

VD_OMNI FI.2022.0002 vom 12. Oktober 2022

VD Tribunal cantonal, 2022-10-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0002

FR: VD_OMNI FI.2022.0002 du 12 octobre 2022

IT: VD_OMNI FI.2022.0002 del 12 ottobre 2022

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Office d'impôt des districts de Nyon et Morges | Annulation de la décision sur réclamation de l'ACI, qui a perçu un impôt sur le gain immobilier à la suite de la transformation d'une copropriété simple en PPE. Avant la permutation, la recourante était copropriétaire à raison d'une demie. A la suite de la permutation, la recourante s'est vue attribuer deux lots de PPE, représentant une valeur correspondant à la moitié de l'ensemble des lots. Cette mutation n'est pas assimilable à une aliénation et ne peut, par conséquent, pas donner lieu à la perception de l'impôt sur les gains immobiliers. Admission du recours et renvoi du dossier à l'ACI, pour qu'il calcule à nouveau le gain immobilier dû en lien avec la cession, le même jour, des parts de PPE à une tierce personne.

Erwägungen

E. 1

n'est pas strictement un problème d'objet de la contestation, mais comme l'autorité inférieure, appliquant en cela un raisonnement analogique entre la vente du lot 1 et ce qu'elle considère comme des échanges des lots 1 et 4, a réduit l'assiette imposable et l'impôt, statuant en faveur de la recourante, on comprend que cette dernière ne s'en plaigne pas. A la lecture des conclusions prises par la recourante, on comprend qu'elle ne conteste toujours pas le calcul – désormais plus favorable – concernant la vente du lot 1. Compte tenu de l'admission du recours sur le principe d'une imposition lors de la constitution de la PPE et de la position de la recourante dans la présente procédure, il y a lieu d'admettre que toutes ces questions forment un tout et que la décision sur réclamation a été entièrement déferée devant la CDAP qui applique la maxime d'office.

E. 2

Le présent litige impose principalement de déterminer si la transformation de la copropriété sur la parcelle n° 953 en propriété par étages et l'attribution des lots de PPE entre les copartageants doivent être soumises à l'impôt spécial sur les gains immobiliers. Il sied pour ce faire de déterminer en premier lieu si ces opérations, et en particulier la phase d'attribution des lots, sont assimilables, ensemble ou séparément, à une aliénation. 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). Selon l'art. 12 al. 2 LHID, toute aliénation d'immeubles est imposable. Les actes juridiques cités aux let. a à e sont en outre assimilés à une telle aliénation, à savoir les actes juridiques qui ont les

mêmes effets économiques qu'une aliénation sur le pouvoir de disposer d'un immeuble . Aux termes de l'art. 61 al. 1 LI, 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). Selon l'art. 64 al. 1 LI, constitue une aliénation imposable tout acte qui transfère la propriété d'un immeuble, telle que la vente, l'expropriation ou la cession d'une part de propriété commune. La notion d'aliénation comprend les différents modes de transfert de la propriété à titre onéreux, dont la vente et l'échange (Bernhard Zwahlen/Natalie Nyffenegger, in: Zweifel/Beusch [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3ème éd., 2017, nos 31 s. ad art. 12 LHID; s'agissant de l'échange en particulier, voir Bastien Verrey, L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, 2011, p. 389 no 473 et les réf.). L'art. 12 al. 1 LHID envisage l'aliénation non seulement d'immeubles (au sens de l'art. 655 CC), mais aussi de parties d'immeuble, notion qui comprend notamment les parts de copropriété et de propriété commune d'un immeuble (Zwahlen/Nyffenegger, op. cit., no 26 ad art. 12 LHID et les réf.). Dans un arrêt ancien (ATF 92 I 95), le Tribunal fédéral a considéré que la loi tessinoise alors applicable à l'impôt sur les plus-values immobilières, qui considérait l'échange comme une aliénation et lui attachait les mêmes effets, n'était pas arbitraire et qu'il en allait de même de la pratique du fisc tessinois consistant à traiter l'échange d'immeubles comme une double aliénation et à soumettre ainsi les deux immeubles à l'impôt sur les plus-values immobilières. Notre Haute Cour ne s'est cependant pas prononcée, dans cet arrêt, sur la question de savoir si une transformation de copropriété ordinaire en copropriété par étages devait être assimilée à une aliénation ou pas, dès lors qu'il s'agissait d'un échange de deux parcelles distinctes. L'art. 12 al. 3 LHID énumère les cas où l'imposition est différée (report d'imposition). Dans ce cadre, il est admis que le législateur fédéral a décrit à l'art. 12 al. 3 LHID de manière exhaustive les états de fait qui fondent un report d'imposition (ATF 141 II 207 consid. 2.2.4 et 4.5.2). Les états de fait visés à l'art. 12 al. 3 LHID relèvent du droit harmonisé; cette disposition ne laisse aucune marge de manœuvre aux cantons pour décider dans quels cas l'imposition doit être différée (ATF 141 II 207 consid. 2.2.4 et 4.5.3; 130 II 202 consid. 3.2). Ils doivent donc être repris par les cantons dans leur législation (arrêt TF 2C_227/2017 du 17 novembre 2017 consid. 4.2; 2C_497/2011 du 15 mars 2012 consid. 4.3 non publié in ATF 138 II 105; 2C_797/2009 du 20 juillet 2010 consid. 2.1). Ainsi, le cas de report d'imposition spécifique à l'échange immobilier que prévoyait l'ancienne loi vaudoise du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (art. 41 let. e aLI ; en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000) a été abandonné par souci de conformité avec la LHID. L'aliénation sous la forme d'un échange ne peut donc plus bénéficier d'une imposition différée (cf. arrêt FI.2017.0062 du 12 janvier 2018 consid. 1b avec renvoi au Bulletin du Grand conseil (BGC ; séance du mardi après-midi 30 mai 2000, p. 974 ad art. 62 et p. 977 ad art. 68), sauf si elle est intervenue – notamment – dans un contexte successoral (cf. art. 65 al. 1 let. a LI) ou dans le cadre d'un remembrement au sens de l'art. 65 al. 1 let. d LI. b) Les parties sont unies sur le fait que la – simple – transformation d'une copropriété ordinaire en copropriété par étages n'est pas assimilable à une aliénation au sens de l'art. 12 LHID et que par conséquent cette mutation doit rester neutre sous l'angle de l'impôt sur les gains immobiliers. Elles diffèrent en revanche sur la question de savoir si, une fois la transformation effectuée, l'attribution des lots de PPE , comme cela a été le cas en l'espèce, à l'un ou à l'autre des copropriétaires uniquement, est constitutif d'un échange immobilier ou non. Plus précisément, l'autorité

