

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Séance du 23 juin 2006

Statuant sur le recours interjeté le 14 novembre 2005
(4F 05 218)

par

A. et B., à X.,

contre

la décision sur réclamation rendue le 11 octobre 2005 par le **Service cantonal des contributions**, rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg, relative à l'impôt sur les gains immobiliers concernant la vente de l'immeuble art. 565 du Registre foncier de la commune de Y. intervenue le 17 juillet 2003.

(impôt sur les gains immobiliers / réinvestissement)

C o n s i d é r a n t :

En fait:

- A. Suite à la dissolution par le divorce d'un premier mariage, A. était unique propriétaire d'un immeuble constituant l'art. 565 du Registre foncier de la Commune de Y. et décrit comme "habitation individuelle, place (revêtue) et jardin d'agrément de 520 m²". A. a vendu cet immeuble à des tiers le ... 2003 pour le prix de 670'000 francs. Le contrat de vente, passé devant notaire, mentionne notamment que le vendeur supportera un éventuel "impôt sur le bénéfice" et qu'il s'engage à ce titre à soumettre le dossier au service compétent avant le 1^{er} octobre 2003 afin d'obtenir le montant prévisible de l'impôt, le notaire étant par ailleurs mandaté de constituer une provision en prélevant le montant nécessaire sur le prix de vente. La vente a été inscrite au registre foncier le ... 2003.

Auparavant, soit le ... 2003, A. et B. avaient acquis en copropriété, chacun pour une demie, un immeuble constituant l'art. ... du Registre foncier de la Commune de X. et décrit comme "habitation individuelle, garage, jardin d'agrément". Le prix était de 500'000 francs. La vente a été inscrite au registre foncier le ... 2003.

A. et B. se sont mariés le ... 2003.

- B. Le ... 2003, A. a transmis au Service cantonal des contributions, secteur des gains immobiliers, les actes concernant les ventes susmentionnées ainsi qu'un devis relatif à des travaux à effectuer sur l'immeuble de X. pour un coût prévu de 185'000 francs.

Par courrier du ... 2003, le Service cantonal des contributions a transmis à A. un formulaire de déclaration d'impôt cantonal sur les gains immobiliers concernant la vente de l'immeuble de Y. S'agissant du emploi, A. a notamment été rendu attentif au fait que pour l'immeuble de Y. il était seul propriétaire alors que pour l'immeuble de X. il était seulement copropriétaire pour une demie.

Le 14 mai 2004, A. a complété comme suit le formulaire transmis, en indiquant de façon erronée aux chiffres 4a, 5 et 7 des montants concernant l'achat de l'immeuble de X.:

| | | |
|-------|---|--------------|
| 1. | Prix d'aliénation | 670'000.00 |
| 4. a) | Prix d'acquisition | - 500'000.00 |
| 5. | Coût de construction ou de transformation <i>[au..., mais plus depuis]</i> | - 208'456.00 |
| 7. | Frais de Registre foncier et notaire | - 20'698.25 |
| 9. | Commission et frais de courtage usuels | - 28'836.80 |
| 13. | Gain immobilier imposable | - 87'991.05 |

Par courrier du 23 septembre 2004, le Service cantonal des contributions a requis A. de lui fournir toutes les pièces justificatives relatives au prix de revient de l'immeuble de Y. et aux investissements réalisés sur l'immeuble de X.. Suite à deux sommations supplémentaires du 10 décembre 2004 et du 23 mai 2005, A. s'est rendu le 20 juin 2005 dans les locaux du Service cantonal des contributions. A cette occasion, il a fourni des documents et indications dont il ressort notamment que le coût de l'immeuble de Y. comprend le prix du terrain, soit 120'000 francs, et le coût des travaux de construction, soit 463'000 francs.

- C. Par décision de taxation du 5 août 2005, le Service cantonal des contributions a fixé à 9'605.35 francs l'impôt cantonal sur les gains immobiliers dû par A. en relation avec la vente de l'immeuble de Y. Ce montant correspondait à 18% du montant imposable de 53'363 francs résultant du calcul suivant:

| | |
|---|-----------|
| Prix d'aliénation | 670'000 |
| Prix d'acquisition | - 120'000 |
| Coût de construction ou de transformation | - 463'000 |
| Frais de Registre foncier et notaire | - 4'800 |
| Commission et frais de courtage usuels | - 28'837 |
| Gain immobilier imposable | 53'363 |

- D. Le 16 août 2005, A. et B. ont déposé une réclamation à l'encontre de la taxation susmentionnée. En substance, ils ont demandé que l'imposition du gain immobilier soit différée au motif que celui-ci avait été réinvesti dans l'immeuble qu'ils avaient acquis en copropriété à X., dont le coût total atteignait 750'000 francs (prix de vente de 500'000 francs + travaux de 250'000 francs). A cet égard, ils ont notamment estimé qu'ils étaient dans les faits tous deux propriétaires de l'immeuble de Y. au moment de sa vente, même si seul A. était inscrit comme tel au Registre foncier.
- E. Par courriers du 23 août 2005 et du 2 septembre 2005 adressés au Conseiller d'Etat en charge de la Direction des finances, A. et B. ont fait part

de leur désaccord avec la décision de taxation susmentionnée. S'appuyant sur leur situation de citoyens honnêtes et responsables, ils ont reproché en substance aux collaborateurs du Service cantonal des contributions de se montrer trop pointilleux en refusant le report de l'imposition du gain immobilier au motif qu'ils ont acquis l'immeuble de X. en copropriété alors que seul A. était formellement propriétaire de l'immeuble de Y. A cet égard, ils ont notamment insisté sur le fait qu'au moment de sa vente, celui-ci leur appartenait à tous deux d'un point de vue moral.

Dans ses réponses circonstanciées du 1^{er} septembre 2005 et du 19 septembre 2005, le Conseiller d'Etat en charge de la Direction des finances a notamment relevé qu'en matière de gains immobiliers, le conjoint et les enfants étaient imposés séparément avec pour conséquence que, lors de l'examen des conditions permettant de retenir l'existence d'un emploi, l'autorité fiscale devait s'en tenir à la propriété telle qu'elle était inscrite au Registre foncier. Considérant ensuite que la décision était selon lui conforme à la loi et à ses modalités d'exécution, il a conclu en mentionnant la possibilité de contester cette pratique par un recours à interjeter auprès du Tribunal administratif contre la décision sur réclamation qui serait rendue prochainement.

- F. Par décision du 11 octobre 2005, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation. Après avoir constaté que le gain de 53'363 francs réalisé sur l'immeuble de Y. n'était pas contesté, il a confirmé sa position selon laquelle l'imposition de ce gain ne pouvait être différée en l'occurrence, les conditions légales permettant de reconnaître l'existence d'un réinvestissement n'étant pas remplies. Se référant à l'imposition séparée des conjoints en matière de gains immobiliers, il a en particulier constaté que la valeur de la part de A. sur l'immeuble acquis en copropriété avec son épouse, soit 375'000 francs (moitié du coût d'investissement de 750'000 francs; voir ci-dessus let. D), était inférieure aux dépenses d'investissement de l'immeuble vendu par celui-ci, soit 616'637 francs (voir ci-dessus let. C).
- G. Par acte du 14 novembre 2005, A. et B. ont interjeté recours contre la décision sur réclamation précitée, concluant implicitement à ce que l'imposition du gain immobilier soit différée. Reprochant à l'autorité intimée de s'être basée uniquement sur des principes de rigidité administrative et légale, ils demandent à l'issue d'un exposé en quatre points que leur position soit admise au nom de la justice et de l'équité. *Premièrement*, ils relèvent que le régime de copropriété va pour eux de pair avec le mariage et que, s'ils n'avaient pas décidé - peu avant leur mariage - d'acheter l'immeuble de X. et de quitter l'immeuble de Y., ils auraient entrepris les démarches nécessaires pour être copropriétaires de celui-ci, opération qui aurait alors permis de différer toute imposition du gain immobilier. *Deuxièmement*, ils invoquent que

tant les notaires ayant instrumenté les deux actes de vente que la banque créancière hypothécaire n'ont jamais attiré leur attention sur la question litigieuse. Au contraire, les explications se sont limitées au principe selon lequel il suffit que l'argent soit réinvesti dans l'année qui suit la vente de l'objet dans un objet plus cher pour que le report de l'impôt soit admis. Suite à leurs explications relatives aux travaux à effectuer dans l'immeuble de X., ils ont du reste rapidement pu récupérer la provision de 18'000 francs constituée pour le paiement de l'impôt. *Troisièmement*, ils critiquent le manque total d'information sur la situation légale avant la conclusion du contrat de vente et revendiquent le droit pour A. de bénéficier rétroactivement de la possibilité de céder à son épouse une part de copropriété de l'immeuble de Y. avant que celui-ci soit vendu. *Enfin*, en se référant à leur situation de contribuables honnêtes, ils énoncent différentes considérations sur le droit et la justice, avant de terminer en s'estimant victimes d'un concours de circonstances doublé d'une ignorance bien compréhensible en matière de loi fiscale.

Le 1^{er} décembre 2005, le Service cantonal des contributions a déposé des observations par lesquelles il propose le rejet du recours, avec suite de frais. Il relève que, dans la mesure où il n'a pas été amené à se prononcer sur une quelconque demande de renseignement de la part de A. avant les différents transferts de propriété, il ne peut être porté responsable des renseignements obtenus par le contribuable. Pour le reste, l'autorité intimée maintient en tout point les considérants de sa décision sur réclamation, relevant en particulier une nouvelle fois que l'objet de la vente et celui du emploi ne sont pas propriété du même sujet de droit.

Une copie des observations a été transmise pour information aux recourants le 2 décembre 2005.

En droit:

1. a) Le recours, déposé le 14 novembre 2005 contre une décision du 11 octobre 2005, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RSF 642.14), 150 al. 1 et 180 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 30 et 79 ss du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, il est recevable à la forme.

- b) Selon l'art. 76 let. a CPJA, la qualité pour recourir n'est reconnue qu'à la personne qui est atteinte par la décision attaquée et qui a un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée. A. étant le seul destinataire de la décision sur réclamation du 11 octobre 2005 et le seul débiteur de l'impôt sur les gains immobiliers qui en est l'objet, c'est également à lui seul que la qualité pour recourir doit être reconnue, à l'exclusion de son épouse. Le recours est ainsi recevable dans la mesure où il est formé par A.
2. a) La LICD instituée - conformément à l'art. 12 LHID - un impôt sur les gains immobiliers. Cet impôt a pour objet les gains réalisés notamment lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable (art. 12 al. 1 LHID; art. 41 let. a LICD). L'impôt est dû par l'aliénateur, étant précisé que le conjoint et les enfants sont imposés séparément sur leurs gains immobiliers (art. 44 al. 1 et 3 LICD).

A teneur de l'art. 46 al. 1 LICD, le gain réalisé lors de l'aliénation est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et les dépenses d'investissements (prix d'acquisition et impenses). Le prix d'acquisition correspond au prix d'achat, y compris toutes les prestations mises à la charge de l'acquéreur (art. 48 al. 1 LICD).

Toute aliénation qui a pour effet de transférer la propriété d'un immeuble est imposable (art. 12 al. 2 LHID; art. 42 al. 1 LICD). Toutefois, il ressort des art. 12 al. 3 LHID et 43 LICD que l'imposition est différée dans certaines situations, notamment en cas de transfert de propriété par succession, avancement d'hoirie ou donation (let. a), en cas de transfert de propriété entre époux en rapport avec le régime matrimonial ou en cas de dédommagement de contributions extraordinaires d'un époux à l'entretien de la famille ou de prétentions découlant du droit du divorce, pour autant que les deux époux soient d'accord (let. b) ou encore 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 d'une année avant ou après l'aliénation, à l'acquisition ou à la construction en Suisse d'une habitation servant au même usage (let. e).

