

# VD\_OMNI FI.2021.0118 vom 30. Dezember 2021

VD Tribunal cantonal, 2021-12-30, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2021.0118](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2021.0118)

FR: VD\_OMNI FI.2021.0118 du 30 décembre 2021

IT: VD\_OMNI FI.2021.0118 del 30 dicembre 2021

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Concubins qui, selon le registre foncier, ont acquis un immeuble en copropriété simple, chacun pour une moitié. Par convention de société simple conclue sous seing privé deux ans plus tard, les concubins ont adopté une autre répartition (parts de 4/5 et 1/5). Toutefois, sur le plan civil, les parts de copropriété ressortant du registre foncier sont déterminantes (consid. 3b et 3c). Il en va de même sur le plan fiscal pour l'imposition du rendement de la fortune immobilière (valeur locative en l'occurrence) et les frais d'acquisition de ce revenu (frais d'entretien d'immeuble), ce qui n'est pas contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive (consid. 4 et 5). Par ailleurs, le recourant, qui a financé l'achat et assumé les frais d'entretien de l'immeuble au-delà de sa part, est titulaire d'une créance à l'égard de sa compagne; c'est à bon droit que cette créance a été imposée au titre de la fortune (consid. 7). Règles de répartition intercantonale en matière immobilière, respectées en l'occurrence (consid. 6). Rejet du recours. Recours au TF pendant, réf: 2C\_137/2022.

## Erwägungen

### E. 1

a) Interjeté en temps utile (cf. art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36], applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; BLV 642.11]), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD). Il sera donc entré en matière sur le présent recours.

### E. 2

a) On rappelle que les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions - qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt -, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que

le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1; arrêt du TF 2C\_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 1).

b) En la présente espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. La problématique est réglée de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. La cour statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. entre autres arrêts FI.2020.0067 du 8 juillet 2021 consid. 5; FI.2018.0074 du 22 novembre 2018 consid. 2).

### E. 3

a) L'objet de la contestation présentant plusieurs facettes, il convient, comme l'a fait l'autorité intimée par ailleurs, d'examiner successivement les différents éléments litigieux. On retiendra ainsi que l'objet du litige, qui s'est réduit devant la Cour de céans en fonction des conclusions prises dans le recours (sur la distinction entre objet du litige et de la contestation, cf. par analogie ATF 142 I 155 consid. 4.4.2 p. 156 et les références citées; arrêt 2C\_930/2018 du 25 octobre 2018 consid. 3), ne porte plus, en substance, que sur la détermination sur un plan fiscal, de la quote-part du recourant dans l'immeuble de \*\*\*\*\* dont il est copropriétaire, ainsi que sur la possibilité pour ce dernier de déduire des frais d'entretien immobiliers en se fondant sur la Convention et sur l'ajout dans sa fortune imposable d'une créance à l'encontre de B. \_\_\_\_\_ résultant d'un financement par le recourant de l'acquisition et de l'entretien de l'immeuble. Il sera ainsi question d'abord de la portée de la Convention établie par le recourant sur le plan de l'imposition de la valeur locative (consid. 4), de la déduction des frais d'entretien ensuite (consid. 5), de la répartition intercantonale de cet immeuble (consid. 6) et finalement de l'existence ou non de la créance du recourant à l'encontre de B. \_\_\_\_\_ (consid. 7). b) Il y a lieu toutefois d'examiner au préalable la question du régime de propriété sous l'angle du droit civil. En effet, il sied de déterminer si, comme semble le soutenir le recourant, l'acquisition par B. \_\_\_\_\_ et lui de la parcelle n° \*\*\*\*\* de \*\*\*\*\* s'est faite initialement déjà à raison de 4/5 èmes pour le recourant et 1/5 ème pour B. \_\_\_\_\_ ou si, au contraire, l'acquisition initiale a été faite à raison d'une moitié pour chacun. Ce n'est que dans cette dernière hypothèse en effet que la question de la possibilité d'une modification des parts respectives par la Convention serait litigieuse. A cet égard, le recourant semble parfois partir de l'idée qu'il n'y a jamais eu de mutation de quote-part mais uniquement un passage de la copropriété ordinaire à la propriété en main commune (notamment Recours, p. 18 et p. 20 ["sans transfert économique"]), tout en admettant parfois que les quotes-parts égales auraient été convenues initialement lors de l'achat mais modifiées ensuite par la Convention (Recours p. 19 et p. 36 ["ne pas modifier d'entrée de cause les quotes-parts égales"]). Le recourant indique encore dans sa Réplique (p. 2) que la Convention (de société simple) lui aurait permis de déroger avec effet rétroactif à la date d'acquisition de l'immeuble aux indications résultant du Registre foncier, lequel ne poserait qu'une présomption de part égale que les parties pourraient écarter. L'administration cantonale s'est, de son côté (Décision sur réclamation, ch. 3), fondée sur une acquisition à l'origine en copropriété simple, chacun pour une demie, tout en indiquant que la modification des quotes-parts, invoquée par le recourant, ne pouvait avoir d'effet sur le plan fiscal quelle que soit finalement sa portée en droit civil (Décision sur réclamation, ch. 10s.; Réponse, p. 3). D'une manière générale, on rappellera que la propriété collective ne peut prendre que deux formes, à savoir la copropriété et la propriété commune (Paul-Henri Steinauer, Les droits réels, t. 1,

