

## **VD\_OMNI FI.2002.0059 vom 30. Oktober 2002**

VD Tribunal cantonal, 2002-10-30, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2002.0059](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2002.0059)

FR: VD\_OMNI FI.2002.0059 du 30 octobre 2002

IT: VD\_OMNI FI.2002.0059 del 30 ottobre 2002

### **Regeste**

X. \_\_\_\_\_ c/ACI | L'assiette de l'impôt sur les gains immobiliers se détermine selon une approche économique. Lorsqu'un immeuble est vendu sur plans, il y a lieu de s'en tenir au contrat conclu entre les parties; dès lors, ne fait pas partie des impenses déductibles du gain les frais de construction d'une véranda non incluse dans le contrat de vente, mais érigée ultérieurement.

### **Erwägungen**

#### **E. 12**

LHID; cf. Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd. Lausanne 1998, p. 490; Jean-Blaise Paschoud, Jurisprudence du Tribunal fédéral concernant la violation du principe de l'égalité de traitement en matière d'impôts, in RDAF 1973, p. 1 et ss, not. 15). La perte de la propriété n'est toutefois pas nécessaire; il suffit que le pouvoir de disposition réel ou économique se trouve restreint de façon substantielle par la constitution de droits au bénéfice de tiers, que ces droits limitent sérieusement le propriétaire dans sa faculté d'aliéner ou d'exploiter librement son bien (RDAF 1975, 402, cons. 2). Ainsi, on admettra qu'il y a aliénation dès la mobilisation d'une part de la valeur vénale de l'immeuble par le propriétaire; celui qui, par un acte juridique quelconque, peut réaliser à son profit tout ou partie de l'accroissement de valeur d'un bien immobilier dispose économiquement de celui-ci (ibid., référence citée, v. en outre RDAF 1989, 75; promettant-acquéreur apparaissant comme propriétaire économique de l'immeuble dès la date de la promesse de vente). Peu importe, dans ces conditions, que l'immeuble ait ou non changé de statut juridique; seul est décisif le fait que le gain correspond à tout ou partie de l'accroissement de valeur du bien sur lequel porte la transaction (v. Olivier Courvoisier, Relations entre l'impôt sur le revenu et l'impôt spécial frappant les gains immobiliers, thèse Lausanne 1974, p. 24). Cette extension de la notion d'aliénation vise, d'une part, à assurer un traitement égal d'opérations ayant le même effet économique et, d'autre part, à faire échec à des manoeuvres visant à éluder l'impôt (v. BGC, ibid.; Courvoisier, op. cit., p. 31; v. en outre arrêt FI 94/133 du 26 février 1998). bb) Lorsque la loi fiscale définit le cas d'imposition en faisant appel à un concept économique, l'autorité fiscale peut faire abstraction de la forme juridique donnée à un contrat pour s'en tenir à la réalité économique (v. Rivier, op. cit., p. 98 et ss, not. 105). A l'inverse de l'art. 2 LMSD, d'approche formaliste, (v. arrêt FI 95/075 du 10 janvier 1996, in RDAF 1996, p. 91), l'art. 40 al. 2 aLI, permet précisément une telle approche. Ainsi, la détermination du gain immobilier est susceptible d'englober tous les actes qui, du point de vue économique, sans égard à la forme juridique qu'ils revêtent, transfèrent le pouvoir effectif de disposer d'une chose ou attribuent à cette dernière sa valeur virtuelle, après exécution du contrat d'entreprise. Ce dernier exemple est révélateur: le contrat d'entreprise (art. 363 CO) ne peut juridiquement être assimilé à un