intimée soutient que la neutralité de la transformation ne peut être admise que si les copropriétaires initiaux restent copropriétaires de chacun des lots. Elle invoque en particulier le texte de l'art. 64 al. 2 let. f LI, selon lequel est assimilé à une aliénation, "tout acte qui a pour effet de transférer à un tiers le pouvoir de disposition réel et économique de tout ou partie de l'immeuble". Ainsi, si la recourante et F. _____ étaient restés copropriétaires pour une demie de chacun des lots PPE, la transformation serait restée sans conséquence sur le plan du gain immobilier; toutefois, dès l'attribution des lots, chacun aurait cédé à l'autre ses parts de copropriété et son pouvoir de disposition sur le lot et il s'agirait bien d'un échange immobilier, imposable comme deux ventes distinctes. La recourante y oppose pour l'essentiel l'argumentation suivante: l'impôt ne peut être perçu qu'en cas de transfert immobilier; or, un transfert suppose cumulativement le transfert du pouvoir de disposer et un acte onéreux. En l'espèce, toujours d'après la recourante, non seulement il n'y a pas de transfert, car chacun des prétendus copropriétaires était déjà copropriétaire de la parcelle litigieuse, mais en plus, il n'y a eu aucune contreprestation, la constitution de la PPE intervenant sans soulte. c) En l'espèce, avant la transformation, la recourante et F. _____ détenaient la parcelle n° 953 en copropriété ordinaire (cf. mention dans l'acte du 7 mai 2019, sous "propriété": "copropriété simple pour 1/2"). Les parts de copropriétés respectives n'étaient cependant pas inscrites au registre foncier au sens de l'art. 23 de l'Ordonnance du 23 septembre 2011 sur le registre foncier (ORF; RS 211.432.1). Il sied de rappeler dans ce cadre que le Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC ; RS 210) traite de la propriété de plusieurs sur une chose et notamment de la copropriété ordinaire. Selon l'art. 646 CC, lorsque plusieurs personnes sont inscrites en copropriété ordinaire d'une chose qui n'est pas matériellement divisée, elles en ont, chacune pour sa quote-part, la copropriété. Ce régime juridique est différent de celui, prévu à l'art. 652 CC, de la propriété commune, lorsque selon cette disposition "plusieurs personnes formant une communauté en vertu de la loi ou d'un contrat sont propriétaires d'une chose, le droit de chacune s'étend à la chose entière". La caractéristique de la copropriété (art. 646 à 651 CC) réside dans la titularité d'un droit individuel sur une quote-part idéale de la chose. On distingue les actes qui concernent la chose elle-même de ceux qui concernent les parts (cf. Mooser Michel/Verrey Bastien, L'acquisition d'immeubles en cas d'union libre, RNRF 99/2018 p. 201 ss, 210 s.). Chaque propriétaire jouit de l'immeuble et en use dans la mesure compatible avec le droit des autres (art. 648 al. 1 CC). Le concours de tous est nécessaire pour les aliénations, constitutions de droits réels ou changements dans la destination de la chose, à moins qu'ils n'aient unanimement établi d'autres règles à cet égard (art. 648 al. 2 CC). Chacun des copropriétaires a les droits et les charges du propriétaire en relation avec sa part, qu'il peut aliéner ou engager et que ses créanciers peuvent saisir (art. 646 al. 3 CC). En outre, la part de copropriété sur un immeuble est elle-même un immeuble (art. 655 al. 2 ch. 4 CC; Paul-Henri Steinauer, Les droits réels, tome I,

