

VD_OMNI FI.2001.0098 vom 15. Juli 2004

VD Tribunal cantonal, 2004-07-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2001.0098

FR: VD_OMNI FI.2001.0098 du 15 juillet 2004

IT: VD_OMNI FI.2001.0098 del 15 luglio 2004

Regeste

c/ACI | Impôt sur les gains immobiliers. Distinction entre les impenses et les dépenses d'entretien. En l'espèce, refus de prendre en compte des travaux de réfection d'une terrasse et les montants versés en remboursement des emprunts hypothécaires; refus également de tenir compte du temps consacré par le recourant à la surveillance, l'entretien et les visites avec d'éventuels acheteurs, dépenses au demeurant non documentées. Rejet du recours et confirmation de la décision entreprise.

Erwägungen

E. 20

LEFI (TA, arrêt FI 1994/0073 du 18 octobre 1994 cons. 2). Au reste, il était loisible au recourant de solliciter la révision de l'estimation fiscale aux conditions de l'art. 23 LEFI, démarche qu'il n'a pas jugé utile d'entreprendre. Il n'en va pas différemment s'agissant de la démarche entreprise par le recourant le 17 novembre 1999. Certes, l'autorité n'a pas formellement pris position sur la question de savoir si une estimation fiscale avait été réalisée en relation avec la construction de l'immeuble. Elle lui a toutefois fait parvenir un détail du calcul qui a conduit au montant arrêté lors de la révision générale, que le recourant n'a pas contesté. Enfin, le fait que l'autorité fiscale ait taxé son immeuble sur la base de la valeur mentionnée dans ses déclarations d'impôt successives ne constitue ni une preuve de ses allégations ni une assurance donnée par l'autorité (v. TA, arrêt FI 2003/0040 du

E. 25

novembre 2003 dans lequel le tribunal avait jugé que le fait, pour l'autorité, d'admettre comme charges des frais de représentation forfaitaires pendant plusieurs périodes fiscales ne saurait être compris comme une promesse à laquelle le contribuable pourrait porter foi, l'omission d'une vérification approfondie, fût-ce à plusieurs reprises, n'étant pas assimilable à un acte concluant.) Au surplus, le principe de la bonne foi ne peut être invoqué que si l'autorité a agi dans les limites de sa compétence (RDAF 1998 I 571). Or, la valeur fiscale d'un immeuble ne peut être arrêtée que par la Commission d'estimation fiscale (art. 5 LEFI), de sorte que le recourant n'est dès lors pas habilité à se prévaloir des décisions rendues à son endroit par les autorités fiscales. On s'étonne néanmoins du fait que les décisions rendues par l'autorité fiscale avant la révision générale de 1995 aient taxé l'immeuble de Z._____ à la valeur indiquée par le recourant alors que l'estimation fiscale résultant des extraits du Registre foncier (qui devaient se trouver dans le dossier de l'autorité) était nettement plus basse. On peut se demander si l'ACI pouvait se contenter de reprendre les éléments déclarés par le contribuable sans procéder à de plus amples vérifications. Quoi qu'il en soit, l'autorité fiscale n'est pas en droit de s'écarter des constatations de la Commission d'estimation fiscale lorsqu'il s'agit, comme en l'espèce, d'estimer la valeur d'un gain immobilier. Cela étant, point n'est besoin de s'interroger sur la

valeur des immeubles alentours ou sur les conditions dans lesquelles les décisions d'estimation fiscale ont été rendues. Il n'y a donc pas lieu de donner suite aux réquisitions formulées par le recourant dans son écriture du 5 juillet 2004. c) Le recourant remet en cause la date d'entrée en vigueur de l'estimation fiscale fondée sur la révision générale. Selon lui, elle ne pouvait pas déployer d'effet avant l'échéance du délai de recours légal qui suivait sa notification. Compte tenu de la date à laquelle la vente serait intervenue, l'impôt devrait prendre en compte la valeur fiscale antérieure à la révision générale. Le recourant omet toutefois que la décision rendue le 8 juin 1995 fait expressément rétroagir la date d'entrée en vigueur de la nouvelle estimation fiscale au 31 décembre 1994, procédé qui a été admis par la jurisprudence du Tribunal administratif (v. TA, arrêt FI 1998/0030 du 4 décembre 1998 cons. 1c qui distingue les décisions d'estimation fiscale fondées sur une révision générale et les décisions de mises à jour liées à des travaux entrepris sur un bien-fonds). Cette indication figure en caractères gras immédiatement avant l'indication des voies et délais de recours. Il ne pouvait l'ignorer où se méprendre sur sa portée. La valeur fiscale de l'immeuble était donc bien de 507'000 fr. dès le 31 décembre 1994. Il suit de là que l'autorité intimée a correctement appliqué l'art. 44 al. 2 aLI. La décision entreprise doit dès lors être confirmée sur ce point. 4.

