Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 108/2011
{T 0/2}

Arrêt du 29 août 2011
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Zünd, Président,
Aubry Girardin et Donzallaz.
Greffier: M. Dubey.

Participants à la procédure
A.X._____,
représentée par la Fiduciaire FIDAG SA,
recourante,

contre

Service cantonal des contributions du canton du Valais, avenue de la Gare 35, case postale 351, 1951 Sion.

Objet
Impôt sur les gains immobiliers, remploi,

recours contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais du 10 novembre 2010.

Faits:

A.
A.X._____, ressortissante de Malaisie, titulaire d'un permis de séjour en Suisse et son époux, B.X._____, ressortissant du Canada, titulaire d'un permis d'établissement étaient copropriétaires chacun pour moitié d'un chalet (chalet A) sis à Verbier qui leur servait d'habitation principale.

Le 1er mai 2006 B.X._____ a acquis seul à Verbier un nouveau chalet (chalet B) au prix de 7'500'000 fr. D'importants travaux pour un montant estimé à 5'000'000 fr. ont été effectués sur ce chalet B dès son acquisition jusqu'au printemps 2009.

Le 30 mars 2007, A.X._____ et B.X._____ ont vendu le chalet A au prix de 9'800'000 fr. L'acte a été inscrit au registre foncier le 19 juillet 2007.

Le 16 octobre 2007, pour chacun des époux, le Service cantonal des contributions a fixé le gain immobilier à 2'001'034 fr. et arrêté l'impôt sur le gain immobilier à 518'378 fr. 95. Toutefois, il a admis que B.X._____ avait effectué un préinvestissement différant l'imposition, ce qui n'a pas été accepté pour A.X._____. Par décision sur réclamation du 28 septembre 2009, le Service cantonal des contributions a confirmé la taxation du 16 octobre 2007 à l'égard de A.X._____, un délai de deux ans pour le réinvestissement n'ayant pas été respecté.

B.

Par décision du 10 novembre 2010, notifiée le 20 décembre 2010, la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais a rejeté le recours déposé par A.X._____ contre la décision sur réclamation du 28 septembre 2009. Elle a constaté que le réinvestissement en date du 10 novembre 2010 n'avait pas été effectué, de sorte que le délai prétorien de 2 ans était échu, sans qu'il n'existe de circonstances particulières qui justifient un délai plus long.

C.
Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A.X._____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler la décision rendue le 10 novembre 2010 par la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais.

Considérant en droit:

1.
1.1 L'arrêt attaqué et les conclusions du recours ne concernent que l'impôt sur le gain immobilier provenant de l'aliénation du 30 mars 2007.

1.2 Le recours est dirigé contre un arrêt final (art. 90 LTF) rendu dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) par une autorité cantonale supérieure de dernière instance (art. 86 al. 1 lettre d et al. 2 LTF), sans qu'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF ne soit réalisée, de sorte que, sous réserve des exigences légales de motivation et des motifs exposés ci-dessous (consid. 1.3), la voie du recours en matière de droit public est en principe ouverte. La recourante étant destinataire de l'arrêt attaqué, elle a qualité pour recourir (art. 89 LTF).

1.3 Selon l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Par conséquent, il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et son application par les instances cantonales aux dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation fiscale.

D'après l'art. 106 al. 2 LTF en revanche, le Tribunal fédéral n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si ces griefs ont été invoqués et motivés. Il en va de même lorsque les dispositions de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14) laissent une certaine marge de manoeuvre aux cantons, l'examen de l'interprétation du droit cantonal étant alors limité à l'arbitraire (ATF 134 II 207 consid. 2 p. 209 s.). L'art. 106 al. 2 LTF exige dans ces cas que l'acte de recours contienne, à peine d'irrecevabilité, un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et précise en quoi consiste la violation.

2.
Invoquant l'art. 29 al. 2 Cst., la recourante se plaint de la violation de son droit d'être entendue oralement (mémoire de recours, ch. 30), en ce qu'elle n'aurait pas pu se déterminer sur une affirmation émise par le Service cantonal des contributions dans sa duplique du 5 octobre 2010 selon laquelle "la recourante savait que (...) elle devait réinvestir le produit de la vente du chalet aliéné en 2007 et être inscrite comme copropriétaire de l'immeuble acquis par son époux le 1er mai 2006 dans un délai de deux ans dès le 19 juillet 2007, ce qui l'aurait empêchée de démontrer le bien-fondé de sa position et l'impossibilité qui avait été la sienne de chiffrer la valeur du transfert de la part lui revenant sur le chalet B avant la fin de l'été 2009. Elle se plaint aussi du refus d'entendre, comme témoin, Me Y._____, sur les difficultés de fixer la valeur de la part de copropriété à transférer.

