

VD_OMNI FI.1996.0099 vom 19. Juni 1997

VD Tribunal cantonal, 1997-06-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1996.0099

FR: VD_OMNI FI.1996.0099 du 19 juin 1997

IT: VD_OMNI FI.1996.0099 del 19 giugno 1997

Regeste

c/ACI | N'est pas déductible du revenu imposable la contribution supplémentaire exigée d'un copropriétaire, équivalant à la contribution de l'un d'entre eux devenu insolvable, aux frais et charges communs, dans la mesure où il s'agit pour la copropriété de répartir une perte.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 19.06.1997 FI.1996.0099

c/ACI | N'est pas déductible du revenu imposable la contribution supplémentaire exigée d'un copropriétaire, équivalant à la contribution de l'un d'entre eux devenu insolvable, aux frais et charges communs, dans la mesure où il s'agit pour la copropriété de répartir une perte.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 19 juin 1997 sur le recours interjeté par l'hoirie de feu A. _____, représentée par l'avocat Yves Burnand, 1002 Lausanne contre la décision sur réclamation rendue le 10 septembre 1996 par l'Administration cantonale des impôts (déduction des frais d'entretien d'immeuble s'agissant d'une propriété par étages, période fiscale 1993-1994). * * * * *

Composition de la section: M. Etienne Poltier, président; M. Charles-F. Constantin et M. Philippe Maillard, assesseurs. Greffier: M. Patrick Gigante. Vu les faits suivants:

A. _____ A. _____, ministre de X. _____, possédait une part de 39 millièmes dans la propriété par étages constituée sur l'immeuble "*****", à Y. _____; on relève que sa fille B. _____ possédait une part de 38 millièmes dans le même immeuble.

B. _____ Le 13 juillet 1993, la Commission d'impôt et recette de district du Pays-d'Enhaut a notifié à C. _____ SA sa décision de taxation pour l'année 1993; cette dernière fait apparaître un revenu imposable de 14'700 francs et une fortune de 245'000 francs. La taxation définitive, qui reprend ces éléments selon le système simplifié de la taxation par appréciation, a été notifiée au mandataire du contribuable le 6 décembre 1993.

A. _____ a formé réclamation contre cette décision; il a déposé, par l'intermédiaire de la fiduciaire C. _____ SA, sa déclaration 1993-1994 en indiquant avoir tiré, de sa part de PPE, un revenu locatif annuel de 9'963 francs et en revendiquant la déduction de frais d'entretien à hauteur de 7'323 (année de calcul 1991), respectivement 6'357 (année de calcul 1992) francs. A. _____ a en outre déclaré une fortune imposable dans le canton de 392'000 francs. Après avoir examiné les pièces produites à l'appui de la réclamation du contribuable (décompte des charges d'immeuble et tableau de répartition des exercices 1991 et 1992, fonds de rénovation, comptes provisions perte sur débiteurs et débiteur/promoteur exercice 1993), la commission d'impôt a proposé, en date du 8 juillet 1994, à celui-ci de prendre en considération, pour toute la période fiscale, outre une fortune imposable de 392'000 francs, les éléments suivants: Années de calcul 1991 1992 Valeur

locative	9'960	9'960 A déduire, frais d'entretien
d'immeuble a) selon tableau de répartition:		- 4'443 - 5'028 b)
utilisation du fonds de rénovation:	-	1'340 - 0 Revenu
net	4'177	4'932 Revenu
moyen	4'554 (4'500)	La décision de taxation

définitive, notifiée le 15 juillet 1994 au mandataire du contribuable, reprend ces éléments.

Le contribuable ayant maintenu sa réclamation, le dossier a été transmis à l'Administration cantonale des impôts (ci-après: ACI). Par décision du 10 septembre 1996, dite autorité a rejeté la réclamation et maintenu la taxation du 15 juillet 1994. C.

Par la plume de la fiduciaire C. _____ SA, A. _____ s'est pourvu auprès du Tribunal administratif contre la décision précitée, en concluant à son annulation; en substance, il revendique la totalité des déductions figurant sur sa déclaration 1993-1994. D.

