

VD_OMNI FI.1993.0141 vom 28. Dezember 1994

VD Tribunal cantonal, 1994-12-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1993.0141

FR: VD_OMNI FI.1993.0141 du 28 décembre 1994

IT: VD_OMNI FI.1993.0141 del 28 dicembre 1994

Regeste

c/ACI | Une assurance de rente viagère différée dont le preneur est l'époux et l'assurée l'épouse ne respecte pas les conditions posées par l'art. 3 RARV. Les primes versées pour cette assurance ne sont pas déductibles. Problématique de la non-déductibilité des frais d'entretien d'un immeuble dans les années qui suivent.

Erwägungen

E. 23

lit. i bis LI prévoit la déduction des montants, primes et cotisations versées pour la constitution d'une forme reconnue de prévoyance individuelle liée, dans les limites autorisées par la législation fédérale sur la prévoyance professionnelle. En outre, la lettre j de la même disposition prévoit également que sont déduits du revenu les primes et cotisations versées à un établissement d'assurance en vue d'acquérir une assurance de rente viagère correspondant à une forme reconnue de prévoyance individuelle liée, à certaines conditions qui n'ont pas d'incidence ici; cette règle a été précisée par règlement du Conseil d'Etat du 28 janvier 1987 sur la déduction des primes et cotisations d'assurance de rente viagère (ci-après : RARV). Le régime introduit par ce règlement définit les contrats d'assurances, conclus à titre principal ou à titre de complément, dont les primes sont déductibles à ce titre, bien qu'il s'agisse ici de prévoyance individuelle libre (ou 3ème pilier B); ces dispositions réglementaires s'attachent à délimiter le champ d'application de l'art. 23 lit. j LI de manière que les assurances ainsi conclues visent réellement et effectivement des buts de prévoyance comparables à ceux qui peuvent être atteints dans le cadre du régime de la prévoyance individuelle liée. En particulier, l'art. 3 de ce règlement prévoit que le preneur et l'assuré doivent être la même personne; sont réservés toutefois les cas d'assurance de rente viagère sur deux têtes (seul le conjoint pouvant être assuré avec le preneur) et les rentes de survie (là encore, seul le conjoint survivant peut être assuré; art. 1 lit. c et b). On notera au passage que d'autres dispositions de ce règlement tendent à assurer le rapprochement du 3ème pilier B vaudois déductible du régime du 3ème pilier A (âge terme fixé à 55 ans pour les assurances de rente viagère différée, art. 1 lit. b; limitation des possibilités de rachat de ces assurances art. 6; définition du cercle des bénéficiaires similaire à celui qui est possible dans le cadre du 3ème pilier A, art. 5 RARV; voir au surplus le commentaire de Philippe Maillard, A propos de la modification récente de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux, RDAF 1987, 165, spécialement 177 ss). La loi fédérale modifiant l'art. 20 lit. a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (ci-après LIFD) utilise d'ailleurs des critères similaires pour cerner la notion de prévoyance (âge terme de 60 ans révolus, contrat d'une durée de 5 ans au moins); le message du Conseil fédéral insiste d'ailleurs sur cet aspect, cette notion devant être comprise dans le même sens qu'à l'art. 36 quater al. 6 Cst., qui vise la prévoyance-vieillesse, FF 1993 I 1126 s.). b)