transfert d'immeuble, puisque le vendeur fournit à l'acheteur une chose, alors que l'entrepreneur, dont les deux prestations caractéristiques sont le service et la fourniture de matériaux, s'engage en plus à réaliser cette chose (cf., sur ce point, Peter Gauch, *der Werkvertrag*, Zurich 1985 no 13; Pierre Tercier, *Les contrats spéciaux*, Zurich 1995, no 3315 et ss). Ainsi, seule l'appréciation économique d'une convention permet à l'autorité fiscale d'incorporer au transfert de l'immeuble la prestation de l'entrepreneur, cette dernière étant présumée apporter une plus-value à l'immeuble (cf., dans ce sens, Olivier Thomas, *Les droits de mutation, étude des législations cantonales*, thèse Lausanne 1991, pp. 149-150). De façon plus générale, le gain immobilier, s'il s'agit d'une notion objective, résulte d'une appréciation subjective de la valeur que les parties au contrat ont donnée à l'immeuble (v. sur cette question, Peter Locher, *Das Objekt den bernischen Grundstückgewinnsteuer*, Diss. Bern 1976, pp. 42, 47); sous réserve d'abus, il n'est donc pas déraisonnable de prendre en considération la valeur du bien vendu, non pas telle qu'elle se présente effectivement à l'époque de la vente - ce qui est le cas lorsqu'il s'agit de fixer l'assiette du droit de mutation - mais telle que les parties au contrat l'ont arrêtée, en fonction des éléments convenus entre elles. Ainsi, en cas de vente sur plan, la valeur finale de l'immeuble après achèvement entrera en considération dans l'assiette de l'impôt dû par le non professionnel de l'immobilier; tel paraît du reste être la pratique de l'ACI. b) Une quote-part de propriété par étage inscrite au registre foncier est en elle-même un immeuble; son aliénation, de même que la cession d'un droit sur la propriété commune, entrent dans le champ d'application de l'art. 40 al. 2 aLI; la jurisprudence en offre de nombreux exemples (ainsi, arrêts FI 97/143 du 10 novembre 1999; 95/042 du 6 mars 1997, confirmé par ATF du 29 octobre 1997 - in RDAF 1998 II 159 -; 94/041 du 27 juillet 1994; 90/012 du 5 mai 1993). On rappelle que la propriété par étages est une forme de copropriété sur un immeuble, organisée de manière à ce que chaque copropriétaire a le droit exclusif d'utiliser et d'aménager intérieurement des parties déterminées d'un bâtiment (art. 712a al. 1 CC). Ainsi, pour la doctrine, le droit du propriétaire d'étage comporte deux éléments : une part de copropriété qui porte sur l'immeuble tout entier et un droit exclusif de jouissance et d'administration sur des parties déterminées de l'immeuble (v. Paul-Henri Steinauer, *Les droits réels*, tome I, 2ème éd., Berne 1990, n° 1125, p. 307; réf. citée). En principe, les propriétaires ont l'usage et la jouissance des parties communes dans la mesure de leur quote-part (art. 648 al. 1, 2ème phrase, CC; Steinauer, *op. cit.*, n° 1241). L'aliénation par un propriétaire de sa part comprend dans sa valeur économique aussi bien la cession de la jouissance d'un local constituant une partie privée que celle de la jouissance d'une partie commune (v. ATF 116 II 275, cons. 3d); dès lors, lorsque la cession à titre onéreux de ces deux éléments déclenche la réalisation d'un gain par le cessionnaire, un impôt sera dû selon les art. 40 et ss aLI. aa) En règle générale, il appartient aux copropriétaires d'étage, dans l'acte de constitution ou dans toute autre convention ultérieure, de déterminer les parties communes et les parties privées de l'immeuble. Ces derniers ne sont toutefois pas libres de fixer comme ils l'entendent cette ligne de démarcation; la loi fixe à cet égard un certain nombre de règles impératives. Ainsi selon l'art. 712b al. 1 CC, "peuvent être l'objet du droit exclusif les étages ou parties d'étages qui, constituées en appartement ou en locaux commerciaux ou autres, forment un tout disposant d'un accès propre, la possibilité d'englober des locaux annexes distincts étant réservée." ; cela signifie qu'une chambre ou une partie d'appartement, auxquelles on ne peut accéder qu'en traversant des locaux qui sont dans la jouissance d'autrui, ne pourront pas faire l'objet d'une jouissance exclusive (Steinauer, *op. cit.*, n° 1128). En outre, l'art. 712b al. 2 CC pose des restrictions quant à la définition des parties