6<sup>ème</sup> éd., p. 432; Denis Piotet, Copropriété et propriété commune, spécialement le droit d'aliéner la part et le droit au partage, JdT 2015 II p. 4). La distinction entre copropriété et propriété commune ne tient pas à la nature du droit de propriété mais à la manière dont la propriété collective est constituée et exercée. Aux termes de l'art. 971 al. 1 CC, tout droit dont la constitution est légalement subordonnée à une inscription au registre foncier, n'existe comme droit réel que si cette inscription a eu lieu (effet constitutif de l'inscription au Registre foncier). Le second alinéa indique que l'étendue d'un droit peut être précisée, dans les limites de l'inscription, par les pièces justificatives ou de toute autre manière. En l'occurrence, il résulte de l'acte d'achat de la parcelle n° \*\*\*\*\* de la commune de \*\*\*\*\* , conforme par ailleurs à l'inscription en résultant au Registre foncier, que le recourant a acquis une part d'une demie de la parcelle précitée, en copropriété simple. Compte tenu de l'inscription au Registre foncier, il y a lieu de constater que le recourant a fait l'acquisition de la parcelle précitée non pas en propriété commune (société simple), avec sa concubine, mais bien en copropriété ordinaire. Par conséquent, la signature d'une convention le 1<sup>er</sup> juin 2009, soit plus d'une année après l'acquisition le 18 avril 2007 de la parcelle en cause, sous seing privé, n'est pas propre à remettre en cause l'inscription valablement effectuée au Registre foncier. En outre, l'inscription au Registre foncier mentionne explicitement que la part du recourant dans cette copropriété ordinaire est d'une demie. Il y a donc lieu de retenir que le recourant est propriétaire, en copropriété ordinaire, pour une demie, de la parcelle précitée. Il ne s'agit pas dans ce cadre d'appliquer une présomption légale (qui existe certes à l'art. 646 al. 2 CC), comme le soutient le recourant, mais bien d'appliquer les quotes-parts de copropriété ordinaire telles qu'elles résultent des droits inscrits au Registre foncier. Au surplus, la Cour ne saurait admettre, comme semble le soutenir le recourant (notamment, Recours pp. 17s), que cette copropriété ordinaire aurait été transformée ultérieurement en propriété commune par la Convention, en ce sens que les associés de la société simple (le recourant et sa concubine) auraient opéré une mutation civile de leur part au sein de cette société simple toujours par le biais de cette convention. Les jurisprudences citées par le recourant à cet égard (TA NE, publié in: RJN 2009 p. 325; JT 1972 I p. 78) ne sont pas déterminantes, car elles portent sur des problématiques distinctes du cas d'espèce; certes, la transformation d'un régime de copropriété ordinaire en propriété commune peut poser des questions fiscales, qui ont en partie été traitées dans la jurisprudence précitée; il s'agissait cependant de cas dans lesquels une mutation du régime de propriété était intervenue. Or, il n'en est rien ici dès lors que précisément aucune mutation n'est intervenue. Par conséquent, dans la mesure où il entend se prévaloir d'une part plus importante dans la copropriété que la moitié indiquée au Registre foncier actuellement, il reviendra au recourant de procéder par un acte juridique permettant de modifier les quotes-parts d'une copropriété ordinaire et pas uniquement par une convention sous seing privé. c) Le recourant critique également (notamment Recours p. 27) l'absence de reconnaissance de la Convention sur le plan civil par l'autorité fiscale en y voyant un simple problème de temporalité: si sa concubine et lui avaient d'emblée fixé la quote-part de celui-ci à raison de 4/5<sup>ème</sup>, le fisc l'aurait reconnue et lui aurait permis de déduire les frais d'entretien à cette hauteur. Or, ce n'est bien entendu ni un problème de temporalité, encore moins une question de ne pas reconnaître une hypothétique volonté des parties à fixer d'emblée une quote-part qui serait en adéquation avec leurs apports financiers: le droit civil de la propriété immobilière, respectivement de la copropriété, suit des règles bien précises, rappelées ci-avant, qui n'ont en l'occurrence pas été respectées, dans ce sens que la Convention ne permet pas d'admettre une mutation civile des parts de copropriété.

Certes, si l'acte d'acquisition en la forme authentique, ou tout autre acte de modification de quotes-parts, avait été inscrit au Registre foncier, les droits de propriété immobilière du recourant auraient éventuellement été modifiés. Mais tel n'a pas été le cas en l'espèce, de sorte qu'il ne saurait aujourd'hui en tirer un grief fondé. Il en va de même de l'argument du recourant qui estime (Réplique, p. 3) avoir immédiatement avisé l'autorité intimée, avant toute taxation. Cela n'est pas déterminant pour le litige en l'espèce. Le recourant soutient encore (Recours, p. 14) que sa situation juridique serait comparable avec celle d'une société simple détenant des actions dans une société anonyme avec un pacte d'actionnaires. Dans le cadre d'un pacte d'actionnaires, les associés pourraient modifier librement leurs parts en procédant conventionnellement. Or, un tel raisonnement ne permet pas de modifier ce qui a été dit précédemment, ne serait-ce qu'au motif que les règles civiles sur la propriété mobilière et immobilière répondent à des exigences et des conditions qui diffèrent. Comme exposé ci-avant, une modification de quotes-parts entre copropriétaires immobiliers exige une forme qui n'a pas été respectée en l'espèce. Il n'y a donc aucun parallèle à tirer pour le cas d'espèce de concubins ayant acquis un immeuble en copropriété avec des actionnaires, en société simple, liés par un pacte. En conclusion sur ce point, il résulte clairement du dossier que le recourant est propriétaire civilement de l'immeuble précité à \*\*\*\*\*, pour une demie uniquement et que, sur un plan civil toujours, la Convention n'a pas pu avoir pour effet de modifier ces quotes-parts.