En l'espèce, contrairement à la police 2'343'540, dont le preneur et l'assuré est A._____, pour laquelle la déduction de la prime unique a été admise, la police 1***** de la G._____ a trait à une assurance de rente viagère différée dont le preneur est A._____, mais dont l'assurée est son épouse. Cette police ne respecte dès lors pas les conditions posées par l'art. 3 RARV, de sorte que c'est apparemment à tort que la G._____ - au demeurant, cette dernière a d'ailleurs admis ce point au cours de la procédure - a délivré à A._____ une attestation pour cette police selon laquelle la prime de Fr. 100'000.- versée en 1988 serait déductible dans le cadre de l'art. 23 lit. j LI. Le recourant fait toutefois valoir à ce sujet que la règle précitée créerait une inégalité de traitement inadmissible entre les personnes qui concluent l'un des contrats d'assurance prévus par le RARV et bénéficiant de la déduction et les recourants eux-mêmes, du seul fait que le contrat précité aurait pour preneur A._____ et pour personne assurée son épouse. Il soutient également que, dans certains cas, les commissions d'impôt auraient admis la déduction de primes uniques pour des contrats analogues à celui qui est évoqué ici. aa) On relèvera en premier lieu que le recourant ne saurait obtenir gain de cause en faisant appel à une interprétation du RARV qui différencierait de celle du fisc. L'art. 3 RARV exige en effet que le preneur et l'assuré soient la même personne, sous réserve des cas visés à l'art. 1er lit. c et d, soit l'assurance de rente viagère sur deux têtes, respectivement l'assurance offrant des rentes de survie (dans les deux cas, outre le preneur, seul le conjoint survivant peut être assuré). Malgré la parenté entre ces deux situations et celle du cas présent, l'on ne saurait appliquer en l'espèce l'art. 1er lit. c ou d; une interprétation littérale, en tout cas, ne le permettrait pas. On doit néanmoins examiner cette question aussi au regard d'une interprétation téléologique ou systématique, comme l'indique l'art. 23 lit. j LI, les contrats d'assurance du 3ème pilier B vaudois doivent assurer une couverture correspondant à une forme reconnue de prévoyance individuelle liée; or, la prévoyance individuelle liée, comme d'ailleurs la prévoyance professionnelle, doit permettre au contribuable de se prémunir contre le risque économique de sa propre vieillesse, le risque économique de sa propre invalidité ou encore le risque économique que supporteraient ses proches suite à son décès (Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat, Commissions LPP, Prévoyance professionnelle et impôt, cas d'application, Muri/Berne 1992 p. 46). En conséquence, le RARV met l'accent sur des assurances couvrant la vieillesse ou le décès du preneur lui-même; la règle posée par l'art. 3 RARV est ainsi assurément conforme à l'art. 23 lit. j LI; de surcroît, elle ne saurait être considérée comme créant une distinction dépourvue de toute justification, dans la mesure où le législateur cantonal pouvait assurément privilégier sur le plan fiscal des assurances relevant certes de la prévoyance individuelle libre, mais de la prévoyance tout de même. On peut tout au plus relever que l'art. 1er lit. c RARV donne déjà un sens extensif à la règle de l'art. 23 lit. j LI dans la mesure où il autorise la déduction de primes et cotisations versées pour la constitution d'assurances de rente viagère sur deux têtes, ce qui dépasse quelque peu le cadre de la prévoyance ordinaire : un tel contrat, dans la mesure où il assure la prévoyance du preneur lui-même et, en outre, celle de son conjoint paraît néanmoins entrer encore dans une compréhension large de la notion d' "assurance de rente viagère correspondant à une forme reconnue de prévoyance individuelle liée" (art. 23 lit. j LI) . Il en va de même de l'assurance qui offre une rente de survie au conjoint du preneur prédécédé (art. 1er lit. d RARV). On ne saurait en dire autant de contrats dans lesquels preneur et assuré ne sont pas la même personne, notamment lorsque l'assuré est un tiers, voire un autre parent que le conjoint. Dans le cas où l'assuré, distinct du preneur, est précisément le conjoint, comme en l'espèce, la portée économique d'un tel contrat peut

