

# VD\_OMNI FI.2021.0125 vom 10. Februar 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-02-10, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2021.0125](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2021.0125)

FR: VD\_OMNI FI.2021.0125 du 10 février 2023

IT: VD\_OMNI FI.2021.0125 del 10 febbraio 2023

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts | Recourante qui cesse d'habiter l'appartement dont elle est copropriétaire pour moitié, le loue pendant un peu plus de deux ans, avant de vendre sa quote-part et d'acquérir un autre appartement. Refus du report d'imposition du gain immobilier pour cause de emploi. Au moment où elle a aliéné sa quote-part d'une demie, l'appartement ne servait plus au propre usage de la recourante, mais représentait un objet de rendement, puisqu'il était loué à des tiers. De plus, le emploi n'est pas intervenu dans un délai approprié: une période de deux ans et cinq mois s'est écoulée entre le moment où la recourante a cessé d'user elle-même de l'appartement et celui où elle a utilisé personnellement le nouvel appartement. Rejet du recours.

## Erwägungen

### E. 1

Aux termes de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et le délai de trente jours (cf. art. 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

### E. 2

Le litige a exclusivement trait au report d'imposition du gain immobilier résultant de la vente par la recourante de sa quote-part d'une demie de l'immeuble n°\*\*\*\*\* de \*\*\*\*\*. Bien que l'application du droit cantonal soit ici en cause, la matière a fait l'objet d'une harmonisation sur le plan fédéral. a) Aux termes de l'art. 12 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable ou d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses). L'al. 3 de la disposition précitée prévoit que l'imposition est différée, notamment, "en cas d'aliénation de l'habitation (maison ou appartement) ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur, dans la mesure où le produit ainsi obtenu est affecté, dans un délai approprié, à l'acquisition ou à la construction en Suisse d'une habitation servant au même usage " (let. e). En adoptant ce texte, le Parlement souhaitait favoriser le maintien de la propriété individuelle dans tous les 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 (v. BO CN 1989 pp. 49s.). Les exigences consacrées par ce texte sont l'usage durable et exclusif du bien comme habitation

de l'aliénateur, d'une part, l'affectation du produit de la vente de celui-ci, dans un délai approprié, à l'acquisition ou à la construction en Suisse d'une habitation servant au même usage, d'autre part (v. au sujet de ces conditions, Silvia Hunziker/Moritz Seiler, in: *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [ StHG ]*, 4 e éd., Zweifel/Beusch [ édit. ], Bâle 2022, ad art. 12 LHID, n. 130s.). Les états de faits visés à l'art. 12 al. 3 LHID relèvent du droit harmonisé, cette disposition ne laissant aucune marge de manœuvre aux cantons pour décider dans quels cas l'imposition doit être différée (cf. ATF 141 II 207 consid. 2.2.4 p. 210 et 4.5.3 p. 217 s.; 130 II 202 consid. 3.2 p. 206 s.; arrêts TF 2C\_227/2017 du 17 novembre 2017 consid. 4.2; 2C\_797/2009 du 20 juillet 2010 consid. 2.1). b) L'art. 61 al. 1 LI prescrit, pour sa part, que l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble, situé dans le canton, qui fait partie de la fortune privée du contribuable (let. a); qui est destiné à l'exploitation agricole ou sylvicole du contribuable (let. b); qui appartient à un contribuable exonéré de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice (let. c). A teneur de l'art. 65 al. 1 LI, l'imposition est différée, notamment "en cas d'aliénation de l'habitation (immeuble ou part d'immeuble) ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur, dans la mesure où le produit ainsi obtenu est affecté, dans un délai approprié, à l'acquisition ou à la construction en Suisse d'une habitation servant au même usage" (let. f). Cette disposition reprend le texte de l'art. 12 al. 3 let. e LHID et il n'a pas échappé au législateur qu'elle faisait exclusivement référence à "l'immeuble habité par le contribuable et constituant son domicile principal" (v. Exposé des motifs et projet de loi, in BGC mai 2000, p. et 723 et ss, not. 810). Le nouveau texte de loi consacre en réalité cette condition issue de l'ancien texte (v. arrêt FI.2006.0079 du 16 janvier 2007). c) aa) S'agissant de la première condition consacrée par les art. 12 al. 3 let. e LHID et 65 al. 1 let. f LI, il suffit, pour retenir l'usage durable et exclusif, que le contribuable ait vécu exclusivement dans son propre logement pendant la période précédant le changement de propriétaire sans interruption significative, c'est-à-dire qu'il ait eu sa résidence civile ou fiscale à l'endroit en question (ATF 143 II 233 consid.

