

## **Analyse de l'arrêt du Tribunal fédéral du 7 mars 2017 (2C\_306/2016) concernant l'acquisition d'une habitation de remplacement à usage personnel**

Approuvé par le comité de la CSI le 28 juin 2017

### **1. Situation**

Le 21 février 2011, le contribuable vendit sa maison à Meilen (ZH) occupée par lui-même pour fr. 1'850'000.-. Au 15 février 2011, il prit domicile dans son habitation à Klosters (GR), acquise pour fr. 5'250'000.-. La commune de Meilen accorda un report total de l'impôt sur les gains immobiliers en raison de l'acquisition d'une habitation de remplacement, servant durablement et exclusivement au propre usage de l'aliénateur (acquisition d'une habitation de remplacement, Art 12, al. 3 let. e LHID). Le 31 décembre 2012, le contribuable transféra son domicile principal au Royaume-Uni pour des raisons professionnelles et utilisa désormais sa propriété à Klosters en tant que logement de vacances. L'impôt différé sur les gains immobiliers (y compris les intérêts à partir du 91<sup>ème</sup> jour après l'aliénation initiale) fut alors perçu en rappel d'impôt par la commune de Meilen (aux termes du chiffre marginal 28 de la lettre circulaire de la Direction des Finances du Canton de Zurich, prévoyant que la commune de départ revienne sur sa décision sur le report d'impôt et perçoive l'impôt différé sur les gains immobiliers en procédure de rappel d'impôt si l'immeuble de remplacement extracantonal est définitivement détourné de son but dans les 5 ans après la mutation de l'immeuble initial).

### **2. Principes directeurs du Tribunal fédéral**

Selon l'arrêt du Tribunal fédéral, la notion d'une habitation servant durablement et exclusivement au propre usage au sens de l'art 12 al. 3 let. e LHID est réglée par le droit fédéral sans laisser une marge de manœuvre aux cantons. Seule l'habitation au domicile principal relève de cette notion, tandis que le domicile secondaire (comme par exemple un logement de vacances) ne remplit pas les conditions d'application.

Pour une habitation ayant durablement servi au propre usage, il suffit que le contribuable ait eu son domicile civil/fiscal à l'endroit en question. Aux termes de l'art 12 al. 3 let e LHID, les notions de propre usage, de durabilité et d'exclusivité doivent être interprétées de manière identique pour l'habitation de remplacement et pour l'immeuble aliéné. Pour constituer un domicile, deux critères doivent être remplis: un critère objectif extérieur, le séjour, ainsi qu'un critère subjectif intérieur, l'intention de s'y établir. L'intention de s'établir durablement doit être

reconnaissable de l'extérieur. Même un séjour a priori temporaire peut constituer un domicile, s'il porte sur une certaine durée et si le centre des intérêts y est déplacé. Cette durée minimale est en principe d'une année. L'intention de quitter un lieu (suite à des changements de circonstances imprévisibles) n'exclut pas d'y avoir constitué un domicile. L'intention de s'établir durablement ne doit avoir existé qu'au moment de la constitution du domicile. Par une prise de domicile, la condition d'usage personnel durable et exclusif est remplie en ce qui concerne l'habitation de remplacement.

Une ordonnance administrative ne constitue pas une base légale suffisante pour déterminer la durée de détention minimale. Les cantons ne seraient non plus autorisés d'introduire une condition supplémentaire pour le report d'impôt au moyen d'une durée de détention minimale en cas d'acquisition d'un logement de remplacement.

### **3. Conclusions de l'arrêt du Tribunal fédéral**

- a. Les critères selon lesquels l'habitation doit servir durablement et exclusivement à l'usage personnel, sont réglés par le droit fédéral et ne peuvent pas être modifiés par les cantons. Ces critères valent tant pour l'habitation de remplacement que pour l'objet aliéné.
- b. Selon l'arrêt du Tribunal fédéral, les conditions pour le report d'impôt sont remplies, si le contribuable a utilisé l'objet de remplacement durablement et exclusivement pour ses propres besoins en y prenant domicile. Tel est le cas lorsque le contribuable a pris séjour dans l'objet de remplacement et, à ce moment-là, avait l'intention (reconnaissable de l'extérieur) de s'y établir durablement et d'y déplacer le centre de ses intérêts.
- c. Un emploi ne peut exister qu'en cas de prise de domicile effective dans l'objet acquis en remplacement. Si la résidence a duré au moins une année, on présume généralement que l'intention existait de s'y établir durablement.
- d. Lorsque le contribuable prend domicile à un autre endroit après un séjour de moins d'une année dans l'objet de remplacement, il faut examiner si celui-ci avait d'emblée l'intention de s'établir durablement.
- e. Reste à clarifier la question de savoir si le canton de départ a un droit de rappel d'impôt (fondé sur la méthode du partage de la valeur) ou non (d'après la méthode unitaire), lorsque l'objet de remplacement, après avoir servi de domicile, est aliéné dans un délai de 5 ans. Une procédure judiciaire du canton de Berne (StE 2017 B 42.38 Nr. 43) est actuellement en cours devant le Tribunal fédéral (2C\_70/2017) en la matière.