#### **E. 4**

Ceci dit, encore faut-il examiner, compte tenu de la situation juridique prévalant sous l'angle civil, quelles sont les conséquences que peut leur attacher le droit fiscal. a) L'art. 24 LI a la teneur suivante: "Est imposable le rendement de la fortune immobilière, en particulier: [...] b. la valeur locative des immeubles ou parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit". En droit fédéral, l'art. 21 al. 1 let. b LIFD a une teneur identique. L'art. 21 al. 2 LIFD prévoit que la valeur locative est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable. Selon cette disposition et la jurisprudence en matière d'impôt fédéral direct, la valeur locative doit être estimée à la valeur du marché (cf. art. 16 al. 2 in fine LIFD; ATF 131 I 377 consid. 2.2 p. 381; 123 II 9 consid. 4b p. 14 s., in RDAF 1997 II 457), en prenant en considération les conditions locales (arrêt 2C\_757/2015 du 8 décembre 2016 consid. 5.1), étant relevé qu'une certaine marge subsiste (arrêts 2C\_1/2019 du 16 janvier 2020 consid. 4.1; 2C\_843/2016 du 31 janvier 2019 consid. 2.1, in StE 2019 A 21.12 Nr. 17; Archives 87 p. 579). La valeur locative doit ainsi correspondre au montant que le propriétaire ou le détenteur des droits de jouissance devrait payer sur le marché pour pouvoir occuper le bien immobilier dans les mêmes conditions (cf. arrêt 2C\_829/2016 précité du 10 mai 2017 consid. 7.1 et les références). Selon la jurisprudence, une réglementation fiscale qui tend véritablement à respecter le principe de l'imposition selon la capacité économique implique nécessairement l'imposition, non seulement des avantages monétaires, mais aussi des prestations en nature et en particulier de la valeur locative, du domicile principal comme de la résidence secondaire d'ailleurs, ainsi que l'a prévu le législateur fédéral en édictant l'art. 21 al. 1 let. b LIFD (ATF 143 I 137 consid. 3, in RDAF 2018 II 120; 140 II 157 consid. 7.4). b) Selon la jurisprudence, lorsque l'immeuble fait l'objet d'une copropriété, chacun des copropriétaires se voit imputer la valeur locative respectivement le rendement locatif en fonction de sa part de copropriété découlant du registre foncier (ATF 2A.508/2001 du 26 juin 2002, in RF 2002 564; voir ég. Nicolas

Merlino, in: Aubry Girardin/Noël (éds), Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2<sup>ème</sup> éd., 2017, n° 102 ad art. 21 ; Henk Fenners/Jana Rüdlinger, Liegenschaften im Miteigentum, RF 76/2021 p. 104 ss). La jurisprudence récente a d'ailleurs encore confirmé ce principe (2C\_427/2014 et 2C\_428/2014 du 13 avril 2015, consid. 5.1 in RDAF 2016 II 99 et arrêt FI.2008.0085 du 16 juin 2009 consid. 4), en rappelant qu'indépendamment d'une convention de société simple, le contribuable qui est copropriétaire de la moitié de l'immeuble dont il se réserve l'usage, est imposable au titre du rendement de sa fortune immobilière uniquement de la moitié de la valeur locative totale du bien immobilier. c) En l'espèce, comme on l'a vu (consid. 3 ci-avant), le recourant est propriétaire d'une demie de l'immeuble qu'il habite à \*\*\*\*\*. Il résulte de ce qui précède que l'autorité intimée a correctement défini la valeur locative de la part d'immeuble détenue par le recourant, en tenant compte de ce qu'il en était copropriétaire pour une demie. Il obtient donc à ce titre un rendement de sa fortune immobilière.

## E. 5

a) Pour déterminer le revenu net, on défalque de l'ensemble des revenus imposables les dépenses et déductions générales prévues par les art. 26 à 33 LIFD (art. 25 LIFD). Le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire de l'impôt les frais nécessaires à leur entretien (art. 32 al. 2 phr. 1 LIFD). Il s'agit d'une déduction dite organique (Yves Noël, in: Aubry Girardin/Noël (éds), Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2<sup>ème</sup> éd., 2017, n° 5 ad art. 25) dans ce sens qu'elle est liée à l'acquisition d'un revenu. Au lieu du montant effectif des frais et primes se rapportant aux immeubles privés, il peut également faire valoir une déduction forfaitaire (art. 32 al. 4 phr. 1 LIFD; art. 2 al. 2 de l'ordonnance du 24 août 1992 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct (RO 1992 1792), applicable à la période fiscale 2007 ici litigieuse, mais abrogée le 1<sup>er</sup> janvier 2020, RO 2018 1277). Le contribuable peut ainsi déduire de son revenu les frais nécessaires à l'entretien de ses immeubles privés (art. 36 al. 1 let. b LI, 32 al. 2 LIFD). Pour les immeubles occupés en propre, seuls sont cependant déductibles les frais d'entretien qui sont en rapport immédiat avec la valeur locative (imposable). Il s'agit en définitive des dépenses du contribuable pour les réparations et les rénovations du bien immobilier, représentant des charges et pas des investissements (cf. art. 1 al. 1 let. a ch. 1 de l'ordonnance de l'AFC du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct [RS 642.116.2]; ci-après: OFIP; Nicolas Merlino, op. cit., n. 62 ad art. 32 LIFD). b) Les parties se sont mises d'accord, respectivement le recourant indique avoir renoncé à contester ce point (Recours, p. 38 : "le recourant n'entend pas revenir sur les quelques CHF 36'000.- qui ont été ainsi portés en déduction [...]"). sur la part qualifiée de plus-value dans les travaux effectués à charge du recourant et qui est donc exclue de la déduction au sens de l'art. 32 LIFD. Reste cependant à déterminer si le recourant pouvait, comme il le soutient, sur la base de la Convention de société simple prévoyant qu'il doit s'acquitter de 4/5<sup>ème</sup> des frais d'entretien, déduire avec effet fiscal cette part de 4/5<sup>ème</sup> du total des frais. L'autorité intimée n'a de son côté retenu qu'une demie des frais d'entretien totaux effectués sur l'immeuble. A cet égard, la jurisprudence du Tribunal fédéral (2C\_216/2020 consid. 2.3, 2C\_427/2014 du 13 avril 2015 consid. 5) de même que celle des juridictions cantonales (arrêts de la Cour de céans FI.2019.0031 du 19 décembre 2019; FI 2009.0023 du 12 octobre 2009, ainsi que l'arrêt du TA BE du 21 mars 2011 in: NStP 2011 consid. 2.2 et renvois) considère que la déduction des frais d'entretien immobiliers, en tant que frais d'acquisition du revenu imposable, n'est possible, en cas de propriété collective, qu'à hauteur de la