#### **E. 2.4**

p. 236; contra Felix Richner, *Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum*, in : ZStP 3/2010, p. 205 note de bas de page n°59 et p. 207s.). Ainsi, le fait que l'aliénateur ait quitté son appartement avant la vente ne constitue pas en soi un obstacle à l'admission d'une imposition différée. Dans des circonstances exceptionnelles, l'immeuble peut avoir été mis en location pendant une courte durée (arrêt TF 2C\_215/2008 déjà cité consid. 4.3). Cette mise en location devrait toutefois être limitée dans le temps afin que le contribuable ne détourne l'objectif du emploi, soit le remplacement de son propre logement (Verrey, op. cit., n°223 p. 191). Ainsi, le report d'impôt peut être accordé dans des cas exceptionnels pour les locations de courte durée (moins d'un an) si un contrat de bail de durée déterminée portant sur l'usage du logement à vendre a été conclu et que le moment de la vente est déjà connu. En revanche, le report d'impôt ne peut généralement pas être accordé dans le cas où un bail de durée indéterminée a été conclu (Zweifel et al., op. cit., §7 n.99 p. 208). Des exceptions sont en revanche autorisées dans des cas particuliers; ainsi, les deux résidences peuvent être brièvement interrompues par une troisième résidence si le contribuable vend son propre logement sans avoir déjà acheté le bien de remplacement ou si celui-ci lui appartient déjà à la suite d'une construction ou d'une rénovation (ATF 143 II 233 consid. 2.4 p. 237; Zweifel et al., op. cit., §7 n.97). Ce qui est décisif dans une situation de ce genre est que l'intervalle de temps entre la fin de l'utilisation personnelle par le contribuable de la

première habitation et le moment où ce dernier utilise à nouveau personnellement l'immeuble de remplacement soit approprié (ATF 143 II 233 consid. 2.4 p. 237; arrêt TF 2C\_347/2018 du 24 janvier 2019 consid. 2.3.2; Richner et al., op. cit., n.331 ad art. 216 StG/ZH; Zweifel et al., op. cit., §7 n.97 ). Dans l'hypothèse où le bien vendu a précédemment été loué à des tiers, le délai pour effectuer le remploi commence à courir dès cette mise en location (cf. Verrey, op. cit., n°223 p. 192 et n°259 p. 218). Il convient dès lors de s'interroger sur le laps de temps admissible entre le moment où l'aliénateur quitte son habitation et celui où il la vend; ce point doit notamment être examiné au regard de la condition du "délai approprié" dans lequel le réinvestissement doit avoir lieu (ATF 138 II 105 consid. 6.2 p. 108; arrêt TF 2C\_569/2016 déjà cité consid. 4.2.1). Ce raisonnement a sans doute suscité certaines critiques; en effet, à partir du moment où un bien immobilier est mis à disposition d'un tiers, on peut difficilement justifier qu'il serve au propre usage de l'aliénateur; l'affectation change et l'utilisation par le propriétaire n'est plus la même: il met l'appartement ou la maison à disposition d'un tiers, si bien que l'objet devient un objet de rendement, sauf circonstances tout à fait particulières et exceptionnelles (cf. Daniel de Vries Reilingh, in : RDAF 2019 II p. 141s., not. 144). Cette condition du délai approprié a cependant pour objectif d'éviter que l'aliénateur conserve la propriété de son bien dans le but de profiter des opportunités du marché, plutôt que de chercher à remplacer un bien par un autre (arrêts TF 2C\_569/2016 déjà cité consid. 4.2.1; 2A.445/2004 du 7 juin 2005 consid. 6.2, in RDAF 2005 II 554). Une interruption de l'occupation par le propriétaire ne porte pas atteinte au caractère durable de celle-ci si elle n'a qu'un caractère temporaire, qui doit être apprécié en fonction des circonstances de chaque cas. Une interruption plus longue est d'autant plus acceptable qu'elle est causée par des circonstances extérieures sur lesquelles le contribuable ne peut influencer (Zweifel et al., op. cit., §7 n.98 p. 208). Le report d'imposition a été ainsi refusé dans le cas où le contribuable avait vendu son bien immobilier sept ans après avoir quitté celui-ci (ATF 138 II 105 consid. 6.4 p. 110). De même, il n'est pas arbitraire de retenir qu'un délai de trois ans entre le déplacement du domicile du contribuable et la vente de son bien, période durant laquelle l'intéressé avait habité un immeuble locatif, n'est pas approprié, ce d'autant moins que rien n'indiquait qu'il ait cherché à vendre son bien (arrêt TF 2C\_418/2018 déjà cité consid. 3.2). Il en va de même du contribuable ayant loué son habitation pendant plus de deux ans avant de l'aliéner (arrêt TF 2C\_215/2008 du 21 août 2008 consid. 4.3). La jurisprudence et la doctrine sont d'avis que les cantons sont libres de décider s'ils veulent régler explicitement les délais relatifs aux remplois ou s'ils préfèrent laisser cela à l'interprétation (ATF 141 II 207 consid. 2.2.5 p. 211; cf. ég. Zweifel et al., op. cit., §7 n. 114-115 p. 213). Dans les cantons qui les ont concrétisés, les délais ont une durée d'un à cinq ans (v. sur ce point, arrêt TF 2C\_108/2011 du 29 août 2011 consid. 3.1). Ni dans la législation vaudoise, ni dans la jurisprudence cantonale, un critère temporel rigide n'a en revanche été fixé à cet égard (Verrey, op. cit., n°211 p. 182 et n°257 p. 215). d) La prorogation ou le report de l'imposition signifie qu'un transfert constituant en soi un acte d'aliénation n'est pas soumis à l'impôt. Tout se passe, sous l'angle de l'impôt sur les gains immobiliers, comme si le transfert n'avait pas eu lieu ou, en d'autres termes, comme si il n'y avait pas eu réalisation d'un gain (cf. ATF 141 II 207 consid. 4.2.1 p. 214; 100 Ia 209 consid. 2c p. 212; arrêts TF 2C\_539/2010 du 15 décembre 2010 consid. 2.1; 2C\_797/2009 du 20 juillet 2010 consid. 2.3; cf. Zweifel et al., op. cit., §7 n. 1-2, p. 167). Ainsi que l'indique le libellé même de l'art. 12 al. 3 LHID, la prorogation n'implique toutefois pas une exemption définitive (ATF 141 II 207 consid. 4.2.1 p. 214). L'éventuelle augmentation de la valeur qui s'est produite entre la