En cours de procédure, il est apparu que A. _____ était, en réalité, décédé avant le dépôt du recours; invitée par le juge instructeur à se déterminer sur les conséquences de cette circonstance sur la recevabilité du recours, la communauté héréditaire a produit une convention de procédure, contresignée par l'ACI. E.

Après avoir demandé la convocation d'une audience, l'hoirie de feu A. _____ y a finalement renoncé. Considérant en droit:

1. a) L'hoirie de feu A. _____ et l'ACI ont passé, en date du 16 avril 1997, une convention de procédure dont on reprend ici la teneur: "Article I Les hoirs de feu A. _____ admettent que la décision sur réclamation établie au nom de M. A. _____ le 10 décembre 1996 (recte: 10 septembre 1996) leur a été valablement notifiée. En conséquence, l'administration cantonale des impôts admet que le recours déposé au nom de M. A. _____ a été valablement interjeté par les hoirs. Ce qui est dit ci-dessus est également valable pour tous les actes postérieurs établis par les parties. Article II Parties requièrent donc du juge administratif qu'il modifie en conséquence la dénomination des parties à la procédure. (...)" Le pourvoi a été formé au nom et pour le compte d'une personne défunte; cela aurait pu conduire le tribunal à le déclarer irrecevable. Cette convention ne fait toutefois que constater, certes a posteriori, que la communauté héréditaire de feu A. _____ a pris la place de celui-ci dans la procédure qui l'opposait à l'autorité fiscale, en ratifiant en quelque sorte le recours interjeté au Tribunal administratif. b) Des procurations produites par le mandataire du contribuable, avec traduction en langue française, il appert par ailleurs que les membres de l'hoirie de feu A. _____ ont tous donné pouvoir à D. _____ de les représenter; c'est par ce dernier représentant que la fiduciaire C. _____ SA et l'avocat Yves Burnand se sont vus confier le mandat de défendre les intérêts de l'hoirie. c) Il n'y a, dans ces conditions, aucun doute sur la recevabilité du présent recours. 2.

Au fond, le litige porte sur l'article 23 al. 1 lit. d LI dont on rappelle la teneur: "Sont déduits du revenu: (...) d) les frais d'entretien et d'administration des immeubles et les frais de gérance de la fortune mobilière; (...)" Il s'agit en l'occurrence de savoir en premier lieu si le montant attribué annuellement par les copropriétaires d'un immeuble en propriété par étages à un fonds de rénovation, destiné à couvrir les frais de réparation périodique futurs entre dans le champ d'application de la disposition précitée. Pour l'hoirie recourante, la contribution d'un copropriétaire au fonds de rénovation, constitué conformément à l'art. 712 m al. 1 CCS, est une charge déductible; l'autorité intimée refuse au contraire d'admettre cette déduction, ce en application de sa pratique, laquelle a reçu l'aval de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt (ci-après: CCRI), dans un arrêt du 11 mars 1983 (publié in RDAF 1983, p. 285). a) On sait que la question est fort controversée. A l'origine de cette controverse se trouve l'art. 712 m al. 1 ch.

