

# **BGer 4A\_63/2021 vom 14. September 2021**

Bundesgericht, 2021-09-14, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_4A\\_63\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_4A_63_2021)

FR: TF 4A\_63/2021 du 14 septembre 2021

IT: TF 4A\_63/2021 del 14 settembre 2021

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Le Tribunal fédéral examine d'office et avec une pleine cognition la recevabilité des recours qui lui sont soumis ( ATF 139 III 252 consid. 1.1; 137 III 417 consid. 1 p. 417).

### **E. 1.1**

La recourante admet que la valeur litigieuse n'atteint pas le seuil de 30'000 fr. requis ( art. 74 al. 1 let. b LTF en lien avec l' art. 51 al. 1 let. a LTF ). Elle plaide que le recours en matière civile serait néanmoins recevable au motif que la contestation soulèverait une question juridique de principe au sens de l' art. 74 al. 2 let. a LTF .

### **E. 1.1.1**

La jurisprudence n'applique que restrictivement l' art. 74 al. 2 let. a LTF , qui permet de déroger à l'exigence de la valeur litigieuse (cf. ATF 133 III 493 consid. 1.1). Pour que se pose une question juridique de principe, il ne suffit pas qu'elle n'ait jamais été tranchée par le Tribunal fédéral. Encore faut-il que la résolution du cas d'espèce implique de résoudre une question juridique donnant lieu à une incertitude caractérisée, laquelle appelle de manière pressante un éclaircissement de la part du Tribunal fédéral, en tant qu'autorité judiciaire suprême chargée de dégager une interprétation uniforme du droit fédéral ( ATF 146 III 237 consid. 1; 141 II 113 consid. 1.4.1).

### **E. 1.1.2**

La recourante soutient que "la question juridique de principe consiste (...) à déterminer, dans un cas où une déduction fiscale peut avoir une double nature (frais d'entretien ou dépenses apportant une plus-value à l'immeuble), la méthode juridique [à] appliquer afin de savoir si un dommage a été subi par le mandant, le moment à partir duquel il est possible de considérer qu'un tel dommage s'est réalisé ainsi que la manière de le calculer". Exprimé différemment, à l'en croire, "il convien (drait) de déterminer s'il est possible de retenir que les intimés ont subi un dommage en 2014 alors que les mêmes frais qu'ils invoquent à titre de frais d'entretien sont susceptibles d'être invoqués à titre de dépenses apportant une plus-value à l'immeuble en déduction du gain immobilier futur".

### **E. 1.1.3**

De toute évidence, aucune question juridique de principe ne se loge derrière la profusion d'explications que la recourante lui consacre dans son mémoire. Ceci déjà pour deux raisons qui sautent aux yeux. Premièrement, rien n'indique que les intimés vendront leur maison à un moment ou à un autre. L'état de fait futur évoqué par la recourante relève ainsi du domaine des pures conjectures. Deuxièmement, rien n'indique non plus que le fisc considérera les frais d'entretien de l'immeuble litigieux - car c'est bien ainsi qu'ils se présentent - comme des dépenses lui conférant une plus-value, déductibles d'un gain

immobilier éventuel: le simple fait que la recourante ait omis de les intégrer à la déclaration d'impôt 2014 des intimés ne change rien à leur nature intrinsèque, et celle-ci risque fort de dicter leur sort, s'agissant du calcul de l'impôt sur les gains immobiliers. Ce moyen est donc à ce point mal fondé qu'il n'est pas possible de concevoir une incertitude caractérisée, comme l'exige la jurisprudence (

supra consid. 1.1.1).

Partant, le recours en matière civile est irrecevable.

## **E. 1.2**

Demeure le recours constitutionnel subsidiaire ( art. 113 ss LTF ).

La recourante a interjeté ce recours en temps utile (art. 45 al. 1 et 46 al. 1 let. c LTF, art. 100 al. 1 LTF applicable par renvoi de l' art. 117 LTF ) contre un arrêt final ( art. 90 LTF applicable par renvoi de l' art. 117 LTF ) prononcé par un tribunal supérieur statuant sur recours en dernière instance cantonale ( art. 75 LTF applicable par renvoi de l' art. 114 LTF ). Partant, le recours constitutionnel subsidiaire est recevable. Demeure réservée la recevabilité des griefs individuels.

## **E. 2.1**

Le recours constitutionnel subsidiaire peut être formé pour violation des droits constitutionnels ( art. 116 LTF ), dont la garantie contre l'arbitraire au sens de l' art. 9 Cst. et le droit d'être entendu ( art. 29 al. 2 Cst. ). Le Tribunal fédéral n'examine que les griefs expressément soulevés et motivés conformément au principe d'allégation ( art. 106 al. 2 et 117 LTF ; sur les exigences de motivation, cf. entre autres ATF 143 II 283 consid. 1.2.2; 139 I 229 consid. 2.2; 134 II 244 consid. 2.2).

