

# **BGer 2C 878/2010 vom 19. April 2011**

Bundesgericht, 2011-04-19, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_878\\_2010](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_878_2010)

FR: TF 2C 878/2010 du 19 avril 2011

IT: TF 2C 878/2010 del 19 aprile 2011

## **Regeste**

Impôt cantonal et communal (sauf soustraction), impôt fédéral direct (sauf soustraction) |  
Finances publiques & droit fiscal

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Le recours est dirigé contre une décision finale ( art. 90 LTF ), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur ( art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public ( art. 82 let. a LTF ) ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l' art. 83 LTF . L'arrêt querellé concerne à la fois l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal harmonisé, ce qui est admissible lorsque les problèmes juridiques qui se posent sont identiques pour les deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.; arrêt 2C\_673/2010 du 9 mars 2011 consid. 1). Tel est le cas en l'espèce s'agissant des conditions permettant de déduire du revenu les frais nécessaires à l'entretien de ses immeubles privés et de la définition de ces frais (cf. art. 32 al. 2 et 34 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11]; art. 9 al. 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]). La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte. Le recours a, en outre, été déposé en temps utile ( art. 100 al. 1 LTF ) et dans les formes requises ( art. 42 LTF ) par les destinataires de l'acte attaqué qui ont un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, de sorte qu'il faut leur reconnaître la qualité pour recourir ( art. 89 al. 1 LTF ). Par conséquent, le recours en matière de droit public est en principe recevable.

### **E. 1.2**

En revanche, la conclusion subsidiaire des recourants tendant à leur permettre de prouver les faits allégués dans leur recours doit être déclarée irrecevable, dans la mesure où la possibilité de faire valoir des faits nouveaux ou de nouveaux moyens de preuve devant le Tribunal fédéral est en général prohibée ( art. 99 al. 1 LTF ; cf. arrêt 5A.6/2004 du 7 juin 2004 consid. 1.2, in: Pra 2005 n° 5 p. 44) et qu'aucun élément ne justifie de déroger à ce principe dans le cas d'espèce (cf. consid. 2 et 4).

### **E. 2.1**

Le recours en matière de droit public peut être formé pour violation du droit, au sens des art. 95 et 96 LTF . Le Tribunal fédéral applique le droit d'office ( art. 106 al. 1 LTF ). Toutefois, il n'examine que les griefs soulevés, sauf en présence de violations de droit évidentes ( ATF 133 II 249 consid. 1.4.1 p. 254; arrêt 4A\_602/2010 du 14 février 2011 consid. 2). En outre, le Tribunal fédéral ne se prononce sur la violation de droits fondamentaux que s'il se trouve saisi d'un grief motivé de façon détaillée ( art. 106 al. 2 LTF ).

## **E. 2.2**

Le Tribunal fédéral fonde son raisonnement juridique sur les faits constatés par l'autorité précédente ( art. 105 al. 1 LTF ), à moins que ces faits n'aient été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire ( ATF 134 V 53 consid. 4.3 p. 62; arrêt 8C\_220/2010 du 18 octobre 2010 consid. 3) - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF (cf. art. 105 al. 2 LTF ). Si le recourant entend s'écarter des constatations de fait de l'autorité précédente (cf. art. 97 al. 1 LTF ), il doit expliquer de manière circonstanciée en quoi les conditions d'une exception prévue par l' art. 105 al. 2 LTF seraient réalisées. Sinon, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergent de celui qui est contenu dans l'acte attaqué. En particulier, le Tribunal fédéral n'entrera pas en matière sur les critiques de type appellatoire des recourants portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves ( ATF 135 II 313 consid. 5.2.2 p. 322; arrêt 4A\_615/2010 du 14 janvier 2011 consid. 2.1).