apparaître, comme le soulignent à juste titre les recourants, extrêmement proche de celle des assurances mentionnées par le RARV, notamment les cas visés à l'art. 1er lit. c et d. Il n'en reste pas moins que les cas visés par le règlement présentent un caractère de prévoyance que l'on ne retrouve pas à proprement parler dans les deux contrats litigieux; en effet, les prestations sont servies dans le cadre de ces derniers indépendamment du risque économique lié à la vieillesse ou au décès du preneur. Une interprétation téléologique ou systématique des règles du RARV ne permet ainsi pas d'étendre l'application du régime de l'art. 23 lit. j LI aux contrats d'assurance dans lesquels le preneur et l'assuré ne sont pas la même personne, même si le second est le conjoint du premier. bb) Ainsi interprété, le RARV créerait, selon les recourants, une inégalité de traitement contraire à l'art. 4 Cst. Le Grand Conseil, en adoptant la nouvelle teneur de l'art. 23 lit. j LI, s'est écarté du régime qui prévalait jusqu'alors, lequel prévoyait la déductibilité de toutes les primes et cotisations versées à des institutions de prévoyance ou à des établissements d'assurance dont les prestations étaient par ailleurs imposées à titre de revenu chez leur bénéficiaire conformément à l'art. 20 al. 2 lit a et g. Il s'est néanmoins contenté d'indiquer - sous réserve de la déduction prévue par ailleurs à la lettre k - que seules les primes et cotisations destinées à acquérir une assurance de rente viagère " correspondant à une forme reconnue de prévoyance individuelle liée " seraient désormais déductibles au titre de l'art. 23 lit. j LI; la définition de ce type d'assurances ne présentait ainsi d'emblée pas un contour précis (l'exposé des motifs du Conseil d'Etat ne l'est pas plus lorsqu'il indique que l'assurance devra être conclue à des conditions analogues à celles des formes de prévoyance individuelle liée : BGC print. 1986, 472 s) et appelait implicitement des compléments sur le plan réglementaire. Tel est l'objet du RARV, adopté par le Conseil d'Etat en application de l'art. 74 LI. Lorsqu'elle fait usage du pouvoir qui lui est délégué, l'autorité réglementaire dispose, tout comme le législateur, d'un large pouvoir formateur dans le choix des solutions à arrêter pour autant qu'elle s'en tienne au cadre tracé par la loi. Le Conseil fédéral s'exprime d'ailleurs à ce sujet comme suit (Message du 1er mars relatif à la modification de l'art. 20 al. 1 lit. a LIFD, FF 1993, I 1125) : "-Selon l'art. 4, 1er alinéa, cst., un acte législatif viole le principe de l'égalité devant la loi s'il établit des distinctions juridiques n'ayant pas de justification raisonnable dans les faits à régler. Ce qui est semblable doit être traité de manière égale, et ce qui est dissemblable, de manière différente. En droit fiscal, l'article 4 cst. est concrétisé, d'une part par les principes de la généralité et de l'uniformité de l'impôt, d'autre part, par celui de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité contributive. Sont déterminants en la matière, non pas des critères formels, mais bien la question de savoir, en fin de compte, si la loi est juste (cf. à ce sujet : ATF 114 Ia 323, Kathrin Klett, "Der Gleichheitssatz im Steuerrecht", RDS 1992 II 1 ss, et Danielle Yersin, "L'égalité de traitement en droit fiscal", RDS 1992 II 147 ss, notamment No 10 ss)." En l'espèce, les solutions retenues par le RARV reposent assurément sur un critère (qui trouve appui dans la loi et qui est raisonnable), savoir le fait que le contrat, que l'on souhaite favoriser par l'octroi de la faculté de déduire primes et cotisations, doit viser un objectif analogue à celui de la prévoyance individuelle liée. Le moyen tiré de la violation du principe de l'égalité de traitement ne peut dès lors qu'être rejeté, sous réserve de ce qui sera encore examiné ci-dessous. cc) Au surplus, l'autorité fiscale affirme, sans nullement être contredite sur ce point, notamment par la G. _____ qui a été interpellée à ce sujet, que la déduction de primes versées dans le cadre de contrats analogues à celui passé par le recourant en 1988 était refusée, tout en admettant qu'il n'était pas exclu que, dans un cas isolé, une telle déduction ait été admise. Les recourants ne sauraient toutefois déduire d'une

telle circonstance ponctuelle le droit de bénéficier eux aussi d'une déduction contraire à l'art 3 RARV. dd) Ils critiquent encore la décision attaquée, dans la mesure où celle-ci entraînera une double imposition économique à leur préjudice : en effet, à défaut de déduction, le revenu servant à financer la prime unique sera imposé et les rentes ou le capital remboursé, après déduction des rentes déjà servies, le seront à leur tour. Confrontée déjà à cette problématique dans le cas du recourant, la Commission cantonale de recours en matière d'impôt (ci-après CCRI) avait souligné que le droit positif, s'il tendait à limiter la double imposition économique décrite ci-dessus par des moyens divers, était néanmoins fort loin de satisfaire pleinement à ce postulat (CCRI, arrêt du 11 octobre 1990, cons. 1 c, qui citait l'ATF 98 Ib 309); on ne saurait dès lors faire primer ce postulat sur le droit positif, tout au moins lorsque ce dernier ne laisse pas la place sur ce point à l'interprétation. Or, depuis la nouvelle de 1986, le législateur vaudois a abandonné le système antérieur qui satisfaisait dans une très large mesure l'objectif précité en prévoyant une déductibilité intégrale des primes et, en conséquence, une imposition complète des prestations d'assurance sous forme de rente ou de capital, dans ce dernier cas pourvu que la prestation s'inscrive dans le cadre d'un contrat d'assurance de rente; il y avait, comme on l'a déjà relevé plus haut, correspondance complète entre déductibilité, régie par l'art. 23 lit. j, et imposition, régie par l'art. 20 al. 2 lit. a et g LI, tous deux dans leur teneur antérieure. Le Grand Conseil a en effet limité à l'art. 23 lit. j, nouvelle teneur, les possibilités de déduction de primes dans le cadre de contrats d'assurance privées tout en maintenant à l'art. 20 al. 2 lit. f ter LI le principe de l'imposition intégrale des "rentes et prestations en capital découlant d'assurances de rente viagère... y compris le paiement du capital et le remboursement des primes en cas de rachat de la police". Il va de soi que la nouvelle de 1986 rompt à cet égard avec l'ancien droit et s'écarte ainsi dans certains cas du postulat tendant à éviter la double imposition économique du revenu finançant les primes, puis du revenu découlant de la prestation d'assurance; il en est ainsi dans tous les cas où les conditions de la déduction prévue par l'art. 23 lit. j ne sont pas remplies, alors que l'art. 20 al. 2 lit. f ter LI trouve à s'appliquer. Dans une telle hypothèse, qui est notamment celle de la présente espèce, l'autorité judiciaire ne peut que prendre acte des solutions adoptées par le législateur et admettre qu'elle ne peut les renverser sur la seule base du postulat évoqué ici à plusieurs reprises (au demeurant, ni la LIFD, v. notamment art. 22 al. 3 et 33 al. 1 lit. g, ni la LHID, v. art. 7 al. 2 et 9 al. 2 lit. g ne satisferont pleinement non plus ce postulat, dans la mesure où ces lois reconduisent, pour l'essentiel en tous cas, le régime de l'art. 21 bis AIFD, voire compromettent le maintien de la solution actuelle du droit vaudois). ee) C'est dès lors à juste titre que l'autorité intimée a refusé la déduction invoquée pour la période 1989-1990. La même conclusion s'impose également pour la période 1991-1992, s'agissant de la prime unique de Fr. 130'000.- dans le cadre de la police no 2*****, le preneur d'assurance étant A. _____, alors que son épouse est la personne assurée. 3. Le deuxième objet du recours a trait aux différentes déductions du revenu imposable que l'autorité fiscale a refusées et pour lesquelles elle a procédé à des reprises sur les taxations d'impôt 1989-1990 et 1991-1992. Pour cette première période, l'autorité intimée a notifié une nouvelle décision sur réclamation, le 10 juin 1994, et pour la seconde, elle a conclu à la reformatio in pejus de la taxation du 10 juillet 1992. Les problèmes se posant de manière identique pour chacune de ces périodes, ils peuvent être examinés simultanément. Dans le cas particulier, on notera d'emblée qu'il n'est pas contesté que le recourant exerce une activité commerciale d'achat, de vente et de location d'immeubles en vue de se procurer des revenus. Peu importe que cette activité soit accessoire par rapport à sa profession de fourrier

et qu'elle ne fasse pas appel à une organisation importante en personnel et matériel. Il résulte clairement de l'ensemble du dossier que le recourant ne se contente pas d'administrer sa fortune privée. On verra d'ailleurs plus loin que certaines des déductions invoquées par A. _____ sont précisément en relation étroite selon lui avec son activité professionnelle accessoire dans le domaine immobilier (ci-après, sous lettres b et c). On traitera cependant au préalable (lettre a) les déductions requises correspondant à un rattrapage d'entretien dans l'immeuble du X. _____; la question se pose à cet égard dans des termes similaires, que l'on soit en présence d'un élément de la fortune privée ou de la fortune commerciale du contribuable. En effet, dans le second cas et pour autant que l'on soit en présence de dépenses entrant dans le prix de revient de l'immeuble, celles-ci devront être portées dans les actifs commerciaux, la possibilité d'amortissements ultérieurs étant réservée; elles ne pourront en revanche pas être déduites d'emblée intégralement - que ce soit à titre de frais d'entretien ou à titre de frais d'acquisition du revenu. Les développements qui suivent ne parleront donc plus (sous lettre a) que de la problématique des frais d'entretien, par opposition aux dépenses d'amélioration de l'immeuble (la même remarque vaut d'ailleurs pour les frais de constitution de la propriété par étages, examinés sous lettre c bb ci-après).

a) Sous chiffre 14 des déclarations relatives aux périodes précitées, les recourants ont porté en déduction des montants respectivement de Fr. 42'166.-, Fr. 48'688.-, Fr. 41'765.- et Fr. 42'378.- pour les années de calcul 1987, 1988, 1989 et 1990. Ces déductions correspondent aux travaux d'entretien de l'immeuble situé à X. _____ . aa) Aux termes de l'art. 23 al. 1 lit. d de la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (LI), les frais d'entretien et d'administration des immeubles sont déduits du revenu. L'art. 24 LI exclut en revanche la défalcation des "dépenses pour l'acquisition ou l'amélioration de biens" . Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les frais d'entretien sont les dépenses faites en vue de maintenir ou de rétablir la valeur du patrimoine immobilier du contribuable (ATF 99 Ib 362 ss, RDAF 1975, p. 177 ss). Dans ce même arrêt du 15 juin 1973, confirmé à maintes reprises par la suite (ATF 103 Ib 197; RDAF 1982, 118; ATF 107 Ib 22 = RDAF 1982, p. 191; ATF 108 Ib 316; Revue fiscale 1987, p. 270), le Tribunal fédéral a cependant considéré qu'en principe, le coût des travaux entrepris immédiatement après l'acquisition d'un immeuble et qui ont pour effet d'augmenter la valeur intrinsèque de l'immeuble au-delà de ce qu'elle était au jour de l'achat ne pouvait pas être défalqué, à moins qu'il ne s'agisse de travaux effectués pour réparer un dommage survenu après l'acquisition; peu importe que ces travaux constituent techniquement des travaux d'entretien. Selon cette jurisprudence, il faut renoncer à la notion technique (ou objective) des frais d'entretien pour les définir d'un point de vue économique (notion subjective); ainsi, les dépenses consenties pour améliorer l'immeuble par rapport à son état lors de l'acquisition constituent économiquement un supplément du prix fixé en fonction du mauvais état initial. Sous réserve du forfait consacré par l'usage et de l'hypothèse des frais engagés pour compenser une perte de valeur entre la date d'acquisition et celle des travaux, il n'y a donc pas lieu d'admettre la déduction de frais, même s'ils correspondent à des travaux d'entretien au sens technique, lorsqu'ils ont pour effet d'augmenter la valeur de l'immeuble par rapport à celle qu'il présentait au moment de l'acquisition. La CCRI (voir les prononcés 89/36 et 89/57, du 7 février 1991 en les causes Br. et Lae.; 28/89, du 20 mars 1991 en la cause Sch. et 90/30, du 23 août 1991 en la cause Da.), puis le Tribunal administratif (TA FI 92/079, du 5 août 1994) s'en sont tenus aux principes dégagés par cette jurisprudence du Tribunal fédéral, rendue en application des dispositions de l'AIFD (art. 22 al.1 et 23), d'une teneur semblable à celles du droit cantonal, et appliquée de manière générale par les autorités juridictionnelles des autres cantons (ainsi,

Genève, RDAF 1993, p. 432; Fribourg, Recueil CCR 1979 p. 170; Neuchâtel, RJN 1990, 138; Argovie, RDAF 1979, p. 254; Berne RDAF 1975, p. 177 et Schwytz, StE 1988 B.25.6 Nr 9; on réservera ici le régime zurichois). bb) Pour établir la distinction entre les frais d'entretien et les dépenses d'amélioration, on se fonde en conséquence sur la valeur de l'immeuble au moment de son entrée dans le patrimoine du contribuable. Cette valeur dépend également du degré d'entretien du bâtiment. Seules les dépenses nécessaires à rétablir ou maintenir l'état d'entretien lors de l'acquisition de l'immeuble sont en principe déductibles, à l'exclusion des frais consentis par le contribuable pour améliorer cet état, qui représentent des dépenses d'amélioration (RDAF 1982, p. 151). C'est précisément sur ce point que se battent les recourants en affirmant que le prix d'achat de l'immeuble ne tenait pas compte de son mauvais état d'entretien. Les travaux effectués n'ont consisté qu'à maintenir la substance du bâtiment que l'ancien propriétaire avait négligée. Ce point n'est toutefois pas décisif. Peu importe, au regard des critères pris en considération par l'autorité fiscale, que le prix d'aliénation convenu tienne ou non compte de l'état de l'entretien. Il suffit de constater qu'en l'espèce, les frais consentis sur l'immeuble du X._____, souffrant selon les propres dires de A._____ d'un important retard d'entretien, ont augmenté la valeur de l'immeuble depuis son acquisition, en sorte qu'elle constitue des dépenses d'amélioration, non déductibles (voir prononcé CCRI no 28/89 du 20 mars 1991 en la cause Sch. et la jurisprudence citée), même si la plupart de ces travaux constituent sans doute des travaux d'entretien au sens technique du terme. Au demeurant, A._____ relève lui-même que des tiers étaient également sur les rangs pour l'achat de l'immeuble de X._____ et que ce n'est qu'en ajoutant un montant supplémentaire à leur offre que E._____ et lui-même ont finalement pu l'acquérir. Cette circonstance, contrairement à ce que paraît croire le recourant, est de nature précisément à démontrer que le prix consenti par lui correspond bien, approximativement tout au moins, à la valeur de cet immeuble sur le marché, ce dans l'état d'entretien où il se trouvait au moment de la vente. Dans un sens analogue, on peut citer le cas du nouveau propriétaire d'un immeuble qui découvre après son acquisition l'existence de défauts cachés nécessitant des travaux de rénovation urgents. Dans ce cas, le Tribunal fédéral a jugé que, même si le prix payé était objectivement trop élevé au vu des défauts cachés de l'immeuble, les dépenses inhérentes à la suppression de ces défauts ne constituaient pas pour autant des frais d'entretien déductibles, car de telles réparations ne visent pas le rétablissement de la valeur d'un bien dont le contribuable était déjà en possession auparavant; il s'agit de frais supplémentaires inhérents à une rénovation comparable à une construction nouvelle (ATF 103 Ib 197, Archives 47, p. 203, RDAF 1979, p. 19). cc) La question de savoir dans quel laps de temps suivant l'acquisition de l'immeuble les travaux entrepris seront en principe considérés comme des dépenses d'amélioration au sens économique n'a pas été tranchée. L'ACI examine la situation de cas en cas, en fonction notamment de la nature des travaux, même au delà d'un délai de cinq ans (prononcé CCRI 28/89 du 20 mars 1991 en la cause Sch.). Le Tribunal administratif n'a pas à fixer de limite en ce domaine. Dans le cas particulier, il suffit de constater que les travaux litigieux, entrepris de 1987 à 1990, soit de la 2ème année à la 5ème année suivant l'acquisition de l'immeuble, se situent dans une période qui peut être considérée comme suivant immédiatement l'acquisition, au sens de la jurisprudence citée ci-dessus, en sorte qu'ils ne peuvent assurément pas être qualifiés de frais d'entretien au sens économique du terme. dd) Les frais d'administration sont en revanche déductibles (frais de gestion d'immeuble, de téléphone, d'électricité, d'eau, de publicité, l'impôt foncier, etc). L'ACI a admis à cet égard une déduction forfaitaire à concurrence de 1/6 du rendement brut de

l'immeuble, en se référant aux instructions générales sur la manière de remplir les déclarations d'impôt des personnes physiques (lettre du 9 juin 1994 relative à la période 1991-1992 et décision du 10 juin 1994 relative à la période 1989-1990). La déduction forfaitaire, telle qu'admise dans le Canton de Vaud sous chiffre 14 des instructions générales précitées, est une mesure de simplification destinée à éviter la production de pièces justificatives essentiellement dans les cas où le contribuable ne tient pas de comptabilité (Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, p. 122). La déduction forfaitaire n'est en revanche pas possible pour les frais d'entretien d'immeubles qui font partie de la fortune commerciale de l'entreprise; pour celles-ci, en effet, le revenu commercial se détermine d'après la comptabilité, ce qui implique la déduction des frais effectifs (Rivier, op. cit, p. 122; Ernst Käzlig, Wehrsteuer, no 173 ad. art. 22 al.1 lit. e). Alors que les instructions sur l'impôt fédéral direct concernant la déclaration des personnes physiques (voir notamment celles de 1991/1992, p. 21) précisent expressément que les immeubles faisant partie d'une entreprise commerciale exploitée par le contribuable sont exclues du forfait, les instructions générales vaudoises ne font pas cette distinction; la pratique vaudoise est néanmoins calquée sur la solution résultant des directives fédérales. Partant, c'est à tort que l'ACI a admis une déduction forfaitaire pour les frais d'administration et d'entretien des immeubles gérés par le recourant. Seule la déduction des frais effectifs peut être admise dans un tel cas. Le Tribunal n'est pas en mesure de procéder au calcul des frais qui peuvent être déduits. Un certain nombre de factures produites au dossier correspondent à l'évidence à des frais d'administration; d'autres sont en revanche moins faciles à qualifier. La nature de certains frais liés à l'activité accessoire de A._____ est examinée ci-dessous (lettre b et c). Pour le surplus, il incombe à l'autorité intimée d'établir ce décompte. Le dossier doit par conséquent lui être renvoyé à cet effet.