Il convient maintenant d'examiner quelles impenses le recourant pouvait invoquer dans la détermination de l'impôt sur les gains immobilier. a) L'art. 42 aLI dispose que le gain imposable est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des impenses. L'art. 48 aLI définit comme suit la notion d'impenses : "Les impenses sont les dépenses inséparablement liées à l'acquisition ou à l'aliénation, ou qui contribuent à l'augmentation de la valeur de l'immeuble. Elles comprennent notamment : a) Les droits de mutations sur les transferts à titre onéreux, les frais d'actes et d'enchères; b) les commissions et frais de courtage effectivement payés pour l'achat et la vente; c) les dépenses donnant une plus-value à l'immeuble; d) Le coût de travaux d'utilité publique mis à la charge du propriétaire; e) l'acquisition et le rachat de servitudes; f) les frais des emprunts hypothécaires contractés au moment de l'achat, de même que les frais des emprunts contractés pour des transformations et réparations. Toutefois, les dépenses qui ont donné ou donneront lieu à une déduction du revenu conformément à l'art. 23 ne peuvent être déduites comme impenses." Les impenses comprennent donc les dépenses liées à l'acquisition de l'immeuble et à son aliénation, ainsi que les dépenses qui ont augmenté sa valeur. Les dépenses d'investissement (v. art. 12 LHID) entraînent une augmentation de la valeur de l'immeuble et ne sont pas déductibles au titre de frais d'entretien (J.-M. Rivier, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, 1998, p. 497). A l'opposé, les frais d'entretien sont toutes les dépenses qui doivent permettre le maintien de la source de revenu constituée par l'immeuble, autrement dit, la conservation de sa valeur d'usage. Il s'agit en particulier des dépenses liées aux travaux de révision et de réparation destinés à compenser l'usure normale due à l'usage de la chose par l'écoulement du temps (J.-M. Rivier, op. cit., pp. 440-441). b) Le fardeau de la preuve en matière d'impenses incombe en principe au contribuable. L'autorité fiscale n'a ainsi aucune obligation de suppléer à la carence de ce dernier et de prendre d'office des mesures pour établir le droit du contribuable à la déduction d'impenses. Il ne suffit pas de prétendre à une déduction pour que l'autorité fiscale soit obligée de l'admettre. Dans le domaine des gains immobiliers plus particulièrement, celui qui entend faire valoir une impense déductible doit l'établir (TA, arrêts FI 2002/0059 du 30 octobre 2002; FI 1998/0099 du 25 mars 1999; H. Guhl, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, p. 224; J.-M. Barilier, Les frais

d'acquisition du revenu des simples particuliers, thèse Lausanne 1970, p. 148, et les références citées; v. encore Martin Zweifel, Die Sachverhaltermittlung im Steueranlagungsverfahren, Zürich 1989, p. 110 s et références citées). c) L'autorité intimée a admis un montant de 33'862 fr. correspondant à la commission de courtage payée par le recourant. Appliquant l'art. 48 al. 1 lit. b aLI, elle a pris en considération une facture de l'entreprise B. _____ du 7 décembre 1998 pour un montant de 4'600fr. (installation d'un système d'alarme) et une facture de l'entreprise C. _____ du 30 avril 1997 pour un montant de 8'833 fr., (fourniture de divers appareils électro-ménagers). Ces éléments ne sont pas remis en cause, dès lors qu'il s'agit bien de dépenses donnant lieu à plus-value. On doit toutefois préciser que la facture de l'entreprise C. _____ comprend également les coûts d'installation (240 fr.) et de régie (292 fr. 50) du système d'alarme, montants qui n'ont pas été expressément évoqués dans la décision entreprise. Il en a néanmoins été tenu compte par l'autorité, dès lors que le total des impenses admises a été arrêté à 13'965 fr. (4'600 + [8'833 + 240 + 292.50]) en chiffres ronds. Une erreur de plume peut également prêter à confusion à la lecture du chiffre 10 de la décision entreprise, qui retient un montant de 13'695 fr. (recte 13'965 fr.) au titre des impenses; cela n'a toutefois aucune incidence sur le sort de la présente cause, dès lors que le calcul a été effectué en tenant compte de la valeur réelle des impenses admises. En revanche, l'autorité intimée a refusé de prendre en considération les factures établies dans le courant du mois de juin 2000, d'un montant total de 15'730 fr. en chiffres ronds. Il est constant que ces factures ont toutes pour objet les travaux entrepris sur la terrasse de l'immeuble litigieux. Le recourant soutient qu'il s'agit de dépenses d'investissement ayant pour effet d'augmenter la valeur de l'immeuble. L'autorité intimée considère que des travaux de réfection constituent typiquement de frais d'entretien destinés à compenser l'usure normale liés à l'usage de la chose et l'écoulement du temps. Le sens du terme "réfection" renvoie clairement à l'action de "refaire, réparer, remettre à neuf" (Dictionnaire Petit-Robert), de sorte qu'il ne saurait prêter à confusion (v. également la distinction opérée en droit de bail entre les travaux d'entretien ou réparations destinés à maintenir la chose louée dans un état conforme à l'usage convenu et la rénovation ou réhabilitation destinée à l'amélioration et l'apport d'un confort supplémentaire; sur ces questions, v. D. Lachat, Le bail à loyer, Lausanne 1997, p. 189 pour qui le fait de remplacer une cuisinière hors d'usage ou de repeindre des plafonds endommagés ne constitue pas une prestation supplémentaire mais l'exécution d'une obligation d'entretien). En l'espèce, le fait que le contrat de vente immobilière (art. 4) se rapporte expressément à des travaux de réfection permet de penser qu'il ne s'agissait pas d'apporter une plus-value à l'immeuble, mais bien de remettre en état la terrasse. Le choix des termes utilisés par les parties est d'autant moins équivoque que le contrat a été instrumenté par un notaire en la forme authentique. Par ailleurs, il ne faut pas perdre de vue que cet engagement constitue une dérogation à la clause d'exclusion de garantie figurant à l'art. 2 du contrat. Il apparaît ainsi clairement que l'acheteuse était prête à accepter l'immeuble en l'état, à l'exception des défauts jugés les plus graves dont l'élimination incombait au vendeur. A la lumière de ce qui précède, c'est à juste titre que l'autorité intimée a considéré que ces factures ne constituaient pas des impenses apportant une plus-value à l'immeuble. Le recourant invoque encore le coût des déplacements qu'il aurait effectués pour la surveillance, l'entretien et les visites avec d'éventuels acheteurs. Il chiffre ces dépenses à 25'000 francs. C'est à juste titre que l'autorité intimée a refusé de prendre en considération ce montant. Le recourant n'a pas démontré la nécessité d'effectuer ces déplacements. Non seulement le fait que les locataires aient sollicité sa présence lors des visites n'est pas établi, mais il ne