## **E. 3**

L'arrêt querellé a confirmé le refus de l'Administration cantonale des impôts de déduire du revenu des recourants certains frais afférents à leur immeuble, totalisant 59'149 fr. 65. Le Tribunal cantonal a en effet estimé que, s'agissant des frais liés à l'aménagement du jardin des recourants, ceux-ci ne pouvaient être considérés comme des frais nécessaires à l'entretien de l'immeuble, dès lors qu'ils n'influaient pas sur le calcul de sa valeur locative. Quant aux factures de géomètre-architecte et de location d'une mini-benne, leur déductibilité a été niée au motif qu'elles se rapportaient soit à des travaux à plus-value (création d'une pièce au sous-sol de la villa), soit à des travaux ne pouvant être qualifiés d'entretien (aménagement du jardin). Enfin, le Tribunal cantonal n'a pas admis la déduction des taxes d'ordure et d'épuration, dès lors qu'il s'agirait de dépenses engagées pour l'entretien privé des recourants (consommation de biens). En conséquence, il convient d'examiner si, du point de vue de l'IFD comme de l'ICC, les frais demeurés litigieux peuvent être qualifiés de frais nécessaires à l'entretien d'un immeuble privé et être déduits fiscalement du revenu des recourants.

## **E. 4**

Dans ce contexte (cf. consid. 3), les recourants semblent tout d'abord reprocher au Tribunal cantonal de ne pas avoir établi que les travaux relatifs au jardin, dont la déduction fiscale a été refusée, auraient été rendus "nécessaires afin [de] réparer les détériorations dues au vieillissement et d'autre part à un élément naturel", consistant notamment en des détériorations dues à l'écoulement et au ruissellement de l'eau, de même qu'à des insectes, ainsi qu'en de fortes chutes de neige survenues au cours de l'hiver 1998/99. L'accumulation de la neige sur le toit de la pergola aurait brisé ses poutres et "pulvérisé tout ce qui se trouvait" sous le toit de la pergola, y compris le barbecue. A la suite de cet effondrement, qui aurait également déstabilisé le dallage, seuls les deux murs en équerre, le pilier en béton et la poutre maîtresse de la pergola auraient subsisté. Les recourants en déduisent que les frais de remise en état du jardin entreraient dans les frais d'entretien déductibles de leur revenu imposable. Les éléments factuels dont se prévalent les recourants, sans d'ailleurs les étayer, reviennent à substituer leur propre version des faits à celle retenue par les juges cantonaux. Leurs arguments s'épuisent en de simples critiques appellatoires, qui sont irrecevables au regard de l' art. 97 al. 1 LTF . En particulier, les recourants n'indiquent pas en quoi les juges cantonaux auraient constaté (ou omis de constater) ou apprécié ces faits et preuves de façon insoutenable ni en quoi ceci aboutirait à un résultat choquant. Au

demeurant, les critiques portent sur des faits qui, même s'ils étaient admis s'agissant notamment de la réfection de la pergola, ne seraient pas de nature à modifier le résultat de l'arrêt attaqué (cf. consid. 6). Dans la suite du raisonnement, le Tribunal fédéral se fondera donc exclusivement sur les faits établis par le Tribunal cantonal. I. Impôt fédéral direct

### **E. 5.1**

Le rendement de la fortune immobilière est soumis à l'impôt fédéral direct à titre de revenu imposable ( art. 21 al. 1 LIFD ). Il comprend notamment la valeur locative des immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété. Celle-ci se détermine compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable ( art. 21 al. 1 let. b et al. 2 LIFD ). 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 in initio LIFD). 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 in initio LIFD; art. 2 al. 2 de l'ordonnance fédérale sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct [RS 642.116]). Pour les immeubles occupés en propre, seuls sont déductibles les frais d'entretien qui sont en rapport immédiat avec la valeur locative (imposable). De manière similaire à la distinction effectuée entre loyers et charges lorsqu'un immeuble est loué à des tiers, seuls les frais d'entretien que le propriétaire doit supporter lui-même en louant son immeuble à des tiers constituent des frais d'entretien déductibles en cas d'utilisation personnelle (arrêt 2A.683/2004 du 15 juillet 2005 consid. 2.5, in: RDAF 2005 II 502). Ne peuvent en revanche être déduits les autres frais et dépenses, en particulier les frais d'entretien du contribuable et de sa famille et les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune (art. 34 let. a in initio et let. d LIFD). Les frais pour l'entretien privé du contribuable représentent des dépenses de consommation ou d'utilisation du revenu, dont font en principe partie les frais annexes au loyer, tels que les frais d'eau chaude et de chauffage (NICOLAS MERLINO, ad art. 32 LIFD , in: Commentaire romand - Impôt fédéral direct [Danielle Yersin/Yves Noël (éd.)], Bâle 2008, p. 481 N 15). Quant aux frais visés à l' art. 34 let. d LIFD, il s'agit de dépenses d'investissement immobilier ayant pour effet d'apporter une plus-value à l'immeuble. Ils se démarquent donc des frais d'entretien en ce que ces derniers sont essentiellement encourus pour "des travaux destinés à compenser l'usure normale de la chose due à son usage et à l'écoulement du temps, et à maintenir l'état d'entretien original du bien", de sorte à conserver la source du revenu que représente le bien immobilier pour le contribuable (MERLINO, op. cit., p. 490 N 49 et p. 504 N 110 ss).