b) Les recourants font valoir différentes déductions liées à l'activité accessoire de commerçant en immeubles de A._____. Pour la période 1989-1990, il s'agit des frais suivants : aa) Une somme de Fr. 7'212,80 a été payée pour les deux années de calcul 1987 et 1998, à titre de cotisations AVS. A juste titre, dans sa décision corrective du 10 juin 1994, l'autorité intimée a admis cette déduction, qui constitue une charge d'exploitation. bb) A._____ demande une déduction forfaitaire de Fr. 8'020.- correspondant au 10 % des gains réalisés sur les deux affaires immobilières de 1987 (ventes des immeubles de Z._____ et de W._____). Or, seule la déduction des frais d'acquisition effectifs peut être demandée en l'espèce. cc) A._____ invoque divers frais professionnels à concurrence de Fr. 1'467,50.- (875,35 + 592,15), Fr. 2'644,35.-, Fr. 1'559,85.- (Fr. 1'310,40 + 258,45) et Fr. 16'524,60 (13'939,30 + 2'585,30). En procédure de recours, il a produit un certain nombre de factures, dont la teneur ne permet toutefois pas toujours de déterminer s'il s'agit de frais d'entretien ou d'autres frais déductibles. Le montant de Fr. 1'559,85.-, qui correspond aux frais d'ameublement d'un appartement, apparaissent en particulier clairement comme des frais d'amélioration et non comme des frais d'entretien. Un certain nombre de frais (Fr. 16'524,60) sont liés à l'appartement que les recourants habitent dans l'immeuble situé à X._____; or, les recourants n'établissent pas la nature de ces frais et d'ailleurs, même s'ils démontraient qu'il s'agit d'entretien au sens technique, ces dépenses ne pourraient être déduites en l'espèce, pour les mêmes motifs que ceux indiqués sous ch. 3 a ci-dessus, dd) Une déduction est également requise pour un montant de Fr. 575.- payé lors de la liquidation de la société C._____ SA. L'impôt versé pour cette opération n'entre cependant pas dans les frais d'acquisition du revenu et ne peut donc pas être déduit à ce titre, ni pour un autre motif, d'ailleurs. ee) Les recourants ont également requis une

déduction de Fr. 10'999.- pour des frais de procès à ***** relatifs à un immeuble, auxquels s'ajoutent des frais de déplacement à raison de Fr. 500.-. L'objet en question était un immeuble situé dans le canton du Jura que A._____ et le frère avec lequel il était copropriétaire de l'immeuble avaient acquis de leur père et qu'ils ont vendu en 1982 ou 1983. Un procès leur a été intenté à l'issue de cette vente par un autre frère pour des motifs successoraux. A._____ et son frère se sont répartis les frais de cette procédure qui se composent des frais d'avocat et des émoluments de justice. Les dépenses consenties à cette occasion n'entrent pas dans la catégorie des frais d'administration d'un immeuble. Les frais de procès contre des locataires ou les frais d'avocat engagés dans une procédure tendant à éviter un changement d'affectation préjudiciable de la zone sont cités par la doctrine comme des frais d'administration ou d'entretien déductibles (Philip Funk, *Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommensteuerrecht*, Thèse Zurich 1989, p. 165 et 167); cela est justifié dans la mesure où ces procédures visent à sauvegarder le revenu de l'immeuble ou son statut juridique et par là-même sa valeur. Dans le cas particulier, il s'agissait cependant moins de défendre l'immeuble en tant que tel que des droits successoraux. Ces dépenses n'ont par conséquent pas un lien direct avec l'administration de l'immeuble. Au surplus, A._____ admet ne plus être en possession des pièces justificatives. ff) Les recourants demandent en outre la déduction d'une facture du notaire Rossier du