correspond à aucun impératif découlant du droit de bail (v. art. 257 h al. 2 CO; D. Lachat, op. cit., pp. 154-155 et 521). Par ailleurs, l'art. 48 al. 1 lit. b aLI ne s'applique qu'aux frais effectivement engagés. On pourrait certes se demander si les frais effectivement engagés par le vendeur ne pourraient pas être pris en considération. En l'espèce, force est cependant de constater que le recourant n'a établi ni l'existence ni l'ampleur de ces dépenses. Quant au temps qu'il aurait personnellement consacré à ces activités, il ne s'agit pas d'une dépense effective. En procédure de réclamation, le recourant avait également fait valoir que le remboursement des prêts accordés par les créanciers hypothécaires devait être déduit du gain immobilier. Il n'a toutefois pas repris ces moyens dans les différentes écritures à l'appui de son recours, de sorte que l'on peut se référer aux considérants de la décision entreprise, tout en rappelant brièvement ce qui suit. L'impôt sur les gains immobiliers est un impôt spécial qui ne s'insère pas dans le chapitre premier de la LI traitant de l'imposition des personnes physiques en raison de leur revenu et de leur fortune (art. 16 ss LI). L'objet de ces deux impôts est fondamentalement différent. Il n'en demeure pas moins qu'il peut y avoir un lien entre l'impôt sur le revenu et celui sur le gain immobilier, puisqu'à teneur de l'art. 48 al. 2 LI, les dépenses qui ont donné lieu ou donneront lieu à une déduction du revenu conformément à l'art. 23 (à savoir les frais d'entretien et d'administration des immeubles mentionnés à l'art. 23 lit. d LI) ne peuvent être déduites comme impenses (TA, arrêt FI 000/0007 du 17 août 2000 cons. 2a). Les montants versés en remboursement des emprunts hypothécaires ne constituent pas une dépense inséparablement liée à l'acquisition ou l'aliénation de l'immeuble. Comme l'a rappelé l'autorité intimée, la dépense invoquée par le recourant ne constitue pas une impense au sens de l'art. 48 al. 1 lit. f aLI, tout comme le fait d'augmenter la dette hypothécaire pour assurer le paiement d'une dette résultant de la liquidation du régime matrimonial (arrêt FI 000/007 précité, cons. 2b). C'est dès lors à bon droit que l'autorité intimée n'a pas pris en considération ces dépenses, qui doivent être considérées comme une modification dans la composition de la fortune du recourant.

5. Les considérants qui précèdent conduisent le tribunal à rejeter le recours. C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a arrêté le gain immobilier au montant 495'173 fr., arrondi à 495'100 francs. Pour tenir compte du fait que la présente cause ne présente pas de difficultés particulières, un émolument réduit de 3'000 fr. sera mis à la charge du recourant, qui succombe. Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens.