3.1

Les considérants qui précèdent conduisent dès lors au rejet du recours (art. 150 al.

E. 3.2

Les frais de la cause, fixés principalement sur le vu des principes de la couverture des frais et de l'équivalence des prestations, à 1500 francs, sont mis à la charge de la

- 11 - recourante, qui succombe et n'a pas droit à des dépens (art. 150 al. 3 LF ; art. 89 al. 1 et 91 al. 1 a contrario LPJA ; art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 LTar).

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