2.1 Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti à l'art. 29 al. 2 Cst. comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuve pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influer sur la décision à rendre. Le droit d'être entendu porte avant tout sur les questions de fait.

Les parties doivent éventuellement aussi être entendues sur les questions de droit lorsque l'autorité concernée entend se fonder sur des normes légales dont la prise en compte ne pouvait pas être raisonnablement prévue par les parties, lorsque la situation juridique a changé ou lorsqu'il existe un pouvoir d'appréciation particulièrement large (ATF 135 I 187 consid. 2.2 p. 190, 129 II 497 consid. 2.2 p. 505).

2.2 En l'espèce, tel qu'il est soulevé et formulé le grief de violation du droit d'être entendu porte avant tout sur la portée de l'art. 46 let. e LF/VS. Il s'agit d'une question de droit et non de fait. Comme aucune des hypothèses énoncées par la jurisprudence pour admettre une éventuelle violation du droit d'être entendu sur une question de droit n'est réalisée en l'espèce, le grief de la recourante, qui était conseillée par un mandataire fiscal, doit être rejeté. Pour le surplus, la recourante se plaint uniquement de n'avoir pas été entendue oralement. Sous cet angle, le seul qui soit invoqué et motivé conformément aux exigences de l'art. 106 al. 2 LTF, elle perd de vue qu'à lui seul, l'art. 29 al. 2 Cst. ne confère pas au justiciable le droit d'être entendu oralement par l'autorité (ATF 134 I 140 consid. 5.3 p. 148; 130 II 425 consid. 2.1 p. 428 s.; 122 II 464 consid. 4c p. 469).

2.3 Enfin, l'instance précédente a estimé que l'audition de Me Y._____ n'apporterait aucun élément supplémentaire qui serait utile à la procédure. Selon les allégations de la recourante, ce dernier aurait pu exposer les difficultés que les époux rencontraient pour fixer la valeur de la part de copropriété à transférer en raison des travaux effectués sur le chalet B. Or, ce fait a été dûment retenu par l'instance précédente comme cela ressort du consid. 2)e)1) de la décision attaquée. Le grief de violation de l'art. 29 al. 2 Cst. doit par conséquent être écarté sur ce point également.

3.
3.1 Aux termes de 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 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 notamment en cas d'aliénation de l'habitation (maison ou appartement) ayant durablement 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 lettre e LHID).

La durée d'un délai "approprié" n'a été débattue ni dans le message du Conseil fédéral ni lors des discussions aux Chambres. La jurisprudence et la doctrine sont d'avis que les cantons sont libres de décider s'ils veulent régler explicitement les délais relatifs aux remplois ou s'ils préfèrent laisser cela à l'interprétation. Dans les cantons qui les ont concrétisés, les délais ont une durée d'un à cinq ans. Ainsi, le Tribunal fédéral a-t-il jugé qu'il n'était pas interdit au législateur du canton de Lucerne de prévoir la possibilité de prolonger le délai imparti pour le remploi postérieur (ordinaire) et de fixer un délai absolu - non prolongeable - d'une année pour le remploi rétroactif (arrêts 2A.445/2004 du 7 juin 2005, in StE 2005 A 23.1 n°11 et RDAF 2005 II p. 554 et 2C 215/2008 du 21 août 2008, consid. 2 et 3.2).

3.2 D'après l'art. 44 de la loi fiscale du canton du Valais du 10 mars 1976 (LF/VS; RSVS 642.1), 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. 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. 46 let. e LF/VS).

La jurisprudence cantonale relative à l'art. 46 let. e LF/VS a précisé qu'il fallait entendre par délai approprié un délai de l'ordre de deux ans, en réservant en sus un délai plus long si des circonstances particulières justifiaient de s'écarter de la règle ordinaire. Cette jurisprudence est exposée dans l'arrêt attaqué (cf. consid. 2c).

La recourante n'expose pas en quoi l'interprétation retenue par la jurisprudence cantonale de l'art. 46 let. e LF/VS serait arbitraire. A défaut de grief sur ce point, il convient de s'en tenir à l'interprétation de la dernière instance cantonale. Au surplus, l'application du droit cantonal autonome ne peut être examinée que sous l'angle

de l'arbitraire.

3.3 Dans la décision attaquée, l'instance précédente a constaté que le délai de deux ans pour le remploi, échéant le 19 juillet 2009, n'avait pas été respecté par la recourante, puisqu'à la date de la décision attaquée, le 10 novembre 2010, celle-ci n'avait pas encore acquis une quote-part du chalet B. Elle a encore jugé que les difficultés pour fixer un prix de vente cohérent avant qu'un décompte du coût de construction ait pu être établi ne constituaient pas une circonstance particulière qui justifiait la prolongation du délai de remploi de deux ans. Selon l'instance précédente, elles n'empêchaient nullement la recourante d'acquérir une part de copropriété du chalet B dès la vente du chalet A effectuée.