5 CCS, disposition dont se prévaut l'hoirie recourante, qui permet à l'assemblée des copropriétaires d'étages de "décider la création d'un fonds de rénovation pour les travaux d'entretien et de réfection" . aa) Le chapitre trois du titre dix-neuvième du Code civil suisse distingue deux types de rapports sur l'immeuble constitué en propriété par étages; la sphère propre du propriétaire, d'une part, cette dernière étant consacrée par l'art. 712a al. 2 CCS, la sphère commune des propriétaires d'étages, d'autre part, dont la gestion relève de l'assemblée des copropriétaires (art. 712m CCS). L'administration commune apparaît notamment lorsqu'il est question pour la communauté de décider de la réalisation de travaux d'entretien, de réparation et de réfection des parties communes de l'immeuble et d'engager des frais à de telles fins (art. 712h al. 2 CCS). La contribution de chaque copropriétaire à ces frais est alors fixée proportionnellement à la valeur de sa part (art. 712h al. 1 CCS); ce devoir de contribuer aux charges communes existe de plein droit, indépendamment de toute convention (v. ATF 106 III 118, cons. 5). Certains copropriétaires pourraient cependant s'opposer ou rendre illusoire la réalisation des travaux sur les parties communes en invoquant la précarité de leurs moyens financiers; c'est en prévision d'un tel risque que l'assemblée peut décider de créer un fonds de rénovation dont le but est d'éviter aux propriétaires, moyennant le versement régulier de contributions modestes, que l'exécution de travaux importants de réfection sur l'immeuble soit entravée ou rendue plus délicate (v. Paul-Henri Steinauer, Droits réels I, Berne 1985, p. 351, no 1354); tel est du reste le contenu de l'art. 19 al. 1 du règlement d'administration et d'utilisation de la PPE concernée par le présent litige. Les montants qui servent à alimenter le fonds de rénovation ne sont toutefois pas, sinon d'un point de vue comptable, des charges nécessitées par l'entretien ou l'administration de l'immeuble, mais des réserves constituées en vue de dépenses futures; la valeur d'une part de copropriété dépend ainsi largement de l'état de ce fonds, puisque chaque copropriétaire en profite, en proportion de sa part. On doit dès lors retenir que l'acquéreur éventuel d'une part offrira en principe un prix supérieur s'il a l'assurance que les travaux futurs de rénovation pourront être financés en tout ou partie au moyen du patrimoine commun ainsi constitué (v. ATF 106 III 118, déjà cité, cons. 6, in fine). bb) En droit fiscal fédéral, lequel n'est toutefois pas concerné par la présente procédure et n'est ici évoqué qu'à titre de comparaison, pouvaient notamment être déduits du revenu brut "les frais d'entretien d'immeubles et de bâtiments pendant la période de calcul" (art. 22 al. 1 lit. e AIFD), ce jusqu'au 1er janvier 1995, date à laquelle le nouveau régime fiscal fédéral est entré en vigueur. Aux côtés de l'Administration fédérale des contributions, la doctrine admettait alors sans hésitation que les contributions du copropriétaire d'étage au fonds de rénovation fassent partie du champ d'application de la disposition précitée, même si, à strictement parler, de tels versements ne constituent pas des frais d'entretien d'immeubles (v. par exemple, Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, Zurich 1985, p. 201, n. 55). Avec la LIFD, est entrée en vigueur l'ordonnance de l'Administration fédérale des contributions, du 24 août 1992, sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct et dont la base légale repose sur l'art. 102 al. 2 LIFD; la déduction du revenu imposable des versements opérés dans le fonds de réparation ou de rénovation de propriétés par étage y est désormais expressément prévue, à l'art. premier, al. 1 lit. a, point 2, à condition que ces affectations "ne servent qu'à couvrir les frais d'installations communes" (v. au surplus art. 32 al. 2 ss LIFD). Contrairement au droit fiscal vaudois comme on le verra ci-dessous, le droit fiscal fédéral ne fait donc aucune distinction entre les contribuables astreints ou non à la tenue d'une comptabilité commerciale. On relèvera toutefois, non sans intérêt, que cette déduction, propre à l'impôt fédéral direct, n'a