privées; un droit exclusif ne peut être acquis sur des éléments qui, par définition, entrent dans les parties communes de l'immeuble. Il s'agit là du bien-fonds et, le cas échéant, du droit de superficie en vertu duquel le bâtiment a été construit (ch. 1), des parties importantes pour l'existence et la solidité du bâtiment, de même que des locaux d'autres copropriétaires ou qui déterminent la forme extérieure et l'aspect du bâtiment (ch. 2, fondations, murs porteurs, toit, fenêtres, balcons, terrasses couvertes, etc.; cf., pour la casuistique, Arthur Meier-Hayoz/ Heinz Rey, in *Berner Kommentar IV*, 1/5, Bern 1987, ad art. 712b CC, nos 15 et ss, 19 et ss), ainsi que des ouvrages et installations servant aussi aux autres copropriétaires pour l'usage de leurs locaux (ch. 3, installation de chauffage, cage d'escalier, ascenseur, antenne collective, piscine de jardin, etc.; cf. Meier-Hayoz/Rey, *ibid.*, nos 33 et ss). Les parties déterminant la forme extérieure ou l'aspect du bâtiment (712b al. 2 ch. 2) sont celles qui garantissent l'unité esthétique de l'immeuble; ces parties sont intégrées dans le domaine commun, de sorte qu'un propriétaire d'étage ne doit pas modifier l'aspect extérieur sans le consentement des autres (cf. Paul-Henri Steinauer, in *FJS* 1301, p. 8). Au surplus, les parties sont libres de définir comme elles l'entendent les parties communes selon l'art. 712b al. 3 CC et déclarer comme telles d'autres parties du bâtiment; elles peuvent en outre adopter des règles dérogatoires en ce qui concerne l'utilisation de ces parties communes et en décréter, par exemple, l'usage accru à l'un d'entre eux (v. ATF 116 II 275, déjà cité, cons. 3b; Steinauer, *FJS* 1304, p. 6). La dernière phrase de la disposition précitée institue toutefois une présomption selon laquelle, à défaut de convention, toutes les parties du bâtiment qui ne répondent pas aux critères de l'art. 712b al. 2 CC font l'objet du droit exclusif d'un propriétaire (v. Steinauer, *Droits réels*, I, n° 1130; Meier-Hayoz/Rey, nos 8 et ss). bb) La question de savoir si, à défaut de règlement spécifique dans l'acte constitutif de la PPE ou dans une convention passée ultérieurement entre propriétaires d'étages, une véranda répond ou non aux critères de l'art. 712b al. 2 CC a été débattue par la doctrine. Selon Meier-Hayoz/Rey (*ibid.*, n° 28), une véranda, dans la mesure où elle a pour effet de délimiter l'aspect extérieur du bâtiment commun, entrerait, d'un point de vue objectif, dans les parties communes de la PPE, à tout le moins dans sa partie externe (v. en outre, Amadeo Wermelinger, *La propriété par étages*, Fribourg 2002, p. 147, n° 169). Rolf H. Weber (cf. *Die Stockwerkeigentümergeinschaft*, Zürich 1979, p. 91), va même plus loin : dans la mesure où la véranda prend nécessairement appui sur un mur de façade, elle constitue un élément de l'aspect extérieur du bâtiment, donc des parties communes de la PPE; cela quand bien même la jouissance privative de l'intérieur peut valablement être concédée à l'un des propriétaires par convention, conformément à l'art. 712b al. 3 CC. C'est du reste seulement en pareil cas qu'il y a lieu d'admettre que la véranda, dans sa partie intérieure, relève du droit exclusif de l'un des propriétaires (cf. Wermelinger, p. 139, n° 132). Dans une situation de ce genre, le coût de construction et d'entretien de la véranda est en règle générale à la charge de la communauté des propriétaires d'étage, tandis que le propriétaire auquel la jouissance exclusive de la véranda a été concédée peut se charger seul des dépenses ayant trait à l'intérieur (Weber, *ibid.*; v. dans le même sens, Heinz Rey, *Schweizerisches Stockwerkeigentum*, Zürich 1999, n. 50, p. 14; Wermelinger, p. 139 n° 133). c) En principe, le gain immobilier imposable est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des dépenses d'investissement (cf., outre Rivier, *op. cit.*, p. 496, Bernhard Zwahlen, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1*, Basel/ Frankfurt a.M. 1997, ad art. 12 LHID, n° 43). La base d'imposition ainsi déterminée s'applique à un immeuble demeuré le même entre son acquisition et son aliénation, quant à sa contenance et ses qualités juridiques ("Kongruenzprinzip" ; Zwahlen, n° 45; Locher, *op.*

