

VD_OMNI FI.2004.0111 vom 27. April 2005

VD Tribunal cantonal, 2005-04-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2004.0111

FR: VD_OMNI FI.2004.0111 du 27 avril 2005

IT: VD_OMNI FI.2004.0111 del 27 aprile 2005

Regeste

X et Y /Administration cantonale des impôts | Le contribuable (ou son mandataire), qui invoque par erreur des frais d'entretien pour les déduire du gain immobilier au titre d'impenses, ne peut obtenir après coup la révision de la taxation de l'impôt sur le revenu - entrée en force dans l'intervalle - afin de pouvoir déduire ces frais.

Erwägungen

E. 1

La présente procédure a trait à plusieurs objets. a) Elle concerne tout d'abord l'impôt sur le gain immobilier découlant de la vente d'un bien-fonds à Z. _____. Dans ce cadre, le litige porte sur la taxation de cet impôt, qui n'est jamais entré en force. Le tribunal peut dès lors examiner sans restriction la question de la qualification à donner aux frais invoqués comme déduction à opérer pour déterminer l'assiette de l'impôt sur le gain immobilier. b) Toutefois, dans l'hypothèse où les frais en question apparaîtraient, après analyse, comme des frais d'entretien, ceux-ci ne pourraient donc pas être déduits dans le cadre de l'impôt précité; ils pourraient en revanche être invoqués dans le cadre de l'imposition du revenu, mais cette solution pourrait se heurter au fait que la taxation relative à cet impôt est entrée en force. Aussi, pour ce cas de figure, les recourants font valoir que l'on se trouve en présence d'un cas de révision. c) On examinera ci-après successivement ces différentes questions.

E. 2

Auflage 2002, ad art. 12 LHID, n° 43). La base d'imposition ainsi déterminée s'applique à un immeuble demeuré le même entre son acquisition et son aliénation, quant à sa contenance et ses qualités juridiques (« Kongruenzprinzip »; cf., outre, Zwahlen, n° 45, Peter Locher, Das Objekt des bernischen Grundstückgewinnsteuer, Diss. Bern 1976., p. 67). Cette solution est d'ailleurs celle qui découle, en droit vaudois, de l'art. 66 al. 1 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (ci-après: LI; v. également art. 12 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes; ci-après: LHID). L'art. 70 LI énumère les dépenses du contribuable considérées comme impenses au sens de la disposition précitée. On y trouve notamment les dépenses donnant une plus-value à l'immeuble (al. 1 let. c) ainsi que les droits de mutation (let. a), les commissions et frais de courtage (let. b). Les frais donnant une plus-value à l'immeuble s'opposent aux frais nécessaires à l'entretien des immeubles (privés) du contribuable, lesquels sont déductibles du revenu (art. 36 let. b LI; v. également art. 32 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct, ci-après: LIFD). Dans la pratique, le départ entre ces deux notions est relativement difficile à opérer, ce qui a occasionné une jurisprudence abondante et évolutive. Ainsi, dans un arrêt rendu le 24 avril 1997, (publié notamment in ATF 123 II 218 et ss et traduit in RDAF 1997 II 582 et ss), le Tribunal

fédéral a modifié la jurisprudence antérieure (inaugurée avec l'ATF 99 Ib 362) et la pratique (dite "Dumont") qui prévalait jusqu'alors en matière de déduction des frais d'entretien d'immeubles; désormais, en substance, pour les immeubles nouvellement acquis mais dont l'entretien n'a pas été négligé, les frais peuvent être déduits du revenu brut lorsqu'il ont trait à l'entretien périodique et non au rattrapage (cons. 1c). b) Dans le cas d'espèce, l'évolution de l'assiette du gain immobilier litigieux au cours de la procédure s'inscrit dans le contexte de cette nouvelle jurisprudence, l'ACI expliquant par exemple que la décision initiale était encore fondée sur la pratique "Dumont" . Quoiqu'il en soit, il y a lieu d'appliquer en l'espèce la nouvelle jurisprudence, découlant de l'ATF 123 précité. Dans cette approche, il appartient au contribuable d'établir que l'immeuble en question se trouvait dans une situation d'entretien négligé et que les travaux en cause ont été consentis dans un but de rattrapage d'entretien pour pouvoir être qualifiés de travaux à plus-value. Or, le contribuable ne fournit aucune indication probante à cet égard; les factures versées au dossier tendent plutôt à démontrer que l'on se trouve en présence de dépenses d'entretien ordinaire (par exemple: travaux de peinture, remplacement d'un adoucisseur). Cela conduit à la confirmation de la décision attaquée, s'agissant tant du calcul de l'assiette du gain immobilier imposable, que des taux retenus (ces derniers n'étant par ailleurs pas contestés; sur ces taux, v. art. 72 al. 3 et 4, ainsi que 73 LI).