- b) L'ancienne loi du 7 juillet 1972 sur les impôts cantonaux (LIC) ne prévoyait en particulier pas que l'imposition du gain immobilier puisse être différée en cas de remploi du produit de l'aliénation de l'habitation servant au propre usage de l'aliénateur. Quant au message du 6 juillet 2000 accompagnant le projet de LICD, son seul commentaire concernant l'art. 43 let. e LICD se réfère à la disposition fédérale d'harmonisation en précisant que celle-ci ne laisse aucune marge de manœuvre aux cantons (BGC 1001 I p. 357). Lors de son entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001, l'art. 43 let. e LICD constituait

ainsi un nouveau cas de prorogation de l'impôt sur les gains immobiliers qui résultait directement de l'art. 12 al. 3 let. e LHID.

3. a) Le recourant ne conteste pas que la vente du 22 mai 2003 constitue une aliénation imposable au sens de ce qui précède. Il en va de même de la fixation du gain réalisé à 53'363 francs. Le recourant considère par contre que l'imposition de ce gain doit être différée, dans la mesure où l'intégralité du produit de la vente a été réinvesti dans la maison familiale qu'il a acquise en copropriété pour une demie avec son épouse B. En cela, il s'oppose à l'autorité intimée qui retient que, puisqu'il n'est devenu propriétaire de l'immeuble de remplacement que pour une demie, le réinvestissement se limite à la moitié du coût d'acquisition et de transformation de celui-ci et s'avère ainsi insuffisant pour conclure à un emploi du gain immobilier au sens de l'art. 43 let. e LICD. Dans ces circonstances, il convient d'examiner la portée de cette disposition.
- b) L'art. 12 al. 3 let. e LHID a été introduit dans la loi contre l'avis du Conseil fédéral et de la Conférence des directeurs cantonaux des finances, à l'issue de débats fournis au cours desquels les parlementaires se sont référés à une volonté de favoriser le maintien de la propriété individuelle, non seulement dans une optique de mobilité intercantonale, mais également dans l'ensemble des cas où les circonstances de la vie conduisent une personne à changer de logement. Il s'agissait pour l'essentiel de renoncer à la perception immédiate d'un impôt susceptible de rendre plus difficile l'acquisition d'un logement de remplacement lorsque une personne change volontairement de lieu de travail ou se retrouve avec un logement inadapté à ses besoins, par exemple suite au départ de ses enfants du domicile familial ou suite à un divorce (voir not. BOCN 1989 p. 50 s.; également Message sur l'harmonisation fiscale du 25 mai 1983, FF 1983 III p. 109; ATF 130 II 202 consid. 3.2 et le commentaire de U. R. BEHNISCH *in* ZBJV 2006 p. 207; B. ZWAHLEN *in* E. Höhn/P. Athanas, *das neue Bundesrecht über die direkten Steuern*, 1993 p. 105; G. SCHAFFROTH, *Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei selbstgenutztem Wohneigentum in Baselland in L'expert-comptable suisse*, 1993 p. 233).

Dans une interprétation littérale confortée par le but susmentionné, la formulation des art. 12 al. 3 let. e LHID et 43 let. e LICD pose notamment comme condition que le propriétaire de l'immeuble aliéné soit le même que celui de l'immeuble acquis en remplacement (identité du propriétaire; voir entre autres M. LANGENEGGER, *Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer* 2001, Berne 2002, p. 95, et les références citées; M. KLÖTI-WEBER/J. BAUR *in* M. Klöti-Weber/D. Siegrist/D. Weber, *Kommentar zum Aargauer Steuergesetz*, p. 954s., no 13 ad § 98; W. MAUTE, *Ersatzbeschaffung von privatem Eigentum in TaxPrax Thurgau* 1994 p. 28).

En particulier, le but de maintien de la propriété poursuivi par la disposition fédérale d'harmonisation permet d'écarter le doute émis par le Tribunal administratif du canton de Zurich dans un arrêt du 8 mars 1995 (Rechenschaftsbericht 1995 p. 108, et les références citées). Selon cette jurisprudence qui laisse toutefois la question ouverte, la formulation passive "dans la mesure où le produit ainsi obtenu est affecté [...] à l'acquisition ou à la construction en Suisse d'une habitation servant au même usage" permettrait de considérer les conditions d'un remploi comme remplies même en l'absence d'identité du propriétaire, en particulier dans le cas où le propriétaire de l'immeuble aliéné met le produit d'aliénation à disposition d'un tiers pour qu'il acquiert un immeuble, tout en se réservant l'usage d'habitation de celui-ci, à quel titre que ce soit.