pas été reprise dans la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (ci-après: LHID), dont on sait qu'elle déploiera ses effets en 2001; seules, à l'art. 9 al. 3, des déductions de frais particuliers, engagés pour la protection de l'environnement, les mesures d'économie d'énergie et la restauration des monuments historiques, ont été réservées sur les immeubles que possède le contribuable. On observe du reste que le chapitre des déductions est réglé de manière exhaustive dans la LHID (v. Danielle Yersin, Harmonisation fiscale et droit cantonal, in RDAF 1994, p. 169 et ss, not. 183). Au surplus, l'hoirie recourante elle-même rappelle que la LHID est une loi-cadre, visant à harmoniser la perception des impôts directs des cantons et des communes; elle laisse donc aux cantons une marge de manoeuvre en la matière (cf. Jean-Marc Rivier, Harmonisation et uniformisation en matière d'impôts directs, in Problèmes actuels de droit fiscal, Mélanges en l'honneur du professeur Raoul Oberson, Bâle 1995, p. 157 et ss, not. 165). Enfin, à supposer que l'on soit ici, comme l'hoirie recourante le soutient, en présence d'une norme de droit cantonal dépendant du droit fédéral, ce qui contraint le législateur cantonal à se conformer au droit fédéral (ibid.), l'autorité fiscale n'en doit pas moins s'en tenir, jusqu'en 2001 en tous cas, au contenu du droit cantonal, la LHID n'étant pas, on l'a vu, une loi d'application directe. cc) Le droit fiscal vaudois ne traite pas de façon spécifique du sort des contributions du copropriétaire d'étage au fonds de rénovation; lors de l'adoption de l'art. 23 al. 1 lit. d LI, laquelle est antérieure de sept ans à l'entrée en vigueur des articles 712a et ss CCS, l'exposé des motifs au projet de loi précisait: "Les frais d'entretien et d'administration des immeubles (lettre d) comprennent uniquement les dépenses effectives du contribuable. Les dépenses ayant entraîné une augmentation de valeur des immeubles ne peuvent être déduites. Il n'est évidemment pas toujours facile de distinguer ce qui est réparation ou entretien de ce qui est amélioration. En règle générale, les grosses réparations ne peuvent être déduites que l'année où elles sont faites. Les frais de gérance de la fortune mobilière peuvent être également déduits (lettre d)" (BGC août 1956, p. 714). On retient de ce qui précède que sont visées par la disposition précitée et admises au titre de déduction du revenu imposable les dépenses effectivement engagées durant la période de calcul dans le but de maintenir la valeur de l'immeuble (sur la distinction entre frais d'entretien et dépenses d'amélioration, voir arrêt FI 96/028 du 17 mai 1996, cons. 4, références citées) et qu'il n'y a dès lors pas lieu de distinguer, comme le relevait la CCRI dans l'arrêt du 11 mars 1983 précité (cons. 6), la propriété par étage de la propriété traditionnelle; cela reviendrait du reste à favoriser celle-là au détriment de celle-ci, en autorisant les copropriétaires d'étages à provisionner à leur gré les grosses dépenses d'entretien périodiques, alors que le propriétaire "ordinaire" devrait attendre d'avoir effectivement honoré les factures relatives aux travaux d'entretien avant de revendiquer la défalcation prévue. Dès lors, la déductibilité de la contribution au fonds de rénovation ne pourrait se concevoir que dans l'hypothèse de l'art. 23 al. 1 lit. b LI, c'est-à-dire exclusivement dans le cadre des "amortissements et provisions justifiés par l'usage commercial". Comme le relevait la CCRI, toujours dans l'arrêt du 11 mars 1983 précité, cette dernière déduction n'est toutefois permise qu'aux contribuables dont le revenu se détermine d'après le résultat d'un compte de pertes et profits, soit dans le cadre d'une exploitation commerciale (cons. 4 et 6). On ne saurait en revanche assimiler cette contribution aux frais généraux que le contribuable peut, vu l'art. 23 lit. a LI - disposition que l'hoirie recourante fait également valoir, mais de manière implicite - déduire de son revenu. La règle de l'art. 23 lit. d LI doit en effet être considérée comme une *lex specialis*, s'agissant du revenu tiré d'un immeuble, par rapport à la règle générale des frais