E. 3

A titre subsidiaire, ils font valoir que les frais en question doivent pouvoir être déduits dans le cadre de l'impôt sur le revenu perçu auprès de chacun d'eux; certes, les taxations 2001 et 2002 sont entrées en force, mais ils doivent pouvoir en obtenir la révision, dans la mesure où la qualification erronée des frais ici litigieux (considérés comme frais à plus-value et partant invoqués au titre de déduction dans le cadre de l'impôt sur les gains immobiliers) était excusable, puisqu'elle s'expliquait par une jurisprudence récente et une pratique floue et variable. a) La procédure de révision est une voie de droit extraordinaire qui permet exceptionnellement de remettre en cause une décision entrée en force, ce qui est le cas des taxations fiscales n'ayant pas fait l'objet d'un recours (v. arrêts FI 1995/0046 du 13 juin 1996, FI 1994/0065 du 18 août 1995, FI 1993/0053 du 20 décembre 1994, FI 1993/0016 du 10 mai 1994). Les conditions en sont arrêtées par la loi; ainsi, en matière d'impôt fédéral direct, l'art. 147 LIFD. En matière d'impôt cantonal et communal, elle était réglée, jusqu'au 31 décembre 2000, aux articles 107 ss aLI (on entend par cette abréviation la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux); depuis le 1er janvier 2001, elle l'est par les art. 203 ss LI. aa) Ces trois textes énoncent des conditions similaires; en substance, la taxation définitive peut être révisée à la demande du contribuable (dans la LIFD, comme dans la LHID du reste, elle peut également intervenir d'office, lorsque l'autorité qui a statué découvre elle-même le motif de révision; v. FF 1983 III 1 et ss, not. 144) : soit lorsque la décision a été prise en violation des règles essentielles de la procédure, soit lorsque l'autorité de taxation ou de recours n'a pas tenu compte de faits importants qui ressortent du dossier, enfin lorsque le requérant découvre des faits nouveaux importants ou des preuves qu'il n'avait pu invoquer dans la procédure de taxation ou de recours. Ces conditions, propres à la révision au sens étroit, ont en commun, d'une part, d'avoir trait à une irrégularité qui affecte la procédure dans laquelle la décision a été prise, d'autre part, d'exiger de l'intéressé la démonstration de sa diligence, à savoir qu'il n'ait pas été en mesure, sans faute de sa part, de faire valoir le grief dans la procédure ordinaire (v. Moor, op. cit., vol. II, nos 2.4.4.1 et 2.4.5.3). bb) Par faits nouveaux, on entend des faits antérieurs à la décision de taxation, mais découverts après seulement (nova reperta); sont nouveaux les faits qui,