quote-part civilement détenue par le contribuable concerné. De même qu'un accord entre les propriétaires collectifs ne saurait modifier l'attribution du revenu imposable, de même la déduction des frais ne peut être changée par convention et reste calquée sur la quote-part résultant des droits réels immobiliers. Dans l'arrêt précité 2C\_427/2014 (consid. 5 dans sa traduction in RDAF 2016 II 99), la Haute Cour indique clairement que le fait que la recourante "soit partie à un contrat de société l'obligeant à prendre à sa charge des frais excédant sa part de 50% est sans conséquence en termes de fiscalité. Les règles d'imposition établies par la loi aux fins des droits réels ne peuvent être modifiées par des arrangements de nature contractuelle. Tout au plus, les frais seraient déductibles (conformément à l'art. 27 al. 1 LIFD) si la société présentait un caractère commercial au sens de l'art. 18 LIFD. Les dépenses engagées dans le cadre d'une société simple poursuivant un but strictement privé constituent des frais d'entretien non déductibles (art. 34 lit. a LIFD)". La doctrine soutient par ailleurs de longue date également cette solution jurisprudentielle: lorsque l'immeuble fait l'objet d'une copropriété, les frais d'acquisition du revenu sont déductibles chez chacun des copropriétaires, mais uniquement à hauteur du pourcentage de leur participation dans la copropriété (voir déjà, Ernst Käzlig, *Die direkte Bundessteuer*, vol. 1, 2<sup>ème</sup> éd., 1992, ad art. 22 al. 1 let. e AIFD, n. 159; Peter Locher, *Kommentar zum DBG*, 1<sup>ère</sup> partie, 2<sup>ème</sup> éd. 2019, n. 23 ad art. 32; Nicolas Merlino, *op. cit.*, n° 42 ad art. 32; Cordula Lötscher, *Besteuerung des gemeinschaftlichen Eigentums von Ehegatten nach Aufnahme des Getrenntlebens*, recht 2016 p. 1). Il est ainsi clair qu'une réglementation contractuelle qui établit une répartition des frais d'entretien qui s'écarte de la répartition en fonction des droits réels n'est pas déterminante sous l'angle du droit fiscal (Henk Fenners/Jana Rüdinger, *op. cit.*, p. 109). Il résulte de ce qui précède que la solution retenue dans la décision dont est recours ne prête pas le flanc à la critique; c'est ainsi de manière conforme à la jurisprudence que l'autorité intimée a limité la déduction des frais d'entretien immobiliers à la quote-part de propriété résultant du Registre foncier et n'a pas tenu compte de la Convention. c) La jurisprudence en relation avec la déduction des intérêts passifs, et en particulier l'arrêt 2C\_142/2014 du 13 avril 2015 traduit in RDAF 2015 II 458, sur lequel le recourant fonde une partie de ses griefs, n'y change rien. En effet, le Tribunal fédéral a admis dans cet arrêt ce qui suit: si des concubins répondent dans la même mesure d'une dette, alors que seul l'un d'eux est propriétaire du bien faisant l'objet du gage hypothécaire, l'autre concubin, bien qu'il ne soit ni propriétaire ni débiteur hypothécaire, est tout de même qualifié de débiteur au sens du droit civil et par conséquent aussi au sens du droit fiscal. Il peut donc déduire les intérêts hypothécaires versés. Or, cet arrêt s'inscrit dans la continuité de la jurisprudence qui avait déjà exposé à propos de l'art. 33 al. 1 let. a LIFD que le contribuable codébiteur solidaire "ne peut déduire les intérêts passifs qu'à concurrence de la part de la dette dont il répond définitivement; par conséquent, il est sans importance que le codébiteur solidaire puisse être recherché pour le tout: il dispose en effet d'un droit de recours contre l'autre ou les autres codébiteurs solidaires, de sorte qu'en définitive il ne répond de la dette que pour sa part; l'insolvabilité éventuelle des codébiteurs n'y change rien" (arrêt du TF, 2A.508/2001, in: RF 2002, 564). Ainsi, la Haute Cour n'a admis la déduction des intérêts passifs que parce qu'elle était afférente à une dette dont était débitrice la concubine. Il y avait donc un lien entre l'élément de fortune (la dette) et la charge dont la déduction était demandée (l'intérêt passif). Dans le cas d'espèce, le recourant ne justifie précisément pas de ce lien puisqu'il n'y a ni revenu ni fortune dans son chef en lien avec la part d'immeuble appartenant à sa concubine. Admettre la solution du recourant reviendrait, encore une fois, à faire déduire de son revenu des frais sans lien avec un élément de fortune