## **E. 2.2**

Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente ( art. 118 al. 1 LTF ). Il peut néanmoins rectifier ou compléter les constatations de l'autorité précédente si les faits ont été établis en violation d'un droit constitutionnel ( art. 118 al. 2 LTF qui renvoie à l' art. 116 LTF ), soit arbitrairement, ce que la partie recourante doit démontrer d'une manière circonstanciée et précise conformément aux exigences de motivation posées à l' art. 106 al. 2 LTF (applicable par renvoi de l' art. 117 LTF ; cf. ATF 140 I 285 consid. 2.2; 136 I 332 consid. 2.1; 133 III 439 consid. 3.2).

## **E. 3**

Invoquant l' art. 9 Cst. , la recourante se plaint d'arbitraire dans la constatation des faits et l'appréciation des preuves.

## **E. 3.1**

La recourante estime tout d'abord que la cour cantonale aurait versé dans l'arbitraire en considérant que le mandat confié par les intimés portait également sur le "conseil en matière de fiscalité immobilière", en d'autres termes qu'il impliquait pour elle "d'analyser, d'un point de vue fiscal ou juridique, si les travaux engagés par les intimés sur leur immeuble en 2014 étaient des dépenses apportant une plus-value à l'immeuble ou des frais d'entretien". Elle n'aurait, à l'entendre, aucune formation spécifique dans le domaine et aurait facturé uniquement 120 fr. pour sa prestation. Sa tâche se serait limitée à "préparer et rédiger l (a) déclaration d'impôt (des intimés) pour l'année 2014".

Si l'on interprète bien sa pensée, la recourante soutient qu'elle avait pour mission de rassembler des pièces et remplir des cases - mais avec quelles données? - dans un formulaire dont la finalité lui était apparemment étrangère. La cour cantonale a estimé que cet argument relevait de la mauvaise foi et l'on ne peut que se ranger à cette appréciation. Si les intimés avaient été intéressés par la seule calligraphie de la recourante, ils n'auraient certainement pas eu recours à ses services professionnels, d'autant qu'elle exploite un bureau fiduciaire sous la raison individuelle "Fiduciaire A.\_\_\_\_\_". Qu'elle ne possède aucun brevet d'expert fiscal ou titre analogue - ce qui est avéré - n'est pas crucial. Qu'elle ne dispose d'aucune formation spécifique en comptabilité ou en droit fiscal - ce qui est également constant - ne saurait davantage dicter l'objet du mandat. Quant au prix qu'elle a facturé, on ne saurait en tirer de conclusion univoque.

Le grief d'arbitraire est dès lors mal fondé.

C'est dire, aussi, que l'arrêt attaqué ne consacre pas une violation du droit d'être entendu de la recourante ( art. 29 al. 2 Cst. ), comme celle-ci le clame. Ce droit implique pour l'autorité l'obligation de motiver sa décision. Selon la jurisprudence, il suffit que le juge mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels il a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause ( ATF 143 III 65 consid. 5.2; 142 II 154 consid. 4.2). En l'espèce, les juges cantonaux ont considéré que le grief de la recourante tiré de l'objet sur lequel portait le mandat relevait de la mauvaise foi. C'est lui accorder l'importance qu'il mérite. Ce grief d'ordre formel est tout aussi mal fondé que le précédent.

### **E. 3.2**

Les juges cantonaux auraient également constaté arbitrairement qu'"il n'était pas possible qu(e les intimés) se rendent compte que les frais d'entretien n'avaient pas été déclarés puisqu'ils ignoraient qu'ils devaient l'être". Selon elle, les intimés auraient constaté à la lecture de leur déclaration d'impôt que les travaux de construction n'avaient pas été déduits par ses soins. Ils l'auraient contrôlée avant de l'envoyer à l'administration fiscale. A réception de la décision de taxation, ils n'auraient pas formé réclamation.

Si l'on saisit bien, la recourante estime que les intimés disposaient de connaissances fiscales plus étendues que les siennes, puisqu'ils auraient dû, à l'en croire, relever l'erreur qu'elle avait commise et la rectifier lors de leur contrôle de la déclaration d'impôt qu'elle avait elle-même complétée, respectivement former réclamation contre la décision de taxation, à réception de celle-ci. Où l'aurait-elle précisément allégué en procédure et de quelle manière en aurait-elle apporté la preuve? Son recours est muet sur la question, ce qui fait que ce grief est irrecevable.

### **E. 3.3**

La recourante estime encore que, sauf à verser dans l'arbitraire, la cour cantonale ne pouvait constater que, sur l'ensemble des travaux entrepris ensuite de l'achat de l'immeuble, un certain nombre d'entre eux - représentant un montant de 90'000 fr. à tout le moins - relevait de l'entretien de l'immeuble. La cour cantonale s'est référée sur ce chapitre aux conclusions de D.\_\_\_\_\_ et de l'expert judiciaire. Tous deux ont exprimé l'avis selon lequel, sur l'ensemble des travaux entrepris par les intimés, une large partie de ceux-ci (correspondant au moins à 90'000 fr.) était déductible du revenu imposable. Leurs conclusions intègrent à la fois des éléments de fait et des aspects juridiques.