### **E. 5.2**

Les cantons disposent d'une certaine marge de manoeuvre pour établir les éléments déterminants relatifs au montant de la valeur locative. Ils disposent également d'une certaine liberté d'appréciation s'agissant de la déductibilité fiscale des frais d'entretien, à condition de ne pas tomber dans l'arbitraire. Ayant fait usage de la marge de manoeuvre qui lui est ainsi laissée par le droit fédéral, le canton de Vaud prend en compte, au titre de la valeur statistique qui se trouve à la base du calcul de la valeur locative, les surface, âge, commune de situation, type, absence de confort et environnement défavorable du logement (art. 25 al. 3 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 [LI/VD; RS/VD 642.11]; art. 3 du règlement vaudois du 11 décembre 2000 sur la détermination de la valeur

locative [RVLoc/VD; RS/VD 642.11.9.1]). Il ne tient en revanche pas compte du jardin dans le calcul de la valeur locative des immeubles occupés par le propriétaire et refuse de déduire "[l]es dépenses faites par le propriétaire d'une maison familiale ou d'une villa en vue de l'aménagement ou de l'entretien d'un jardin d'agrément ou d'un parc (...) lorsque les commodités qui en résultent sont sans influence sur la valeur locative de l'immeuble" (cf. les instructions générales de l'Administration cantonale vaudoise des impôts sur la manière de remplir la déclaration d'impôt des personnes physiques relative à la période fiscale 2003 en cause, citées dans l'arrêt querellé; MERLINO, op. cit., p. 497 N 73; FELIX RICHNER ET AL., ad art. 32 LIFD, in: Handkommentar zum DBG, 2ème éd., Zurich 2009, p. 517 N 36). Le Tribunal fédéral a déjà jugé qu'une telle pratique n'était pas arbitraire (arrêt 2P.293/1998 du 6 décembre 1999 consid. 2d, in: StE 2001 B 25.6 n° 44; cf. aussi l'arrêt 2C\_164/2007 du 17 octobre 2007 consid. 3 et 6).

### **E. 6.1**

Parmi les frais litigieux dont la déduction fiscale a été refusée par les autorités cantonales figurent: les travaux d'aménagement extérieurs qui englobent l'installation d'une pergola (enlèvement des plaques de jardin, creuse pour approfondir le sol, bétonnage du fond, ancrage à la villa etc.) et d'une terrasse, de même que d'autres travaux tels que l'engazonnement devant la maison, l'enlèvement de cailloux et l'abattage d'un arbuste; le poste "Muraflor" comprenant l'enlèvement de la végétation, le réglage du sol pour la pose de bacs à fleur, l'évacuation des végétaux et le bétonnage; les travaux de cheminement à l'intérieur du jardin; les travaux de peintures extérieures; l'installation d'un barbecue et la pose d'une couverture acrylique. Dès lors que le jardin n'entre pas, dans le canton de Vaud, en ligne de compte pour la fixation de la valeur locative de l'immeuble occupé par les recourants (cf. consid. 5.2), les frais y relatifs, peu importe qu'ils servent à l'entretien du jardin ou à lui procurer une plus-value, ne sont pas déductibles au sens de l'art. 32 al. 2 LIFD. Il n'est, pour ce même motif, pas non plus pertinent que, tel que l'ont soutenu les recourants de façon appellatoire (consid. 4), les dépenses liées à la pergola aient été rendues nécessaires par sa destruction à la suite de fortes chutes de neige. De toute manière, de tels frais n'auraient pas pu être portés en déduction du revenu des recourants. En effet, et tel que l'ont constaté les juges cantonaux, les travaux de reconstruction équivaldraient, selon la description de l'ampleur des dégâts donnée par les recourants, à une nouvelle construction et seraient ainsi qualifiés de dépenses d'investissement immobilier non déductibles (art. 34 let. d LIFD; arrêts 2C\_63/2010 du 6 juillet 2010 consid. 2.1; 2C\_677/2008 du 29 mai 2009 consid. 3.4; 2A.52/1998 du 30 mars 1999 consid. 3a).