E. 6

ème éd., p. 472 avec références). En comparaison, la propriété par étages n'est qu'un cas particulier de copropriété ordinaire (Mihaela Amos Piguet, Commentaire romand du code civil, vol. II, N 4 ad Intro aux art. 712a à 712t CC). Les différences entre la copropriété ordinaire et la PPE sont liées entre autres à certaines catégories de biens pouvant faire l'objet d'une PPE ou à l'exigence d'un feuillet distinct au registre foncier (Mihaela Amos Piguet, op. cit., N 7), mais il s'agit bien dans les deux cas d'une forme de la copropriété ordinaire (Paul-Henri Steinauer, op. cit., p. 435). Il appert en l'espèce que la recourante disposait depuis l'acte du 17 avril 2008 (cf. supra let. A) déjà d'une part d'une demie de

copropriété ordinaire sur la parcelle litigieuse. Compte tenu de la nature juridique de la copropriété, elle pouvait ainsi déjà avant la transformation en PPE disposer individuellement de cette part, la vendre ou la grever d'un gage immobilier, pour autant qu'elle inscrive sa part au registre foncier conformément à l'art. 23 ORF. Indépendamment d'une telle inscription, la recourante en tant que copropriétaire disposait déjà d'un droit de céder sa part conformément au régime légal de la copropriété ordinaire. Il n'est ainsi pas possible de suivre l'autorité intimée lorsqu'elle soutient que c'est l'attribution des lots de PPE ensuite de sa constitution qui a conféré à la recourante un pouvoir de disposition sur deux lots déterminés, dès lors que déjà avant la transformation en PPE, elle pouvait précisément disposer d'une part individualisée dans la copropriété. Certes, durant une seconde logique, au moment de la constitution de la PPE, soit entre le passage de la copropriété à la PPE et l'attribution des lots, la recourante a été copropriétaire avec F. _____ de chacun des lots. Mais il apparaît artificiel de séquencer de cette manière la transformation pour ne prendre en compte que les dernières étapes de la constitution de la PPE. Par sa solution, l'autorité intimée isole à tort l'opération consistant dans l'attribution des lots PPE en occultant le fait que les parties à l'acte, avant la transformation, étaient déjà copropriétaires ordinaires de l'immeuble. Dans ce sens, ils disposaient chacun d'une part de copropriété, certes pas sous forme d'un lot de PPE, mais qui leur conférerait juridiquement à chacun des droits suffisamment semblables pour qu'on ne puisse pas assimiler ce passage de la copropriété ordinaire à la copropriété par étages avec attribution des lots à une aliénation au sens des art. 12 LHID et 64 LI. L'absence d'inscription des parts de copropriété au registre foncier empêchait effectivement la recourante de grever sa part d'un gage immobilier (art. 23 al. 1 let. a ORF a contrario). Mais cette différence ne signifie pas encore que les copropriétés ordinaires seraient de natures juridiques dissemblables en fonction de l'existence ou non d'un feuillet distinct engendré par l'inscription de la part de copropriété au registre foncier. Une telle inscription peut d'ailleurs être requise "lorsque cela sert à la clarté et à la précision des écritures" (art. 23 al. 2 ORF). Par conséquent, l'inscription ou non de la part de copropriété ne peut être considérée comme modifiant la nature juridique de l'immeuble. Ainsi, il n'est pas déterminant pour l'issue du présent litige que la recourante ait détenu initialement une part de copropriété ordinaire inscrite au registre foncier ou pas, puisque dans les deux cas, l'acte consistant à transformer une copropriété ordinaire en PPE ne modifiera pas en lui-même la nature juridique de cette copropriété et ne pourra pas conséquent pas être assimilé à une aliénation au sens des art. 12 LHID et 64 LI. Il faut relever, certes, que sur un plan économique, c'est-à-dire si l'on considère la valeur objective sur le marché d'une part de copropriété et celle d'un lot identique dans une PPE, les deux types de copropriété ne sont pas strictement équivalents. De même, dans une copropriété comme l'était initialement celle du cas d'espèce, sans inscription des parts au registre foncier, des investissements faits par l'un des copropriétaires accroissent globalement la valeur des deux parts, ce qui n'est pas le cas pour des investissements effectués lorsque la propriété est structurée en PPE. Enfin, il faut aussi relever qu'il peut exister des conséquences fiscales différentes sur le plan de la commercialisation du gain immobilier en fonction de savoir si un contribuable non professionnel de l'immobilier investit avec des commerçants professionnels dans une copropriété par étage ou dans une copropriété ordinaire (cf. arrêt FI.2020.0019 du 21 octobre 2021 concluant à l'appartenance des lots de PPE à la fortune commerciale). Ces dernières considérations ne permettent cependant pas d'ignorer que la nature juridique de la copropriété ordinaire, avec ou sans immatriculation des parts, et de la PPE ne sont pas