- c) La doctrine et les différentes pratiques cantonales sont divisées sur la portée à donner à la condition de l'identité du propriétaire au sens de ce qui précède.

Pour un premier courant, la situation doit être examinée selon les critères du droit civil. Dans cette optique, c'est l'inscription en tant que propriétaire au registre foncier qui est déterminante. Pour les cas de copropriété, cela signifie que l'aliénateur n'est débiteur de l'impôt que pour la part de l'immeuble aliéné qui lui appartenait effectivement en tant que propriétaire inscrit au registre foncier, avec pour corollaire que l'admission d'un remploi au sens des art. 12 al. 3 let. e LHID et 43 let. e LICD n'est envisageable que pour la part de l'immeuble de remplacement qu'il acquiert en tant que propriétaire inscrit au registre foncier (voir notamment M. LANGENEGGER, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer 2001, Berne 2002, p. 95; S. BUSSMANN, das dualistische System der Grundstückgewinnbesteuerung dargestellt anhand der Regelung im Kanton Zug, Berne 2002, p. 149 et la référence citée; voir également la notice E "Remploi fortune privée et transfert de propriété entre époux - report de l'impôt" disponible sur le site internet de l'intendance des impôts du canton de Berne à l'adresse <http://www.fin.be.ch> ainsi que les informations figurant sur le site de l'administration du canton de Neuchâtel à l'adresse <http://www.ne.ch>). Cette approche part du constat que l'impôt sur les gains immobiliers est un impôt d'objet qui exige une imposition individuelle et qui exclut en particulier toute considération liée à l'imposition commune de la famille (voir la première référence citée ci-dessus).

Dans une interprétation plus extensive de la notion de remploi, certaines pratiques et jurisprudences cantonales - reprises par une partie de la doctrine - admettent notamment que la condition de l'identité du propriétaire est également remplie dans le cas où l'immeuble aliéné appartenait à un seul époux alors que l'immeuble de remplacement est acquis en copropriété par les deux époux (F. RICHNER/W. FREI/S. KAUFMANN/H. U. MEUTER, Kommentar

zum harmonisierten zürcher Steuergesetz, Zurich 2006 p. 1594, no 336; M. KLÖTI-WEBER/J. BAUR *in* M. Klöti-Weber/D. Siegrist/D. Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, p. 954, no 13 ad § 98; voir également W. MAUTE, Ersatzbeschaffung von privatem Eigentum *in* TaxPrax Thurgau 1994, p. 28 ss qui considère que les liens familiaux tels que le mariage devraient justifier une pratique plus libérale qui s'écarterait d'une stricte application des critères de droit civil). La pratique argovienne s'appuie sur l'art. 44 al. 2 de l'ordonnance d'application de la loi sur les impôts cantonaux qui prévoit expressément que la condition de l'identité du propriétaire est même remplie lorsque l'immeuble de remplacement est acquis par un seul époux, alors même que c'est l'autre époux qui était seul propriétaire de l'immeuble aliéné. Quant à la jurisprudence zurichoise reprise partiellement par F. RICHNER et consorts, elle insiste sur le fait que l'immeuble de remplacement doit avoir été effectivement acquis grâce au produit d'aliénation de l'immeuble vendu, et non par d'autres moyens (voir ATA ZH du 8 mars 1995 précité, *publié in* Rechenschaftsbericht 1995 p. 108, et les références).