détenu par lui. d) Le recourant estime au surplus (Recours, p. 27 en particulier) que sa capacité contributive serait violée par la décision attaquée en ce sens qu'il a fait un apport pour financer les travaux d'entretien plus important dans la société simple qu'il forme avec sa concubine, sans que cet apport ne vienne cependant réduire l'assiette imposable de son impôt sur le revenu en proportion. Or, il n'en est rien. En matière fiscale, l'art. 8 al. 1 Cst. est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition ainsi que par le principe de l'imposition selon la capacité économique (art. 127 al. 2 Cst.). Ce dernier principe commande de prendre en considération la capacité contributive pour imposer les contribuables (ATF 133 I 206 consid. 6.1, in RDAF 2007 II 505). Ainsi, toute personne doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 133 I 206 consid. 6.1, in RDAF 2007 II 505; 122 I 101 consid. 2b/aa; 114 Ia 221 consid. 2c). Ce principe ne saurait cependant être interprété en ce sens qu'il conduise à la déduction fiscale de toutes les dépenses, notamment de consommation ou de train de vie, des contribuables. Au contraire, le législateur a clairement défini les dépenses qui peuvent être déduites du revenu imposable (ici celles de l'art. 32 LIFD), par opposition à celles qui ne sauraient l'être (notamment celles évoquées à l'art. 34 LIFD et en particulier les frais d'entretien du contribuable et de sa famille). Par conséquent, il y a lieu de retenir qu'à hauteur de l'apport supplémentaire effectué par le recourant, respectivement des frais financés par ce dernier sans lien avec sa propre part de copropriété, il a effectué des dépenses privées au sens de l'art. 34 LIFD, et l'absence de déductibilité de ces montants ne viole donc aucunement le principe de la capacité contributive comme concrétisé dans la jurisprudence fédérale rappelée ci-dessus. Certes, en apparence, cette limitation de la déduction des frais d'entretien à la seule quote-part du recourant dans l'immeuble semble avoir pour conséquence une forme de perte de déduction, dans ce sens qu'à première vue, il semblerait que l'entier des frais ne peut pas être déduit. A bien regarder, cependant, il n'en est rien pour les motifs qui suivent. En tant que propriétaire d'une demie seulement de l'immeuble en effet (cf. supra consid. 3), le recourant ne s'est vu imputer, comme revenu, que la moitié de la valeur locative de l'immeuble et la moitié de sa valeur en fortune (supra consid. 4). Or, dans la mesure où la déduction des frais d'entretien immobiliers a été conçue par le législateur comme une déduction organique (cf. supra consid. 5a), il serait contraire au système d'autoriser une déduction de frais afférente à un immeuble, respectivement une part d'immeuble, dont le contribuable n'est pas propriétaire. Ainsi, les travaux entrepris aux frais du recourant ont, sur un plan économique, augmenté la valeur globale de l'immeuble, respectivement pour la part de frais déductibles, représenté une charge de réparation et de rénovation du bien immobilier pris globalement. Il n'est en effet en l'espèce en tout cas pas question de travaux d'entretien qui porterait sur un lot de PPE n'appartenant qu'au recourant. Il n'y a donc, dans ce sens, pas une part individualisée sur laquelle l'entier des frais aurait été effectué, comme dans l'hypothèse d'un propriétaire de lot PPE qui effectue sur son propre lot et à son seul bénéfice des travaux d'entretien; à défaut, la solution que préconise le recourant reviendrait à admettre la déduction de frais liés à un revenu qu'il ne réalise pas. Enfin, en tant que le recourant (notamment, Réplique p. 6) estime qu'il y aurait lieu de procéder à une "correction économique" de la situation de fait, en citant à cette fin, la thèse de doctorat d'Aurélien Barakat (Les approches de la réalité économique en droit fiscal suisse, Zurich, 2019), il fait fausse route. Il n'est en effet pas question en l'occurrence d'appliquer la théorie de l'évasion fiscale. Or, tel est bien le sens du passage cité par le recourant, puisque l'auteur y admet que "ce pouvoir de correction revêt comme nous le verrons un caractère exceptionnel, ne serait-ce qu'à l'égard du