cit., p. 67). En droit vaudois, l'assiette de l'impôt est définie à l'art. 42 al. 1 aLI, à teneur duquel: "Le gain imposable est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des impenses." aa) On entend, selon l'art. 48 aLI, par impenses les dépenses inséparablement liées à l'acquisition ou à l'aliénation, ou qui contribuent à l'augmentation de la valeur de l'immeuble; elles comprennent notamment les dépenses donnant une plus-value à l'immeuble (lit. c). Ces dépenses ne sont pas déductibles du revenu au titre de frais d'entretien d'immeubles (ibid. al. 2; v. Rivier, op. cit., p. 497). Pour être déductibles dans le cadre de l'impôt sur le gain immobilier, elles doivent influencer la valeur de l'immeuble au moment déterminant pour la fixation de l'assiette de cet impôt. bb) Le fardeau de la preuve en matière d'impenses incombe en principe au contribuable. L'autorité fiscale n'a ainsi aucune obligation de suppléer à la carence de ce dernier et de prendre d'office des mesures pour établir le droit du contribuable à la déduction d'impenses. Il ne suffit pas de prétendre à une déduction pour que l'autorité fiscale soit obligée de l'admettre. Dans le domaine des gains immobiliers plus particulièrement, celui qui entend faire valoir une impense déductible doit l'établir (cf. H. Guhl, *Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz*, p. 224; J.-M. Barilier, *Les frais d'acquisition du revenu des simples particuliers*, thèse Lausanne 1970, p. 148, et les références citées; v. encore Martin Zweifel, *Die Sachverhaltermittlung im Steueranlagungs-verfahren*, Zürich 1989, p. 110 s et références citées). Certaines législations cantonales allègent ce principe en autorisant le contribuable qui ne peut présenter de pièces justificatives, en raison de leur destruction ou de l'ancienneté des travaux, à présenter une expertise des travaux (voir ainsi, pour le canton du Jura, StE 1991, B 44.13 Nr 5). Tel n'est cependant pas le cas de la législation vaudoise; mais la faculté d'invoquer, dans certaines hypothèses, l'estimation fiscale de l'immeuble vise à vrai dire un but analogue, soit alléger la charge de la preuve des impenses, qui pèse sur le contribuable. La jurisprudence de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt a également repris ce principe en n'admettant comme déductibles que les dépenses prouvées ou rendues suffisamment vraisemblables (CCRI E. et O. Ot-Gi., du 10.5.1991 et A. Pa., du 12.3.1991). Conforme au principe général selon lequel c'est au contribuable qu'il incombe de démontrer l'exactitude des indications qu'il fournit (StE 1988, B.93.3 Nr 3; Revue fiscale 1986, p. 369), cette jurisprudence a déjà été confirmée par le Tribunal administratif (v. notamment arrêt FI 97/049 du 15 avril 1999). 2. Plusieurs éléments déterminants ressortent des pièces versées au dossier dans le cas d'espèce. a) Les parties divergent sur la qualification qu'il convient de donner à cette véranda; le recourant soutient qu'il s'agit d'une partie commune, tandis que l'ACI y voit une partie privée dont la jouissance relève exclusivement de la sphère propre du propriétaire du lot n° 1. Pour le recourant, une déduction à hauteur de 333 millièmes du coût de construction du gain résultant de la vente du 20 septembre 1990 se justifie; pour l'ACI en revanche, c'est seulement lors de la vente du lot n° 1 que le recourant pourra à bon droit invoquer le coût de construction de la véranda, en totalité, à titre d'impenses. Il se trouve en effet que le sort de cette véranda n'a été réglé, ni dans l'acte constitutif de la PPE, ni dans le règlement, ni dans une convention postérieure; elle ne figure du reste dans aucun des feuillets ouverts au registre foncier. Or, contrairement à l'avis de l'ACI, la véranda litigieuse est bien de lege lata une partie commune, à tout le moins s'agissant de l'enveloppe extérieure (toit, parois de verre, etc.). A supposer qu'ils l'aient voulu, il est douteux que les propriétaires d'étage puissent avoir la possibilité, vu l'art. 712b al. 2 ch. 2 et al. 3 CC, de la transformer en une partie privative et de l'attribuer à l'un des deux lots, quand bien même son usage exclusif semble bien avoir été réservé au seul