E. 27

novembre 1987 à concurrence d'un montant de Fr. 665.- mis à la charge de A._____. Cette note d'honoraires correspond aux frais de modifications du règlement de la PPE dans le but de réserver un appartement au concierge. Une telle opération, qui a uniquement pour but de réorganiser partiellement la distribution des appartements, sur le plan interne, n'est pas susceptible d'apporter une plus-value à l'immeuble; on peut admettre qu'il s'agit de frais d'administration de l'immeuble déductibles. La décision sur réclamation de l'autorité intimée du 10 juin 1994 devra par conséquent également être corrigée sur ce point. c) Les recourants font valoir en outre la déduction des frais professionnels suivants pour la période 1991-1992 : aa) Des déductions sont tout d'abord demandées pour une facture de Fr. 850.- payée à l'avocat Bourgeois concernant un recours interjeté dans une précédente affaire portée devant la CCRI et une facture de Fr. 230.- payée au notaire Rossier pour l'établissement d'un testament. Il ne s'agit nullement de frais d'acquisition du revenu de sorte qu'ils ne peuvent en aucun cas être déduits à ce titre; on ne voit d'ailleurs pas quel autre motif pourrait justifier leur déduction. bb) A._____ demande la déduction d'une note d'honoraires du notaire Rossier à raison de Fr. 5'650.-, correspondant aux frais de constitution de la PPE sur l'immeuble situé à X._____. Selon lui, il s'agit de frais d'administration déductibles au sens de l'art. 23 lettre d LI dès lors qu'ils étaient nécessaires pour rendre possible la vente de l'un des appartements à son fils. L'autorité intimée fait en revanche valoir qu'il s'agit d'une modification juridique entraînant une plus-value, puisqu'elle facilite la vente. La position de l'administration ne paraît pas critiquable. Il faut admettre en effet que l'assujettissement d'un immeuble au régime de la propriété par étage a pour effet d'augmenter les possibilités de le réaliser. Il ne s'agit pas de pures dépenses d'entretien tendant au maintien de la valeur de l'immeuble. On peut à cet égard parler d'une "amélioration juridique" non déductible, au même titre que les dépenses en relation avec la constitution ou l'augmentation d'une hypothèque qui, sans augmenter directement la fortune, contribuent à une amélioration de la situation patrimoniale, dans son ensemble (Archives 24, 231; Philip Funk, op. cit., p. 167, qui cite également à titre d'exemple les frais

de création d'un droit de superficie). d) En cours de procédure, les recourants ont en outre demandé pour les deux périodes de taxation une déduction correspondant aux frais d'entretien de A. _____ envers sa mère. Cette charge d'entretien n'est cependant pas suffisamment établie. On constate tout d'abord que les recourants n'ont pas été constants dans leurs déclarations d'impôt puisque Mme B. _____ figure au nombre des personnes à charge dans la déclaration portant sur la période 1989-1990, pour un montant de Fr. 3'600.-, mais n'est en revanche plus mentionnée dans la déclaration suivante. Mais, surtout, la seule attestation établie par la mère du recourant postérieurement à l'audience quant aux montants mensuels reçus ne suffit à justifier le fondement de ces versements. A supposer que cette pension soit versée par A. _____ en vertu de l'obligation légale d'entretien résultant des art. 328 et 329 CC, elle n'est pas déductible, selon l'art. 23 lit. g LI; cette disposition exclut en effet la déduction des prestations faites en vertu d'une obligation d'entretien fondée sur le droit de la famille autres que celles versées au conjoint divorcé ou imposé séparément selon l'art. 9a LI et celles versées pour l'entretien d'enfants mineurs imposables. L'art. 23 lit. g LI n'autoriserait la déduction demandée que si ces versements étaient effectués en vertu d'une obligation légale - distincte de celles résultant du droit de famille -, contractuelle ou d'obligations résultant de dispositions pour cause de mort, telles qu'un contrat d'entretien viager. Lorsqu'un abattement ne peut être accordé sur la base de l'art. 23 lit. g LI, l'art. 25 LI donne néanmoins droit à une déduction forfaitaire de Fr. 2'000.- au contribuable qui pourvoit à l'entretien d'une personne incapable de subvenir seule à ses besoins, pour autant que l'aide atteigne au moins ce montant. Cependant, dans le cas particulier, aucune pièce au dossier ne permet d'apprécier la situation financière de la mère du recourant dont l'indigence n'est pas établie. Aucune déduction ne peut en conséquence être accordée pour ces versements. 4.

En conclusion, le recours doit être très partiellement admis en ce sens qu'à la correction de Fr. 1'000.- retenue par l'autorité intimée pour le calcul du revenu imposable de l'impôt cantonal et communal concernant la période de taxation 1989-1990, s'ajoute une déduction de Fr. 300.-, selon le considérant 3 b ff) ci-dessus. Les conclusions du recours sont rejetées pour le surplus. Il reste que le Tribunal administratif, en raison des éléments évoqués au considérant 3 lit. a) dd, n'est en définitive pas en mesure de réformer les décisions attaquées. Cela étant, les décisions sur réclamation du 11 août 1993 et du 10 juin 1994 seront annulées; le dossier sera ainsi renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelle décision dans le sens des considérants 3 et 4. Malgré la correction qui devra être opérée, compte tenu de l'admission de l'un des moyens du pourvoi, force est de relever que les recourants sont déboutés sur la plupart des griefs qu'ils ont soulevés; il se justifie dès lors de mettre à leur charge un émolument (art. 55 LJPA), arrêté à Fr. 2'500.-.

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