### **E. 6.2**

Les frais de location d'une mini-benne et les honoraires d'un géomètre-architecte ne sont pas non plus déductibles au titre de frais d'entretien de l'immeuble. Selon l'arrêt entrepris, ces postes se rapportent en effet aux travaux d'aménagement extérieurs (pergola, jardin) ainsi qu'aux travaux de plus-value relatifs à la création d'une pièce au sous-sol de la villa. Or, les recourants ont, à juste titre, précisé que leur recours n'avait pas trait à la création d'une pièce au sous-sol de leur villa, dès lors que les dépenses y afférentes visaient à engendrer une plus-value (art. 34 let. d LIFD).

### **E. 6.3**

Le Tribunal cantonal a confirmé le refus de l'Administration cantonale des impôts de déduire du revenu les 120 fr. de taxe d'ordure et les 374 fr. 75 de taxe d'épuration des eaux,

au motif qu'elles ne serviraient pas entièrement et immédiatement à l'acquisition, à l'agrandissement ou au maintien d'une source de revenu, mais seraient en rapport étroit et immédiat avec la consommation de biens, de sorte à constituer des dépenses, non déductibles, engagées par les recourants pour leur entretien privé.

### **E. 6.3.1**

Cette interprétation est conforme à la jurisprudence que le Tribunal fédéral a rendue au sujet de l'Ordonnance de l'Administration fédérale des contributions sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct (Ordonnance de l'AFC sur les frais relatifs aux immeubles; RS 642.116.2), dont la teneur n'a du reste, sur ce point, pas changé à la suite de sa révision du 1er janvier 2010 (cf. RO 1992 1797; RO 2009 1519). Il est vrai que, lu à l'aune des art. 32 al. 2 et 34 al. 1 LIFD, le texte de cette ordonnance peut prêter à confusion, dans la mesure où son art. 1er al. 1 let. a ch. 3 prévoit que: "Sont en particulier déductibles les frais suivants: a. les frais d'entretien: (...) 3. les frais d'exploitation: les contributions périodiques pour l'enlèvement des ordures ménagères (mais non les contributions prélevées selon le principe du pollueur-payeur), l'épuration des eaux, l'éclairage et le nettoyage des rues; l'entretien des routes; les taxes immobilières représentant des impôts réels; les rétributions au concierge; les frais d'entretien et d'éclairage des pièces utilisées en commun, de l'ascenseur, etc., dans la mesure où le propriétaire les assume". Comme l'a toutefois déjà relevé la jurisprudence dans un contexte analogue au cas d'espèce, même si la taxe périodique d'épuration des eaux et celle relative à l'élimination des déchets se trouvaient assurément en rapport avec l'immeuble, elles ne servaient pas entièrement et immédiatement à l'acquisition, à l'agrandissement ou au maintien d'une source de revenu. Elles étaient dans un rapport étroit et immédiat avec la consommation de biens (l'eau, l'élimination des ordures) par les propriétaires occupant ledit immeuble, et leur facturation dépendait totalement ou partiellement de cette consommation. Or, dans la mesure où ces frais dépendaient de l'utilisation d'un bien, ils constituaient des dépenses pour l'entretien privé du contribuable, et n'étaient donc pas déductibles (arrêt 2A.683/2004 du 15 juillet 2005 consid. 3.3, in: RDAF 2005 II 502, confirmé in: 2C\_453/2009 du 3 février 2010 consid. 3.2). En d'autres termes, les frais d'exploitation énumérés par cette ordonnance sont déductibles pour autant qu'ils ne puissent être considérés, y compris de manière prépondérante, comme des frais d'entretien du contribuable et de sa famille, au sens de l'art. 34 let. a LIFD, soit comme des dépenses courantes qui, bien qu'étant liées économiquement et juridiquement à la possession d'un immeuble, et remplissant donc la définition des frais d'exploitation, doivent être fiscalement qualifiées d'utilisation du revenu (cf. MERLINO, op. cit., p. 489 N 44). La jurisprudence précitée, que certains auteurs qualifient de contradictoire avec l'ordonnance de l'Administration fédérale des contributions sur les frais relatifs aux immeubles (cf. FELIX RICHNER ET AL., p. 526 N 76 et p. 528 N 93; MADELEINE SIMONEK, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2005 - Direkte Bundessteuer, in: Archives 77, p. 1 ss, 10 s.), se contente d'interpréter l'ordonnance de manière conforme au texte de la LIFD qui, il convient de le rappeler, s'oppose à la déduction de frais d'entretien concernant le contribuable et sa famille (cf. art. 34 let. a LIFD). Il n'y a donc pas lieu de s'en écarter.