- d) Il a été vu ci-dessus que l'impôt sur les gains immobiliers est un impôt d'objet qui exige une imposition individuelle. C'est ainsi logiquement que l'art. 44 al. 3 LICD énonce expressément le principe d'une telle imposition en précisant que le conjoint et les enfants sont imposés séparément sur leurs gains immobiliers. Certes, ce principe qui a pour effet que les époux vivant en ménage commun sont imposés individuellement sur la base des rapports de propriété inscrits au registre foncier n'exclut théoriquement pas que les mêmes époux soient considérés comme une seule entité lorsqu'il s'agit d'examiner l'éventualité d'un remploi au sens de l'art. 43 let. e LICD et plus particulièrement de vérifier si la condition de l'identité du contribuable au sens de ce qui précède est remplie. On cherche toutefois en vain dans le texte ou le but de cette disposition une raison qui permettrait de justifier qu'un même état de fait soit considéré dans le même contexte tantôt sous l'angle strict des droits réels, tantôt dans une approche plus souple tenant compte de l'entité économique que peut constituer une communauté conjugale (sur l'ensemble de cette question, voir ATA BE du 16 septembre 1994 *in* NStP 1995 p. 13 consid. 3b). Quant aux tenants d'une telle différence d'approche (voir ci-dessus consid. 3c), ils n'en fournissent pas non plus la justification, si ce n'est par une remise en cause - sous forme de question laissée ouverte - de la condition même de l'identité du propriétaire de l'immeuble aliéné et de l'immeuble acquis en remplacement (sur ce point voir ci-dessus consid. 3a).

D'autres raisons encore imposent d'examiner sur la seule base des rapports de propriété inscrits au registre foncier si la condition de l'identité du propriétaire est remplie, avec comme conséquence pour les cas de copropriété que l'admission d'un remploi n'est envisageable que pour la part

de l'immeuble de remplacement que l'aliénateur acquiert en tant que propriétaire inscrit au registre foncier. L'arrêt du Tribunal administratif bernois du 16 septembre 1994 précité note ainsi que l'introduction d'un régime exceptionnel pour les couples mariés pourrait conduire à des situations incompatibles avec l'équité fiscale. Il cite l'exemple suivant: un époux vend à un tiers l'appartement familial dont il est seul propriétaire et l'épouse acquiert avec le produit de l'aliénation un immeuble de remplacement qui sert lui aussi à l'usage de l'ensemble de la famille. Si l'on considérait dans un tel cas que les conditions d'un emploi - en particulier celle de l'identité des propriétaires - étaient remplies, le prélèvement de l'impôt sur le gain immobilier réalisé par l'époux serait différé, avec le risque qu'il ne puisse être perçu par la suite. En effet, il ne pourrait plus l'être auprès de l'époux, celui-ci n'étant plus en mesure d'aliéner un bien dont il n'est plus propriétaire, et il ne pourrait pas l'être non plus auprès de l'épouse, en l'absence de base légale permettant d'attribuer à celle-ci un gain résultant d'une vente à laquelle elle n'a pas participé (voir également ATA SG du 16 septembre 1999 *in* GVP 1999 p. 87 qui considère que l'opération décrite dans cet exemple conduirait à reporter sur l'immeuble acquis par l'épouse une charge fiscale latente, ce qui aurait pour conséquence un changement de débiteur de l'impôt au préjudice de l'épouse, en violation de la loi qui prévoit que seul l'aliénateur est débiteur de l'impôt, à l'exclusion des membres de sa famille). Dans un autre exemple illustrant l'insécurité juridique à laquelle pourrait mener l'introduction d'un régime exceptionnel pour les couples mariés, on peut encore se demander quelle serait la solution à adopter pour le cas où des époux ont tous deux aliéné leurs logements respectifs - dont ils étaient propriétaires individuels et où ils habitaient séparément - avant d'acquérir en copropriété pour une demie chacun une maison d'habitation pour y vivre ensemble ? Etant admis que chaque époux serait alors débiteur d'un impôt portant sur un gain immobilier différent, sur quelle base faudrait-il alors examiner si les gains respectifs ont fait l'objet d'un réinvestissement dans le logement acheté en commun ?

