

Imposition différée. Calcul du gain imposable en cas de réinvestissement partiel. Application de la méthode absolue. Changement de pratique (art. 46 lit. e et 46 lit. d LF).

Le Tribunal fédéral constate qu'une pratique divergente de canton à canton quant au concept et au calcul du réinvestissement irait à l'encontre du but d'harmonisation recherché.

L'application dans la Suisse entière d'une méthode unique s'impose d'autant plus que, du fait de la loi sur l'harmonisation fiscale, le réinvestissement est possible au-delà des limites cantonales. La LHID exige l'application de la **méthode absolue**, selon laquelle l'impôt n'est différé que sur la partie du bénéfice réinvesti dans l'acquisition de l'objet de remplacement.

Changement de pratique des autorités valaisannes

Jusqu'à maintenant, la section des gains immobiliers appliquait la méthode proportionnelle en cas de réinvestissement partiel ; compte tenu de la nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral, l'autorité de taxation appliquera la méthode absolue, décidée par notre Haute-Cour en raison de l'harmonisation fiscale pour le calcul de l'impôt en cas de réinvestissement partiel (Steuer Revue 2004 p. 467 et ss).

Cette directive concerne les aliénations tombant sous le coup des articles 46 lit. d (imposition différée en cas de réinvestissement agricole) et 46 lit. e (réinvestissement pour le logement principal). Cette nouvelle pratique entre en vigueur immédiatement.

Principes

Selon la méthode absolue, l'imposition du gain réalisé n'est pas différée lorsque le montant réinvesti dans l'acquisition d'un objet de remplacement est inférieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition et impenses) de l'immeuble aliéné.

Lorsque le produit de la vente est supérieur au prix d'achat de l'immeuble acquis en remploi, mais n'est que partiellement réinvesti, la part non réinvestie est soumise à l'impôt.

Exemple I – Le prix de l'immeuble acquis en réinvestissement est supérieur au prix de vente de l'immeuble aliéné. Réinvestissement total.

X vend son logement principal pour la somme de Fr. 700'000.-. Le prix d'acquisition et les dépenses d'investissement du bien aliéné s'élèvent à Fr. 500'000.-. Il réinvestit le produit de la vente dans l'achat d'un appartement destiné à l'usage personnel pour le prix de Fr. 720'000.-.

Solution

Le prix d'achat du bien acquis en remplacement (Fr. 720'000.-) est supérieur au produit de la vente du bien aliéné (Fr. 700'000.-). Le produit de la vente de Fr. 700'000.- est entièrement réinvesti ; l'imposition du gain total (Fr. 200'000.-) est différée.

Exemple II – Le montant réinvesti est inférieur aux dépenses d'investissement du bien aliéné

Prix de vente : Fr. 700'000.-. Prix d'achat : Fr. 500'000.-. Réinvestissement : Fr. 450'000.-.

Le montant réinvesti s'élève Fr. 450'000.-. Il est inférieur aux dépenses d'investissement du bien aliéné. Selon la méthode absolue, l'imposition du gain immobilier n'est pas différée lorsque le montant réinvesti est inférieur au prix d'acquisition de l'immeuble vendu. Le gain de Fr. 200'000.- est intégralement soumis à l'impôt.

Exemple III – Le produit de la vente est supérieur au prix d'achat de l'immeuble acquis en remploi. Réinvestissement partiel.

Prix de vente : Fr. 700'000.- ; Prix d'achat : Fr.500'000.- ; Réinvestissement : Fr. 650'000.-.

Solution

Le réinvestissement est de Fr. 650'000.-. Il est partiel puisqu'il est inférieur au produit de la vente. Seul un report partiel de l'impôt est possible. La différence de Fr. 50'000.-, entre le produit de la vente et le montant réinvesti est imposable. Le gain imposable différé est de Fr. 150'000.-.

Prix de vente	Fr. 700'000.-
Réinvestissement	Fr. 650'000.-
Prix d'acquisition et dépenses d'investissement du logement aliéné	Fr. 500'000.-

Gain imposable différé 650'000.- ./ 500'000.- soit Fr. 150'000.-

L'impôt sera calculé sur le montant du gain non réinvesti de Fr. 50'000.-.

Exemple IV – vente ultérieure du logement acquis en réinvestissement

En 1995 X avait acquis un logement pour le prix de Fr. 500'000.- ; suite à un déménagement en 2001, il vendit ce logement Fr. 700'000.-. La même année, il réinvestit le produit de la vente dans l'achat d'un terrain et la construction d'une villa pour le prix de Fr. 720'000.-. Le gain réalisé en 2001 (Fr. 200'000.-) a bénéficié de l'imposition différée. En 2006, il aliène la villa pour Fr. 900'000.-.

L'imposition différée ne signifie pas l'exonération de l'impôt, mais un report de l'impôt. En cas de vente ultérieure de l'immeuble acquis en réinvestissement le calcul de l'impôt est régi par les principes ci-après :

- 1) le gain immobilier réalisé lors de la vente de l'immeuble de remplacement est imposable ;
- 2) le gain imposable différé est déduit des dépenses d'investissement de l'immeuble de remplacement (48 al. 3 LF) ;
- 3) la durée de propriété est calculée à partir de la dernière aliénation imposée ou du dernier transfert de propriété à titre onéreux sans gain (51 al. 3 LF).

1. Prix de vente villa 2006	Fr. 900'000.-
2. Prix d'achat terrain construction 2001	Fr. 720'000.-
3. ./ Gain imposable différé 2001	<u>Fr. 200'000.-</u> <u>Fr. 520'000.-</u>
Gain imposable revente ultérieure (différence prix de vente 900'000.- ./ 520'000.-)	Fr. 380'000.-

Sion, le 20 septembre 2004
NF/cm