principe de la légalité tel qu'ancré à l'art. 127 al. 1 Cst. en droit fiscal. Pour pouvoir corriger le résultat de l'application ordinaire de la loi, le juge devra se fonder sur différents moyens, comme par exemple le principe général de l'interdiction de l'abus de droit, ou celui de l'interdiction de la simulation [...]" (Aurélien Barakat, op. cit. p. 261 s). Le recourant ne saurait en l'espèce invoquer cette théorie pour améliorer sa situation fiscale. Il n'y a donc en l'espèce aucune violation du principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité contributive, le grief du recourant doit donc être rejeté. e) Par ailleurs, le recourant invoque encore une violation du principe de la bonne foi, arguant d'un changement de pratique de l'autorité fiscale sur la répartition des frais d'entretien immobiliers qui serait postérieure à l'acquisition de son bien-fonds en 2007 et ne lui serait pas conséquent pas opposable. Ici encore, la Cour ne peut suivre le recourant. Aux termes de l'art. 5 al. 3 Cst., les organes de l'État et les particuliers doivent agir de manière conforme aux règles de la bonne foi. De ce principe découle notamment la protection contre un comportement de l'Etat contraire aux règles de la bonne foi (art. 9 Cst.; ATF 138 IV 92 consid. 2, 136 I 229 consid. 6.4). Cette garantie peut se diviser en deux sous-principes: l'interdiction du comportement contradictoire (ATF 136 I 254 consid. 5.2, 134 V 306 consid. 4.2) et l'interdiction de l'abus de droit (arrêt du TF 1P.701/2004 du 7 avril 2005 consid. 4.2). La doctrine récente tend à introduire également l'interdiction de la fraude à la loi (Jacques Dubey in: Commentaire romand, Constitution fédérale, Préambule – art. 80 Cst., 2021, n° 95 ad art. 9 Cst). Selon la jurisprudence, il y a abus de droit lorsqu'une institution juridique est utilisée à l'encontre de son but pour réaliser des intérêts que cette institution juridique ne veut pas protéger (ATF 131 II 265 consid. 4.2, 127 II 49 consid. 5a, 121 II 97 consid. 4). Dans sa composante de protection de la bonne foi (art. 9 Cst), le contribuable est en droit d'exiger des autorités qu'elles se conforment aux promesses ou assurances précises qu'elles lui ont faites et ne trompent pas la confiance qu'il a légitimement placée dans ces promesses et assurances. Or, un renseignement ou une décision erronés de l'administration ne peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur qu'aux conditions cumulatives suivantes: (a) l'autorité est intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, (b) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et (c) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore que le contribuable se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour (d) prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice, et (e) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (cf. ATF 137 II 182 consid. 3.6.2, 131 II 627 consid. 6.1; entre autres: arrêt du TF 2C\_1120/2015 du 26 avril 2017 consid. 6.3.2). Une telle garantie reposant sur le principe de la bonne foi peut éventuellement découler d'une pratique administrative. Si une pratique administrative avait existé dans ce cadre, elle aurait en effet éventuellement pu lier l'autorité intimée. Toutefois, là non plus le recourant n'est pas parvenu à démontrer l'existence d'une telle pratique. L'autorité intimée conteste par ailleurs clairement son existence que ce soit avant ou après l'arrêt de la Cour de céans du 16 juin 2009 (FI.2008.0085 précité). Le recourant n'indique par ailleurs pas de quelle pratique il s'agirait, ni où elle aurait été publiée. Dans ces circonstances, le recourant ne peut pas se prévaloir d'une quelconque bonne foi pour exiger que la déduction des frais d'entretien soit accordée contrairement à la réglementation légale en vigueur. Au surplus, s'il fallait comprendre son grief comme se fondant sur un renseignement que lui aurait donné l'autorité fiscale, force est de constater qu'il n'y a pas de trace au dossier d'un tel renseignement. Ainsi, le recourant ne prouve pas qu'un tel

renseignement erroné lui aurait été donné par l'autorité fiscale lors de son achat ou avant. Lorsqu'il indique d'ailleurs (Recours p. 36) que "nul ne l'a dissuadé de procéder comme initialement imaginé", on ne saurait voir dans cette omission, une promesse de l'Etat. Il n'y avait en l'espèce aucune obligation de la part de l'Etat d'attirer l'attention du recourant sur les conséquences fiscales de l'acquisition civile qu'il s'apprêtait à effectuer avec sa concubine. Enfin à cet égard, en tant qu'il se fonde sur un renseignement que lui aurait donné la notaire lors de l'instrumentation de l'acte d'acquisition, il en va de même. En effet, même en admettant qu'elle agissait ainsi dans sa fonction ministérielle, elle ne saurait être considérée comme une autorité compétente au sens de la jurisprudence pour donner un renseignement qui lierait par la suite l'autorité fiscale. Bien que la responsabilité du notaire dans l'accomplissement de son activité ministérielle pour la mauvaise exécution de sa tâche officielle ne relève pas du droit des contrats (ATF 127 III 248 consid. 1b, 126 III 370 consid. 7a), mais en l'occurrence du droit public cantonal (art. 107 de la Loi sur le notariat du 29 juin 2004 [LNo]; BLV 178.11), une telle activité ministérielle ne fait pas pour autant de celle qui la pratique une autorité compétente en matière fiscale. Dans ce sens, les renseignements donnés par le notaire qui instrumente un acte officiel ne peuvent pas être assimilés à des renseignements ouvrant la protection de la bonne foi dans le sens précité. Il ne peut pas s'agir en l'espèce d'un renseignement donné par une autorité au sens de la jurisprudence. Le grief de violation du principe de la bonne foi doit donc être rejeté.