Enfin, indépendamment de ce qui précède, il faut encore s'interroger sur la légitimité d'une solution qui aurait pour effet, par le seul biais d'une interprétation extensive de la loi, de créer une inégalité de traitement entre les partenaires mariés et non mariés. On peut en particulier se demander s'il faudrait alors reconnaître que la condition de l'identité du propriétaire est aussi remplie dans le cas où l'immeuble aliéné appartenait à un seul concubin alors que l'immeuble de remplacement est acquis en copropriété par les deux partenaires. La même question pourrait également se poser pour d'autres communautés de personnes, liées ou non par des liens familiaux, qui présentent une certaine unité sur le plan économique (sur cette question, voir ATA BE précité du 16 septembre 1994 *in* NStP 1995 p. 13 consid. 5). Quoi qu'il en soit, il est évident que les arguments exposés ci-dessus conduisent également dans ces cas à retenir que la condition de

l'identité du propriétaire doit être examinée sur la seule base des rapports de propriété inscrits au registre foncier.

4. a) Sur le vu de ce qui précède, l'existence d'un remploi au sens de l'art. 43 let. e LICD devait être examinée en l'espèce en ne prenant en considération que la part de copropriété d'une demie acquise par le recourant dans l'immeuble de X. acheté avec son épouse en remplacement de celui de Y. dont il était seul propriétaire. Le coût d'acquisition de cette part étant inférieur aux dépenses d'investissement consenties pour l'immeuble de Y., c'est à bon droit que l'autorité intimée a nié l'existence d'un remploi du gain immobilier réalisé par le recourant lors de la vente de celui-ci.
- b) La conclusion qui précède n'est en particulier pas remise en cause par les considérations du recourant selon lesquelles le régime de copropriété va pour son épouse et lui-même de pair avec le mariage et que, s'ils n'avaient pas décidé d'acheter l'immeuble de X. et de quitter l'immeuble de Y., ils auraient entrepris les démarches nécessaires pour être copropriétaires de celui-ci, opération qui aurait alors permis de différer toute imposition du gain immobilier. Par cet argument, le recourant reproche à la solution retenue par l'autorité intimée de limiter la liberté des époux de choisir pour leur logement commun le régime de propriété qui leur convient. Or, tel n'est pas le cas. En effet, même dans le cas particulier, le recourant aurait eu la possibilité d'aboutir au même régime de propriété final par des transferts de propriété successifs qui auraient conduit à un report d'imposition du gain. Le fait de constater qu'il n'a pas agi de la sorte - parce qu'il s'est insuffisamment informé ou parce que les conseils qu'il a reçus étaient incomplets - peut certes apparaître comme regrettable au vu des conséquences fiscales qui en découlent. Ces circonstances ne sauraient toutefois justifier un traitement particulier qui s'écarterait des principes exposés ci-dessus et dont le respect s'impose pour garantir d'une application uniforme de la loi (consid. 3).
- c) Pour des raisons évidentes liées à la sécurité du droit, voire à la "foi publique" du registre foncier (art. 973 CC), il n'est pas non plus envisageable d'accéder à la demande du recourant de "bénéficier rétroactivement de la possibilité de céder à son épouse une part de copropriété de l'immeuble de Y. avant que celui-ci soit vendu".
- d) Quant au reproche fait au Service cantonal des contributions de ne pas avoir informé le recourant de la situation juridique avant l'achat de l'immeuble de X. et la vente de l'immeuble de Y., il est totalement infondé. On voit en effet mal comment il serait possible d'exiger du service en cause qu'il fournisse spontanément des renseignements préalablement à des opérations

immobilières qui n'avaient selon toute vraisemblance même pas été portées à sa connaissance.

- e) Enfin, les considérations faites par le recourant quant au concours de circonstances dont il estime être victime, quant à sa situation de contribuable honnête et, plus généralement, quant au droit et à la justice ne permettent pas de renoncer à une application uniforme de la loi au sens de ce qui précède. De même, il ne saurait être renoncé à une telle application des lois fiscales au seul motif que celles-ci sont parfois complexes et sujettes à interprétation.
5. a) Pour l'ensemble des motifs qui précèdent, le recours doit être déclaré irrecevable en tant qu'il est formé par B. et doit être rejeté en tant qu'il est formé par A. Partant, la décision attaquée sera confirmée.

406.20;406.28