suffisamment différentes pour que l'on puisse admettre que le passage de l'une à l'autre soit constitutive d'une aliénation. Quand bien même la notion d'aliénation du droit fiscal immobilier vaudois connaît un rattachement économique (cf. art. 64 al. 2 let. f LI: "Sont assimilés à l'aliénation de tout ou partie de l'immeuble [...] tout acte qui a pour effet de transférer à un tiers le pouvoir de disposition réel et économique de tout ou partie de l'immeuble", le Tribunal ne peut considérer l'opération globale du passage de la copropriété ordinaire à la PPE comme un tel transfert du pouvoir de disposition réel et économique. Encore une fois, il ne s'agit pas de considérer uniquement l'attribution des lots réalisée par la recourante et F. _____, mais de prendre en compte globalement les opérations juridiques effectuées dans l'acte notarié du 7 mai 2019. Vu sous cet angle, la recourante disposant d'une part d'une demie dans la copropriété initiale ne peut pas être considérée comme ayant transféré son pouvoir de disposition sur l'immeuble lorsqu'il reste propriétaire, certes sous la forme de PPE, de lots équivalents à la part qui lui était initialement dévolue. En d'autres termes, la recourante qui était copropriétaire pour une demie de la parcelle n° 953 ne peut pas être considérée comme ayant aliéné tout ou partie de cet immeuble lorsqu'elle se retrouve, au final, copropriétaire de cette même parcelle avec une propriété entière sur la moitié des lots. Tout au plus s'agit-il d'une forme de division (la recourante disposait d'une part de copropriété à raison d'une demie du tout et elle a maintenant disposé ensuite de deux lots de PPE correspondant aux droits de propriété dont elle disposait déjà antérieurement), mais pas d'une aliénation. On relèvera au surplus que l'autorité intimée s'appuie sur l'arrêt CDAP FI.2017.0130 du 12 février 2019 pour soutenir son point de vue. Or, ce litige avait trait (cf. consid. 3 et 3b/aa) à l'imposition du gain réalisé par un contribuable lors des ventes de ses parts de copropriété et plus précisément au calcul du prix de revient de deux parts d'un tiers obtenues par la voie d'un échange antérieur. Cette affaire ne permet donc pas de déterminer si le passage de la copropriété ordinaire à la PPE doit être soumise à l'impôt sur les gains immobiliers et ne permet pas de renverser la solution adoptée ci-avant. Sur ce point, le recours doit donc être admis. La permutation par laquelle la recourante, copropriétaire pour une demie de la parcelle n° 953 est devenue la propriétaire PPE des deux lots n° 953-1 et n° 953-4 n'est pas assimilable à une aliénation et ne déclenche donc pas l'impôt sur les gains immobiliers. 3. Les éléments qui précèdent ne modifient cependant en rien le fait que la recourante a vendu par acte du 7 mai 2019 le lot 1 de la parcelle n° 953 et qu'un impôt en lien avec cette opération doit être prélevé. A juste titre, cette dernière ne conteste d'ailleurs pas la décision attaquée sous cet angle (cf. supra consid. 1b). Compte tenu des éléments qui précèdent, le recours doit être admis et la décision sur réclamation du 23 novembre 2021 partiellement annulée dans ce sens qu'aucun impôt sur les gains immobiliers n'est dû ni à raison de l'acte de constitution de propriété par étages du 7 mai 2019, ni à raison de l'attribution des lots n° 953-1 et n° 953-4 à la recourante. En revanche, l'impôt sur les gains immobiliers en lien avec la vente du lot 1 de la parcelle n° 953 est maintenu. Le dossier est renvoyé à l'Administration cantonale des impôts pour qu'il calcule à nouveau l'impôt sur les gains immobiliers dû en vertu de cette aliénation au sens des considérants qui précèdent. 4. Compte tenu du sort du recours, il n'est pas perçu d'émolument (art. 49 LPA-VD). La recourante, qui obtient gain de cause sans l'assistance d'un mandataire professionnel, n'a pas droit à une indemnité à titre de dépens (art. 55 LPA-VD a contrario).