## **E. 6**

Le recourant et l'autorité intimée étaient initialement aussi en litige au sujet de la répartition intercantonale du droit de taxer, concrétisée dans la décision sur réclamation attaquée en l'espèce, et en particulier sur l'utilisation des coefficients de répartition prévus par la Conférence suisse des impôts (CSI). Il n'est pas clair, à la lecture du Recours (p. 39), de savoir si le recourant persiste dans sa critique lorsqu'il indique que "finalement [il] prend acte que cette forme de raisonnement va dans la droite ligne de ce qui précède". Dans sa Réplique (p. 11), il indique ne jamais avoir contesté cet aspect de la taxation. Dans le doute cependant, la Cour confirme intégralement la décision dont est recours, pour les motifs qui suivent. En effet, aux termes de l'art. 2 LHID, les cantons prélèvent notamment un impôt sur le revenu et un impôt sur la fortune des personnes physiques (let. a; les dispositions de cette loi n'ont cependant que la portée d'une loi-cadre, de sorte qu'elles doivent être mises en œuvre par le droit cantonal; le législateur vaudois l'a fait aux art. 1 let. a et 50 ss LI). L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 13 al. 1 LHID; art. 50 al. 1 LI). Selon l'art. 14 al. 1 LHID, la fortune est estimée à la valeur vénale; toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée (voir aussi art. 52 s. LI). La valeur vénale correspond à la valeur qui serait réalisable sur le marché à la date de l'évaluation (valeur du marché). Il s'agit en quelque sorte du prix présumé qu'un tiers acheteur serait prêt à payer au cours d'une vente se déroulant dans des circonstances normales (TF, arrêt 2C\_450/2013 du 5 décembre 2013, consid. 2.1, in: StE 2013 B.52.42 N° 8). La LHID ne prescrit toutefois pas au législateur cantonal une méthode d'évaluation précise pour déterminer cette valeur; les cantons disposent donc en la matière d'une marge de manœuvre importante pour élaborer et appliquer leur réglementation, aussi bien dans le choix de la méthode de calcul applicable que pour déterminer, vu le caractère potestatif de l'art. 14 al. 1, 2ème phrase LHID, dans quelle mesure le rendement doit être pris en considération dans l'estimation (ATF 134 II 207 consid. 3.6 et les références, ainsi que 3.7 et 3.8 au sujet de la méthode d'évaluation des immeubles par le canton de Genève; voir aussi CDAP, arrêts FI.2020.0004 du 8 décembre 2020 consid. 1b, FI.2013.0103 du 29 avril

2014 consid. 3a). Comme on vient de le dire, la LHID ne prescrit pas au canton une méthode de calcul déterminée pour l'évaluation de la fortune immobilière. Cependant, pour éviter une discrimination des contribuables qui sont assujettis à la souveraineté fiscale de plusieurs cantons, il est nécessaire d'établir la fortune nette globale de chaque contribuable (art. 13 al. 1 LHID), en prenant en compte l'ensemble des dettes de celui-ci. Cela nécessite de procéder à une répartition de ces différentes dettes entre les cantons concernés; la solution adoptée à cet égard par la jurisprudence consiste à retenir une répartition proportionnelle des dettes, sur la base des actifs bruts localisés (voir à ce sujet Daniel de Vries Reilingh, *La double imposition intercantonale*, 2<sup>ème</sup> éd., 2013, p. 132 ss et les réf.). Cette répartition suppose ainsi au préalable une évaluation des actifs en question et notamment des actifs immobiliers. Or, ni la jurisprudence du Tribunal fédéral, ni l'art. 14 LHID ne prescrivent une méthode d'évaluation uniforme à cet égard. Dans un contexte de répartition intercantonale, sachant que les immeubles sont estimés selon des règles différentes dans chaque canton, il convient pourtant de déterminer une valeur de référence uniforme afin d'assurer une répartition correcte et une imposition adéquate. La CSI a ainsi émis une directive précisant les valeurs de répartition intercantionales, établies sur la base des résultats d'une enquête nationale comparant les gains de la vente de biens immobiliers aux valeurs fiscales cantonales respectives. Cette directive, intitulée "Règles concernant l'estimation des immeubles en vue des répartitions intercantionales des impôts dès la période de taxation 2002", du 22 mars 2018, prévoit notamment que les immeubles du canton du Valais sont à prendre en compte à raison de 215% de leur estimation fiscale, jusqu'à et y compris la période fiscale 2005, puis à raison de 145% à partir de la période fiscale 2006 suite à une révision de la loi. En somme, cette circulaire vient suppléer l'absence d'harmonisation sur la question de l'évaluation des immeubles. Cette circulaire émane, il est vrai, d'une association de droit privé. La jurisprudence du Tribunal fédéral a considéré néanmoins qu'elle doit être assimilée à une ordonnance administrative édictée par une autorité fiscale publique et il en a déduit qu'elle peut être appliquée à juste titre lors des répartitions intercantionales (TF, arrêt 2C\_415/2017 ; voir aussi TF, arrêt 2C\_393/2008, publié à la RDAF 2009 II 446, consid. 3). L'utilisation des coefficients de répartition échappent ainsi à la critique dans le cas d'espèce. D'ailleurs, la question n'est pas de savoir si un canton "prend le pas sur la prérogative de principe du lieu de situation de l'immeuble" (Recours p. 39), mais bien au contraire de permettre à chaque canton d'élaborer une méthode d'évaluation de la valeur d'un immeuble pour l'impôt sur la fortune, tout en permettant une répartition des dettes et des intérêts passifs de manière équitable. Comme l'a souligné encore récemment le TF (arrêt 2C\_401/2020 du 28 juillet 2021 consid. 4.1.3 et 4.1.4), les valeurs de répartition tirent leur raison d'être des méthodes d'évaluation fortement divergentes dans les différents cantons. Seule la conversion des évaluations à un niveau uniforme pour l'ensemble du pays garantit une répartition adéquate des dettes et intérêts passifs. Si le coefficient CSI n'était pas appliqué, la différence de méthode d'évaluation entre le canton de Vaud et le canton du Valais aurait pour conséquence que le canton de Vaud devrait se voir répartir, proportionnellement par rapport aux valeurs vénales, plus de dettes et d'intérêts passifs, ce qui est précisément ce que voulaient éviter les cantons suisses lorsqu'ils se sont mis d'accord sur les coefficients de la Circulaire CSI précitée. Le grief correspondant doit donc être rejeté.