d'acquisition du revenu énoncée à la lettre a; or, sa portée est, on l'a vu, plus restrictive, puisqu'elle se rapporte exclusivement à des frais effectifs d'entretien et d'administration. b) Dans le cas d'espèce, il n'est guère contestable que l'appartement dont la jouissance résulte de la détention de la part d'étage était un élément du patrimoine privé du contribuable décédé. Le tableau de répartition fait certes apparaître deux contributions annuelles brutes de A. _____ aux charges communes de 7'323 fr. 70 en 1991 et 6'357 fr. 65 en 1992. Toutefois, c'est à juste titre que la commission d'impôt a opéré une distinction à l'intérieur de ces deux postes, ce au regard de l'affectation des montants. Ainsi, les déductions revendiquées à hauteur de 1'368 francs en 1991 et 858 fr. 35 en 1992 ne peuvent être admises, dans la mesure où elles ne trouvent pas leur cause dans la réalisation de travaux d'entretien effectifs, mais uniquement dans l'alimentation du fonds de rénovation de la PPE; peu importe à cet égard que la contribution de chaque copropriétaire à ce fonds soit, comme l'art. 19 al. 1 du règlement de la PPE le prévoit, obligatoire, puisque, selon l'al. 3 du même article, l'utilisation de la contre-valeur demeure réservée. La Commission d'impôt, en revanche, s'en est tenue avec raison aux dépenses d'entretien effectives et parmi elles la mise à contribution en 1991 du fonds de rénovation, à hauteur de 1'340 fr. pour le contribuable, ce à la suite des travaux de réfection des balcons de l'immeuble. Dans la mesure où l'autorité intimée a maintenu sur ce point la taxation définitive du contribuable, il y a lieu de confirmer sa décision. 3. L'hoirie recourante revendique en outre la déductibilité d'une contribution supplémentaire du contribuable décédé aux charges et frais communs, due à la faillite de l'un des copropriétaires. On relève en effet qu'au 31 mars 1992 la communauté avait provisionné pour 15'500 francs de pertes sur débiteurs, E. _____, promoteur et copropriétaire, n'ayant pu faire face, vu son insolvabilité, à ses engagements envers cette dernière. La communauté a donc réparti la perte prévisible en fonction des millièmes de part, soit 604 fr. 50 en ce qui concerne A. _____. L'hoirie recourante tire de la solidarité, dans les rapports internes, entre copropriétaires et l'obligation qui en résulte, dans les rapports externes, pour la communauté de se substituer au copropriétaire défaillant, l'admissibilité de cette contribution supplémentaire à la déduction. La commission d'impôt s'en est tenue, dans la décision de taxation définitive, aux seuls frais liés à l'appartement du contribuable, alors que l'ACI observe que cette prise en charge ne relève que du règlement interne de la copropriété et ne concerne pas les frais d'entretien déductibles au sens de l'art. 23 al. 1 lit. d LI. a) Dans les rapports internes, la communauté des copropriétaires d'étages est créancière des contributions aux charges et frais communs dues par chacun d'entre eux à raison de sa part (art. 712l al. 1 CCS); cela implique naturellement qu'elle puisse aussi faire valoir sa créance à l'encontre du copropriétaire défaillant, respectivement à l'encontre de la masse en faillite de celui-ci (v. ATF 106 III 118, déjà cité, cons. 5 et 6). Ainsi, le droit de la communauté au paiement des contributions dues les trois dernières années est tout d'abord sanctionné par la garantie facultative que lui octroie l'art. 712i CCS de requérir, sur la part du copropriétaire défaillant, l'inscription d'une hypothèque légale à due concurrence. En outre, l'art. 712k CCS réserve à la communauté, à l'égard du mobilier garnissant l'objet dont la jouissance est liée à la part du copropriétaire défaillant, le même droit de rétention qu'un bailleur. En revanche, sauf disposition particulière (ainsi l'art. 712h al. 2 ch. 4 CCS), il n'y a, contrairement à ce que soutient l'hoirie recourante, aucune solidarité entre copropriétaires (v. sur ce point, Arthur Meier-Hayoz/Heinz Rey, Berner Kommentar, ad art. 712h p. 286, n. 63). A l'égard des tiers toutefois, la communauté reste débitrice de l'entier de ces charges et peut, du reste, être actionnée en son nom (art. 712l al. 2 CCS; cf. Steinauer, op. cit., nos 1349 et 1361); elle ne saurait leur opposer avec succès la clé de répartition des frais