### **E. 6.3.2**

Par ailleurs, les recourants n'ont pas démontré en quoi ces taxes présenteraient des caractéristiques particulières qui permettraient de les traiter en tant que frais d'entretien de

leur immeuble, au sens des art. 32 al. 2 LIFD et 1 al. 1 let. a ch. 3 de l'ordonnance précitée. Ceci est d'autant plus vrai que l'Administration cantonale des impôts avait, dans sa décision sur réclamation du 9 février 2010, constaté "qu'aucune pièce justificative n'a été transmise par le contribuable pour attester des montants revendiqués" à l'égard desdites taxes. Ce nonobstant, les recourants n'avaient pas non plus produit de telles pièces dans leur recours du 9 mars 2010 auprès du Tribunal cantonal. Par conséquent, les taxes d'ordure et d'épuration des eaux tombent sous le coup des frais d'utilisation du revenu au sens de l' art. 34 let. a LIFD et ne sont pas déductibles.

#### **E. 6.4**

Au vu de ce qui précède, ni les frais liés aux travaux extérieurs et de jardin, ni les frais relatifs à la location d'une mini-benne et les honoraires du géomètre-architecte, ni encore les taxes d'ordure et d'épuration des eaux ne peuvent, dans le cas particulier, faire l'objet d'une déduction selon l' art. 32 al. 2 LIFD . Le recours doit partant être rejeté dans la mesure de sa recevabilité en tant qu'il concerne l'IFD. II. Impôts cantonal et communal

#### **E. 7**

Dans le cadre du droit fiscal harmonisé qui régit l'imposition directe aux niveaux cantonal et communal (cf. consid. 1 ci-dessus), tant la notion de revenu que celle de déduction des frais nécessaires à l'entretien des immeubles privés, correspondent à la LIFD. D'ailleurs, et sous réserve de la détermination des éléments relatifs au calcul de la valeur locative (cf. consid. 5.2), le droit harmonisé ne laisse plus aucune marge de liberté aux cantons s'agissant de la déductibilité des frais d'entretien d'immeubles (cf. arrêt 2A.480/2004 du 2 février 2005 consid. 3, in: RDAF 2005 II 227). Les art. 7 al. 1 LHID et 24 al. 1 let. b LI/VD imposent ainsi, au titre du revenu, le rendement de la fortune y compris la valeur locative de l'habitation du contribuable dans son propre immeuble; les art. 9 al. 3 LHID et 36 al. 1 let. b LI/VD autorisent quant à eux le contribuable à déduire les frais nécessaires à l'entretien de ses immeubles privés. Par conséquent, les considérations développées pour l'impôt fédéral direct s'appliquent également aux impôts cantonal et communal relatifs aux périodes fiscales sous examen (cf. arrêts 2C\_673/2010 du 9 mars 2011 consid. 6; 2C\_307/2010 du 27 août 2010 consid. 3). Au vu de ce qui précède, il y a aussi lieu de rejeter le recours dans la mesure de sa recevabilité en ce qu'il concerne les ICC.

#### **E. 8**

Succombant, les recourants doivent supporter, en tant que débiteurs solidaires, les frais judiciaires ( art. 65 et 66 al. 1 et 5 LTF ). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens ( art. 68 al. 3 LTF ).

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