### **E. 3.3.1**

Selon l' art. 32 al. 2 LIFD (loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, RS 642.11), "le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien", soit principalement les dépenses dues aux réparations ou aux rénovations du bien immobilier, si elles n'entraînent pas une augmentation de la valeur de l'immeuble (selon l'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, alors en vigueur; RS 642.116.2). Ne sont pas déductibles les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune ( art. 34 let . d LIFD). Il s'agit de dépenses d'investissement immobilier ayant pour effet d'apporter une plus-value à l'immeuble. L' art. 32 al. 2 LIFD prévoit également que le Département fédéral des finances détermine dans quelle mesure les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien. L'Ordonnance du 24 août 1992 sur les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables (RS 642.116.1) comporte une liste non exhaustive de mesures techniques pouvant conduire à une déduction (cf. art. 1: "Sont

en particulier ..."; arrêt 2C\_161/2020 du 24 juin 2020 consid. 6.2). Les règles sont les mêmes tant pour l'ICC que pour l'IFD (cf. art. 9 al. 1 et 3 LHID [loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes; RS 642.14]; art. 36 al. 1 let. b LI-VD [loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux; RS/VD 642.11]). Lorsque le canton, comme c'est le cas du canton de Vaud, a fait le choix d'autoriser des déductions pour des économies d'énergie, il est tenu de se conformer strictement à l'ensemble de la réglementation fédérale (cf. ATF 128 II 66 consid. 4b p. 71; arrêt précité 2C\_161/2020 consid. 9.1). Les considérations développées pour l'IFD concernant les déductions en cause s'appliquent dès lors aussi à l'ICC pour la période fiscale en cause.

Quant à la pratique Dumont, consistant à déclarer non déductibles les frais d'entretien au sens technique lorsqu'ils ont été engagés dans les cinq ans à compter de son acquisition pour la remise en état d'un immeuble dont l'entretien avait été négligé (inaugurée par l' ATF 99 Ib 362 , précisée par l' ATF 123 II 218 ), elle n'a plus cours depuis la modification législative de 2008 (art. 32 al. 2, première phrase LIFD), entrée en vigueur le 1er janvier 2010 aussi bien pour l'impôt fédéral direct (RO 2009 1515) que pour l'impôt direct sur le revenu vaudois (cf. art. 72j LHID et art. 36 LI-VD sous-note 18).

L'expertise rappelle - très succinctement - ces principes. Même si les juges cantonaux ne se sont pas étendus sur la question, il faut admettre qu'ils ne se sont pas laissé dicter le droit par l'expert. En tout état de cause, la recourante n'affirme pas que ces notions de droit fiscal auraient été méconnues et n'opère dès lors pas la démonstration d'un quelconque arbitraire, ce qui scelle le sort de ce grief.

### **E. 3.3.2**

Déterminer si une dépense porte sur la remise en état ou le remplacement d'un élément de construction déjà existant, ou si au contraire elle concerne la création d'un élément véritablement nouveau est une question de fait. Il en va de même de la question de savoir si une mesure a un effet sur l'économie d'énergie (arrêt précité 2C\_161/2020 consid. 6.4; arrêt 2C\_63/2010 du 6 juillet 2010 consid. 2.2, in RF 65/2010 p. 864).

S'agissant des points précités, il n'y a rien à redire - sous l'angle de l'arbitraire - à l'approche de la cour cantonale, qui a fait siennes les constatations de l'expert, quoi qu'en dise la

recourante qui reprend dans son recours mot pour mot de larges pans des observations qu'elle avait adressées au premier juge au sujet de l'expertise.

#### **E. 3.4**

La recourante fait finalement valoir que la cour cantonale lui aurait arbitrairement reproché d'avoir commis une faute dans l'exécution du mandat (i.e. d'avoir fautivement enfreint son devoir de diligence; sur les conditions déterminant la responsabilité du mandataire, cf. notamment arrêt 4A\_111/2019 du 23 juillet 2019 consid. 3.4). Il est pourtant bien évident qu'elle devait porter les frais d'entretien de l'immeuble en déduction du revenu imposable dans la déclaration d'impôt en cause. Par ailleurs, ses développements consacrés à la possibilité pour les intimés d'invoquer, un jour, les dépenses non admises en déduction du revenu imposable au titre de celles censées réduire un éventuel futur gain immobilier imposable sont voués à l'échec, comme déjà discuté. Ce moyen ne peut qu'être écarté, à l'instar de ceux qui précèdent.

#### **E. 4**

Le recours en matière civile est donc irrecevable, alors que le recours constitutionnel subsidiaire doit être rejeté dans la mesure où il est recevable. Partant, la recourante supportera les frais de procédure ( art. 66 al. 1 LTF ) et versera à ses adverses parties une indemnité à titre de dépens ( art. 68 al. 1 et 2 LTF ).

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