dernière aliénation imposable et l'acte prorogeant l'imposition n'est provisoirement pas taxée; l'imposition est simplement différée jusqu'à une nouvelle aliénation imposable, qui tiendra alors compte de l'augmentation de la valeur qui s'est produite depuis l'achat (cf. arrêts TF 2C\_227/2017 déjà cité consid. 4.4.1; 2C\_797/2009 du 20 juillet 2010 consid. 2.3).

### E. 3

Dans le cas d'espèce, la recourante fait grief à l'autorité intimée d'avoir constaté de manière inexacte et apprécié de manière arbitraire l'état de fait; elle invoque en outre une violation de l'art. 65 al. 1 let. f LI. En réalité, il importe d'examiner si les conditions posées par les art. 12 al. 3 let. e LHID et 65 al. 1 let. f LI sont réunies pour que la recourante puisse prétendre au report de l'imposition du gain immobilier issu de la vente de sa part de copropriété. La recourante le soutient, alors que l'autorité intimée le conteste. a) Depuis le 7 septembre 2009, la recourante était copropriétaire avec son ex-époux, pour une moitié chacun, de l'appartement de 4½ pièces, comprenant trois chambres, situé au 2<sup>ème</sup> étage de la PPE \*\*\*\*\*, sise rue \*\*\*\*\* à \*\*\*\*\*. Selon le registre communal des habitants, la recourante a été domiciliée à l'adresse de cet immeuble du 1<sup>er</sup> septembre 2009 au 14 janvier 2018. Entre-temps, elle a loué, du 24 octobre 2017 au 31 janvier 2018, une chambre de cet appartement. Au 14 janvier 2018, la recourante a transféré son domicile à \*\*\*\*\*, à \*\*\*\*\*, chez son nouveau compagnon, ce qu'elle admet. Il ressort de ses explications qu'elle a préféré emménager chez ce dernier, dont elle est tombée enceinte, plutôt qu'il ne déménage chez elle; en effet, son futur ex-époux, dont elle vivait séparée depuis 2012, avait conservé une clef de l'appartement en copropriété. Depuis lors, dès le 1<sup>er</sup> février 2018 et jusqu'au 31 août 2018, l'appartement de la PPE \*\*\*\*\* a été loué par la recourante à plusieurs colocataires pour une durée de trois mois. A partir du 15 septembre 2018, l'entier de l'appartement a été loué par le biais de la régie C. \_\_\_\_\_, pour une durée d'une année, renouvelable d'année en année, et ceci jusqu'au 1<sup>er</sup> mars 2019. Après le départ du locataire, l'appartement a de nouveau été loué à plusieurs colocataires, du 8 juin 2019 au 15 janvier 2020, date à laquelle le dernier d'entre eux a quitté l'appartement. La recourante indique que cette situation a entraîné une dégradation de sa situation financière, dans la mesure où les locations intermittentes n'ont couvert que partiellement le loyer de son nouveau domicile, ce qui l'a finalement contrainte à vendre ce bien immobilier en juin 2020. L'appartement est demeuré vide jusqu'à la vente, le 19 juin 2020; en effet, la recourante n'allègue pas être retournée y vivre. On retire de ce qui précède que, jusqu'au 14 janvier 2018, l'appartement vendu le 19 juin 2020 a bien été affecté au logement de la recourante. En revanche, aucun indice ne permet de retenir que postérieurement, cet appartement servait encore à l'usage propre de la recourante, puisqu'il a été loué à des tiers, d'abord par chambre puis dans sa totalité, et de nouveau par chambre et ceci, jusqu'au 15 janvier 2020. On retiendra dès lors, comme la décision attaquée, qu'au moment où la recourante a aliéné sa quote-part d'une demie, cet appartement ne constituait plus son domicile, mais représentait un objet de rendement. Du reste, la recourante et son ex-mari ont dû requérir du SLog l'autorisation de le vendre, ce qui démontre que cet appartement faisait bien partie du parc locatif de la commune de \*\*\*\*\* au moment de sa vente. En particulier, il importe peu que son fils majeur ait été domicilié dans cet appartement jusqu'au 15 septembre 2018. A cela s'ajoute que la recourante ne logeait plus dans cet appartement lorsqu'elle a pris la décision de le vendre; en effet, c'est parce que le produit des locations était insuffisant pour couvrir le montant du loyer de l'appartement où elle avait emménagé avec son compagnon que la recourante a pris cette décision. La première des conditions lui permettant de revendiquer un différé d'imposition n'est par conséquent pas remplie. b) Par surabondance