La recourante se plaint de la manière dont l'instance précédente a appliqué le droit cantonal autonome, sans invoquer l'interdiction de l'arbitraire ancrée à l'art. 9 Cst. ni exposer concrètement en quoi l'instance précédente serait tombée dans l'arbitraire en jugeant que les difficultés liées au décompte des travaux ne constitueraient pas une circonstance particulière autorisant une prolongation du délai de remploi de deux ans. Ne répondant pas aux exigences de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF (cf. consid. 1.2 ci-dessus), ce grief est irrecevable.

4.
Invoquant l'art. 2 CC, la recourante se plaint de la violation du principe de la confiance. Selon elle, si l'autorité fiscale entendait se prévaloir d'un délai ferme dans le cadre de l'opération de remploi, elle aurait dû réagir et rendre la recourante attentive à l'existence d'un délai ferme pour bénéficier d'un report d'imposition.

4.1 Aux termes de l'art. 5 al. 3 Cst., les organes de l'Etat et les particuliers doivent agir conformément aux règles de la bonne foi. Cela implique notamment qu'ils s'abstiennent d'adopter un comportement contradictoire ou abusif. De ce principe découle notamment le droit de toute personne à la protection de sa bonne foi dans ses relations avec l'Etat (ATF 136 I 254 consid. 5.2 p. 261). En particulier, l'administré peut, à certaines conditions, exiger de l'autorité qu'elle se conforme aux promesses ou aux assurances qu'elle lui a faites et ne trompe pas la confiance qu'il a légitimement placée dans celles-ci. De jurisprudence constante, ces conditions sont les suivantes. Il faut: a) que l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard d'une personne déterminée; b) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de sa compétence; c) que l'administré ait eu de sérieuses raisons de croire à la validité de l'acte selon lequel il a réglé sa conduite; d) qu'il se soit fondé sur l'acte en question pour prendre des dispositions qui ne peuvent être modifiées sans préjudice; e) que la loi n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (cf. ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 636 s. et les nombreuses
références citées).

A ces mêmes conditions, le droit à la protection de la bonne foi peut aussi être invoqué en présence simplement d'un comportement de l'administration, pour autant que celui-ci soit susceptible d'éveiller chez l'administré une attente ou une espérance légitime (cf. ATF 129 II 362 consid. 7.1 p. 381; 129 I 161 consid. 4.1 p. 170). La précision que l'attente ou l'espérance doit être "légitime" est une autre façon de dire que l'administré doit avoir eu des raisons sérieuses d'interpréter comme il l'a fait le comportement de l'administration et d'en tirer les conséquences qu'il en a tirées. Tel n'est notamment pas le cas s'il apparaît, au vu des circonstances, qu'il devait raisonnablement avoir des doutes sur la signification du comportement en cause et se renseigner à ce sujet auprès de l'autorité (cf. ATF 134 I 199 consid. 1.3.1 p. 203).

4.2 En l'espèce, rien dans les faits retenus par l'instance précédente ne permet d'affirmer que le Service cantonal des contributions aurait formulé une promesse ou une assurance, de sorte que seul le comportement dudit Service doit être examiné. Sous cet angle, force est de constater que, dans une écriture du 13 février 2009 adressée au mandataire de la recourante, le Service cantonal des contributions soulignait que, malgré de nombreux rappels dès 2008 déjà, il n'était toujours pas en possession de l'acte de réinvestissement concernant le rachat d'une quote-part de la nouvelle habitation du couple et impartissait à la recourante un dernier délai de trente jours pour la transmission de l'acte. Ce courrier démontre, contrairement à ce qu'affirme la recourante, que le Service cantonal des contributions l'a rendue attentive au fait qu'il lui fixait un délai ferme pour bénéficier d'une imposition différée. Un tel courrier ne permet pas de considérer que le Service cantonal des

contributions laissait planer un doute qui pouvait éveiller une attente légitime. Dans ces conditions, c'est à bon droit que l'instance précédente a rejeté le grief de violation du droit à la protection de la bonne foi.

5.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours en matière de droit public dans la mesure où il est recevable.

Succombant, la recourante est condamnée aux frais (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

2.
Les frais judiciaires, arrêtés à 8'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

3.
Le présent arrêt est communiqué à la représentante de la recourante, au Service cantonal des contributions et à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 29 août 2011
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président: Zünd

Le Greffier: Dubey