propriétaire du lot n° 1, à savoir le recourant, puisqu'elle constitue le prolongement du rez-de-chaussée de son appartement sur la terrasse. Cela étant, cette constatation ne permet pas pour autant d'accueillir le recours. b) Il ressort en effet des pièces produites par le recourant que la véranda a été construite en 1995-1996. Le plus ancien des devis des entreprises mises en oeuvre à cet effet remonte du reste au 26 mai 1995 et l'enquête publique s'est déroulée de mai à juin 1995, tandis que l'autorisation lui a été délivrée le 11 juin 1995. Au surplus, il ne s'agissait pas pour la Municipalité d'\*\*\*\*\* de régulariser une construction déjà réalisée sans autorisation; cela n'est du reste pas allégué. Or, à cette époque, la PPE avait déjà été constituée et Z. \_\_\_\_\_ était déjà entrée en possession du lot n° 2. Le recourant a rappelé dans sa réclamation que l'immeuble sur lequel venait d'être constituée la PPE (en septembre 1990) était encore en chantier; du reste, il est mentionné dans l'acte constitutif de la PPE que les logements sont en construction. Ainsi, on en déduit que les parties avaient en vue, lorsqu'elles ont fixé le prix de vente du lot n° 2, soit 250'000 francs, un bâtiment achevé. C'est la raison pour laquelle l'autorité de taxation, se fondant à juste titre sur une appréciation économique du gain immobilier imposable, a pris en considération, dans le total des impenses arrêté à 659'560 francs à hauteur de 333 millièmes, le coût de construction, soit la totalité des factures des entreprises produites par le recourant, ce en dépit du fait que le bâtiment n'était pas encore achevé à l'époque de la vente du lot n° 2 à Z. \_\_\_\_\_. Il n'y a en revanche pas lieu d'ajouter par surcroît le coût de la véranda dans les impenses, dans la mesure où le recourant ne démontre pas que l'intention des futurs propriétaires d'étage de réaliser cet objet préexistait à l'acte de vente. L'acte de constitution du 20 septembre 1990 de la PPE renvoie au règlement d'administration et d'utilisation pour la définition des parties communes (art. 4); or, le règlement adopté en 1990, on l'a vu, ne fait aucune allusion à cette véranda. A supposer que les parties aient eu, lors de la conclusion de l'acte, en vue un projet futur d'édification d'une véranda, elles n'auraient assurément pas manqué de compléter le règlement-type qu'elles ont adopté, lequel ne traite que des "balcons et terrasses à l'exclusion de leur revêtement de leurs sols" (ch. 3.2). Au surplus, aucun projet de véranda ne figure sur le plan annexé à la constitution de la PPE, lequel définit la contenance des deux lots. Enfin, le recourant lui-même, par la plume de son mandataire, a indiqué que le coût de cette véranda n'avait pas été inclus par les parties à l'acte du 20 septembre 1990, dans le prix de vente du lot n° 2. Supposé du reste que Z. \_\_\_\_\_ ait financièrement participé à la construction de cette véranda à hauteur de sa part, comme le recourant l'avait initialement laissé entendre à la commission d'impôt, celui-ci ne serait dès lors pas fondé à invoquer cette déduction du gain immobilier à titre d'impense. Peu importe en définitive que Z. \_\_\_\_\_ ait ou non participé financièrement à la construction de cette véranda; l'essentiel est de constater que cet objet, réalisé en 1995, ne faisait pas partie de l'immeuble que les parties avaient en vue en passant l'acte de vente du 20 septembre 1990. c) Il résulte de ce qui précède que le recourant n'est pas fondé à invoquer à titre d'impense, en déduction du gain immobilier, le coût de cette véranda à hauteur de 333 ‰. 3. Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée, par substitution de motifs cependant. Le recourant succombant, un émolument d'arrêt sera mis à sa charge; au surplus, il ne sera pas alloué de dépens.