## **E. 7**

Reste finalement la question litigieuse de la créance ajoutée par l'autorité intimée à la fortune du recourant, découlant, d'après celle-là, de ce que celui-ci a supporté une part plus

que proportionnelle des frais d'entretien de l'immeuble qu'il détient conjointement avec B. \_\_\_\_\_ à \*\*\*\*\*. Le recourant y voit un "simple apport à la forme de l'art. 531 al. 1 CO" qui ne devrait pas être qualifié de créance vis-à-vis de sa concubine. La Cour retiendra que le recourant est bien créancier de B. \_\_\_\_\_ pour les motifs qui suivent. D'une manière générale, dans le canton de Vaud, selon l'art. 50 al. 1 LI, l'impôt sur la fortune est perçu sur la fortune nette. L'art. 52 LI dispose que les éléments de la fortune sont estimés, sous réserve de quelques cas particuliers, à leur valeur vénale. Selon l'art. 56 LI, les créances douteuses et les droits litigieux sont estimés en tenant compte de la probabilité de leur recouvrement. Font exception à la règle générale, selon laquelle les créances sont arrêtées à leur valeur nominale, les cas où la probabilité de perte justifie une valeur plus basse (arrêt FI.2020.0083 du 21 mai 2021 consid. 4b; arrêt du Tribunal cantonal fribourgeois 604 2016 106 du 21 août 2017 consid. 2b et les références de doctrine et de jurisprudence). Tel peut être le cas si la créance est contestée ou lorsque sa preuve est incertaine (arrêt TF 2C\_565/2007 du 15 janvier 2008 consid. 4.2). Si une créance litigieuse ou dont la preuve est incertaine se trouve dans la fortune privée du contribuable, la probabilité de perte est prise en compte dans l'évaluation de la créance (Verlustwahrscheinlichkeit; cf. Daniel Dzamko-Locher/Hannes Teuscher, in: Zweifel/Beusch [éd.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3e éd., Bâle 2017, n° 8 ad art. 14 LHID et les références citées). En l'occurrence, s'agissant déjà de l'existence de la créance dans le patrimoine du recourant, il sied de rappeler (cf. supra consid. 3) que le recourant a acquis une demie de la parcelle n° \*\*\*\*\* de la commune de \*\*\*\*\* , en copropriété ordinaire avec B. \_\_\_\_\_. Leur fortune respective a donc vu entrer la moitié de la valeur de cet immeuble. En revanche, si le financement de cet immeuble par les copropriétaires n'est pas exactement équivalent aux quotes-parts cela conduira nécessairement à l'existence de dettes entre eux. De telles dettes sont même fréquentes et résultent de la distorsion entre la part de propriété et la part des fonds propres liés à l'acquisition ou à des investissements (Michel Mooser/Bastien Verrey, L'acquisition d'immeubles en cas d'union libre, RNR 99/2018 p. 201 ss, p. 212). Le recourant ne conteste cependant pas avoir, dans le cadre de cette acquisition déjà, fourni plus de la moitié des fonds propres nécessaires à cette acquisition. De même, il a financé les travaux d'entretien (cf. ci-dessus consid. 5) pour une part supérieure à sa quote-part de propriété. Il a ainsi incontestablement non seulement enrichi B. \_\_\_\_\_, qui est devenue copropriétaire, pour une demie de cette parcelle sans la financer de manière proportionnelle, mais aussi, ensuite accru la valeur de la part de sa concubine, respectivement lui a évité une augmentation de ses passifs. Or, soit cet appauvrissement du recourant avec enrichissement correspondant de sa concubine provient d'une volonté de donner (on soulignera ici par ailleurs que la jurisprudence a précisé que l'animus donandi était présumé pour les personnes proches lorsque les autres conditions de la donation étaient remplies, cf. arrêt 2C\_91/2011 du 5 juillet 2011 consid. 2.1): auquel cas le recourant et sa concubine seraient solidairement débiteurs de l'impôt sur les donations. A défaut d'une telle volonté de donner, force est de constater que le recourant dispose d'une créance contre sa concubine à hauteur du "trop payé" en sa faveur. On peine à suivre le recourant lorsqu'il voudrait avoir certes une créance contre B. \_\_\_\_\_ mais uniquement lors de la liquidation de leur société simple. Ni la Convention signée en 2009, ni la réglementation légale de la société simple ne fonde un tel différé de l'existence même de la créance. Par ailleurs, le recourant n'allègue, ni ne prouve que cette créance, née pour partie lors de l'acquisition immobilière et pour

partie lors du financement disproportionné des travaux d'entretien, aurait perdu de sa valeur ou serait irrécouvrable. Il résulte de ce qui précède que l'autorité intimée a calculé correctement le montant de la créance du recourant à l'encontre B. \_\_\_\_\_ et que le grief correspondant du recourant doit donc être rejeté.

#### **E. 8**

En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD). La même règle résulte des art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD. En l'espèce, compte tenu des éléments précités, il y a lieu d'arrêter ces frais à 5'000 fr. (art. 2 du Tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative du 28 avril 2015 [TFJDA; BLV 173.36.5.1]). Le recourant, qui succombe, en supportera l'intégralité. Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative ([PA; RS 172.021]) a contrario, par renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD, ainsi que art. 55 al. 1 a contrario, 56 al. 3, 91 et 99 LPA-VD).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.