adoptées par les copropriétaires pour leurs rapports internes (ATF 111 II 31, cons. 4c). Pour le Tribunal fédéral, il s'agit là d'une conséquence de l'autonomie de la communauté dans les actes de gestion de la propriété par étages, dans lesquels entre tout ce qui concerne l'entretien, la réparation et la réfection des parties communes (v. ATF 114 II 239, cons. 3; 106 II 20, cons. 5). b) Dans la présente espèce, décision a été prise par la communauté, suite à la faillite de l'un des copropriétaires d'étages, de mettre à la charge de chacun d'eux une contribution supplémentaire, fixée en fonction des millièmes de PPE, équivalant à la contribution du failli aux charges et frais communs. On retire des explications de l'hoirie recourante que la communauté voulait, ce faisant, s'assurer du règlement des factures des entreprises mises en oeuvre dans la réalisation de travaux d'entretien et de réfection des parties communes. aa) La compétence de se prononcer sur le caractère licite, du point de vue du droit civil, de la décision de la communauté échappe naturellement au Tribunal administratif; on relève toutefois qu'aucune disposition spécifique ne prévoit la solidarité entre copropriétaires dans le règlement de la PPE. Le tribunal prend acte du fait que quatre actes de défaut de biens, pour un montant total de 42'950 fr.50, ont été délivrés à la communauté des copropriétaires d'étage, suite à la faillite - liquidée par la voie sommaire - de E._____. Dans ces conditions, il paraît vraisemblable que la créance de la communauté en paiement de la contribution aux charges communes due par E._____ ait pu être mise en péril par la faillite de celui-ci; on relève en effet que, même dans l'hypothèse où une hypothèque légale aurait été inscrite sur la part du failli et l'objet du gage réalisé, le résultat pour la communauté aurait été similaire; en effet, ce gage - non privilégié (cf. Steinauer, op. cit., no 1352d) - ne pouvait ni être opposé aux créanciers gagistes de rang antérieurs, ni être négocié auprès de ceux de rang postérieur. bb) Cela dit, deux raisons majeures doivent être opposées à la demande de l'hoirie recourante de pouvoir déduire également cette contribution supplémentaire. En premier lieu, il n'est pas démontré qu'il s'imposait à la communauté d'exiger des autres copropriétaires une contribution supplémentaire afin de se prémunir des conséquences de l'insolvabilité, provisionnées à hauteur de 15'000 francs, de l'un d'entre eux; à fin mars 1992, on relève en effet que le fonds de rénovation présentait un solde créditeur de 98'590 fr.05, de sorte que ce dernier pouvait être sollicité à cette occasion pour régler les entreprises mises en oeuvre. En second lieu, d'un strict point de vue fiscal, il est douteux que la contribution supplémentaire exigée des copropriétaires d'étages pour pallier la défaillance de l'un d'entre eux fasse partie du champ d'application de l'art. 23 al. 1 lit. d LI. Il s'agit certes de dépenses engagées dans le but de maintenir la valeur de l'immeuble tout entier; toutefois, la contribution correspondante n'a, à proprement parler, aucun effet sur la valeur de la part de PPE, mais vise simplement à empêcher qu'un gage soit constitué sur l'immeuble par le tiers créancier de la communauté. Dans ces conditions, on ne saurait entrer en matière sur la déduction de charges communes pour des travaux dont ne profite qu'indirectement le propriétaire d'une part de PPE. Mais il faut surtout retenir que le non-paiement par E._____ de sa contribution aux frais et charges communs constitue en réalité une perte de la communauté; on observe en effet que cette dernière a comptabilisé une provision dans ses écritures en mars 1992 et a définitivement attribué cette provision à une perte sur débiteur l'exercice suivant. La répartition de cette perte sur les copropriétaires a dès lors pour conséquence que seuls ceux dont le revenu se détermine dans le cadre d'une exploitation commerciale auraient la possibilité de déduire cette contribution supplémentaire (art. 23 al. 1 lit. b LI); or, on a vu que tel n'était pas le cas du contribuable décédé, de sorte que la décision attaquée ne peut, sur ce point également, qu'être maintenue. 4. Les considérants qui précèdent

conduisent par conséquent le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Un émolument sera mis à la charge de l'hoirie recourante, qui succombe. Au surplus, il ne sera pas alloué de dépens. Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est rejeté. II. La décision sur réclamation rendue le 10 septembre 1996 par l'Administration cantonale des impôts est confirmée. III. Un émolument de 500 (cinq cents) francs est mis à la charge des recourants, solidairement entre eux. IV. Il n'est pas alloué de dépens. Lausanne, le 19 juin 1997 Le président: Le greffier: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint

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