de moyens, force serait de constater que le remploi n'est pas intervenu dans un délai approprié. Il résulte de ce qui précède qu'une période de deux ans et cinq mois a séparé le moment où la recourante a cessé de faire de l'appartement de la PPE \*\*\*\*\* son domicile, le 14 janvier 2018, et celui où elle a vendu sa quote-part sur cet appartement, le 19 juin 2020, avant de se constituer un nouveau domicile, le 23 juin 2020, en faisant l'acquisition d'un nouvel appartement de 4½ pièces en PPE, à \*\*\*\*\*. Pour la recourante, il y aurait lieu de tenir compte de ce délai, qu'elle estime approprié au vu des circonstances. Selon ses explications, ce serait en effet pour des raisons impératives (divorce et violences conjugales) que la recourante a finalement été contrainte de quitter, puis de vendre ce bien immobilier. Comme on l'a vu plus haut, la recourante s'est constitué un nouveau domicile à compter du 14 janvier 2018. Les raisons qu'elle a invoquées à cet égard sont d'ordre subjectif. La recourante craignait que son futur ex-époux ne découvre que son nouveau compagnon avait emménagé dans l'appartement en copropriété. Les motifs qu'elle invoque expliquent qu'elle ait quitté l'appartement (au lieu d'y emménager avec son compagnon); rien ne l'obligeait toutefois à conserver cet appartement comme objet de rendement pendant plus de deux ans, alors qu'elle aurait pu le vendre plus tôt. Il ne ressort en effet pas du dossier qu'en présence d'une situation conflictuelle, l'ex-époux de la recourante aurait, durant ce délai, manifesté l'intention de bloquer, à tout le moins temporairement, la vente de l'appartement. Afin de subvenir à ses besoins et de payer son nouveau loyer, la recourante a mis l'appartement en location, par chambres, en totalité, puis de nouveau par chambres, et ceci durant près de deux ans, comme on l'a vu plus haut. Le produit de ces locations étant insuffisant à couvrir ses besoins, la recourante s'est résolue à vendre cet appartement et a signé avec son ex-époux un acte de vente à terme conditionnelle le 27 mars 2020. On retire de ce qui précède que durant la majeure partie de cette période, qui s'étend à deux ans et deux mois, la recourante a cherché avant tout à obtenir un rendement de son appartement, avant de se résoudre à le mettre en vente. Ce délai n'a donc aucun lien avec la recherche par la recourante d'un nouveau logement, de sorte qu'il n'est pas approprié au sens où l'entendent les art. 12 al. 3 let. a LHID et 65 al. 1 let. f LI. c) Les conditions permettant à la recourante de revendiquer le différé de l'imposition du gain immobilier ne sont par conséquent pas réunies. La décision attaquée ne prête dès lors pas le flanc à la critique.

#### **E. 4**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Le sort du recours commande de mettre les frais de justice à la charge de la recourante (cf. art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD) et de ne pas allouer de dépens (cf. art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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