survenus à un moment où ils pouvaient être invoqués dans la procédure de taxation initiale, n'étaient pas connus de lui malgré toute sa diligence (v. Rivier, op. cit., p. 204; Ernst Käzlig/ Urs Behnisch, *Die Direkte Bundessteuer*, n° 35 ad art. 126 AIFD; réf. citées). Par faits importants ressortant du dossier, il faut entendre l'ensemble des actes de procédure et des pièces que l'autorité devait prendre en considération selon la décision dont elle est saisie (v. Jean-François Poudret, *Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire*, vol. V, Berne 1992, no. 5.2 ad art. 136; Ursina Beerli-Bonorand, *Die ausserordentlichen Rechtsmittel in der Verwaltungsrechtspflege des Bundes und der Kantone*, Zürich 1985, pp. 130-131; références citées). De façon générale, dans l'un comme dans l'autre cas précités de révision, une nouvelle appréciation juridique ou une nouvelle jurisprudence ne sauraient en revanche être assimilée à un fait (v. Poudret, op. cit., n° 2.2.1 ad 137; cf. en outre TA, arrêt CP 1994/0006 du 13 juin 1994; réf. citées). Il en va de même d'un changement de pratique des autorités fiscales (v. Agner/Jung/Steinmann, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Zurich 2001, ad 147 LIFD, p. 440, références citées; Blumenstein/Locher, op. cit., p. 407). Le contribuable ne peut se prévaloir en effet d'une fausse application du droit pour obtenir la révision d'une décision entrée en force, dès lors qu'il s'agit là d'un moyen à invoquer dans le cadre d'un recours en procédure ordinaire (cf. Käzlig/Behnisch, op. cit. n° 15); aussi, la révision ne permet pas de bénéficier d'une nouvelle interprétation ou d'une nouvelle pratique de la part de l'administration (v. ATF 98 Ia 572, cons. 5). Le Tribunal fédéral a du reste constamment rappelé qu'un changement de jurisprudence (v. ATF 111 Ib 209, cons. 3; 103 Ib 87, cons. 3) ou d'interprétation d'une disposition légale applicable (v. Archives de droit fiscal 38, 163, cons. 4c/cc; 19, 189; ATF 83 I 326) ne constituent pas des motifs de révision d'une décision de taxation entrée en force. Dans un arrêt du 16 juin 2003 (FI.2003.0015), le Tribunal administratif a notamment jugé que l'abandon de la jurisprudence "Dumont" (résultant de l'ATF 123 II 218 précité) ne constituait en particulier pas un fait nouveau susceptible de fonder la révision d'une taxation entrée en force; cet arrêt a d'ailleurs été confirmé par le Tribunal fédéral (ATF du 12 décembre 2003, 2P.198/2003 et 2A.346/2003). b) aa) Au vu de ce précédent, les recourants ne sauraient bénéficier d'une révision de leur taxation 2001-2002 sur la base de l'art. 203 al. 1, spéc. let. a LI. Cette solution vaut d'ailleurs sans réserve s'agissant de l'ensemble des frais qui ont pu être consentis jusqu'au 31 décembre 2000. A lire la déclaration pour les gains immobiliers, ainsi que les dernières pièces fournies par les contribuables, il apparaît que seule une partie de la facture *****, soit 3'200 fr., ainsi que la facture *****, 6'881 fr., ont été acquittées en 2001. En d'autres termes, pour tous les montants payés en 2000, il appartenait aux contribuables d'en invoquer la déduction dans le cadre de leur déclaration d'impôt 2001-2002 (année de calcul 2000). bb) S'agissant des frais acquittés en 2001, ils auraient également pu être invoqués dans le cadre de la déclaration 2001-2002bis; cependant, les contribuables, s'ils ont bien déposé une telle déclaration, ont renoncé à invoquer les frais précités. A cet égard, on signalera ici les dispositions transitoires des art. 271 ss LI, relatives au passage au régime de la taxation annuelle postnumerando (loi du 4 décembre 2001, entrée en vigueur le 1er janvier 2003). En substance, ces dispositions prévoient le dépôt d'une déclaration spéciale (période 2001-2002bis), ayant pour objet de déterminer les revenus et charges extraordinaires, intervenus durant la brèche de calcul des années 2001 et 2002 (ces années de calcul n'étant en effet en principe pas prises en considération dans le cadre d'une taxation ordinaire). Dans le cadre de cette procédure, le contribuable est invité à remplir une déclaration portant spécifiquement sur ces revenus et charges extraordinaires; au cas où il invoque, par hypothèse, des charges extraordinaires, le dépôt de sa déclaration

vaut demande de révision (art. 275 al. 1 in fine); sont en particulier considérés comme des charges extraordinaires les frais d'entretien d'immeuble, dans la mesure où ils excèdent chaque année le montant de la déduction forfaitaire (al. 2 let. a; v. également l'al. 3, selon lequel les déductions sont accordées sur la base de la date du paiement). On a vu ci-dessus que les dépenses d'entretien payées en 2001 s'élèvent à quelque 10'000 fr.; ce montant excède la déduction forfaitaire invoquée pour l'année en question (soit 3'040 fr. x 2 = 6'080 fr.). On pourrait dès lors envisager une légère modification de la taxation 2001-2002 en faveur des contribuables, pour autant qu'il soit possible de retenir cette déduction, alors même qu'elle n'a pas été invoquée dans le cadre de la déclaration d'impôt 2001-2002bis. L'autorité intimée le conteste, en soutenant que la procédure ouverte par le dépôt de la déclaration d'impôt 2001-2002bis constitue une procédure de révision au sens strict, de sorte que les déductions invoquées après coup doivent être considérées comme tardives et par conséquent ne pas être prises en considération. Certes, la procédure relative à la déclaration 2001-2002bis se présente sous une forme similaire à celles des déclarations d'impôt ordinaires; il reste qu'elle comportait des formulaires spécifiques, adaptés aux règles particulières des art. 271 ss LI. Or, l'art. 275 al. 1 renvoie précisément à l'art. 203 LI. Il faut ainsi comprendre le régime de la révision propre à la situation transitoire liée au passage à la taxation annuelle en ce sens que les motifs de révision de l'art. 275 LI doivent être invoqués dans le cadre de la déclaration 2001-2002bis; au cas où ils seraient avancés plus tard seulement - comme en l'espèce -, ils seraient alors irrecevables pour cause de tardiveté (art. 204 LI appliqué ici par analogie). c) Demeure enfin la question du sort à réserver à la pénalité facturée par la BCV; cette pénalité doit être assimilée à des intérêts passifs (v. à cet égard TA, FI.1995.0017, du 23 juin 2000), de sorte qu'il ne s'agit à l'évidence pas d'impenses déductibles de l'impôt sur les gains immobiliers; en revanche, il s'agit d'éléments susceptibles d'être déduits dans le cadre de l'impôt sur le revenu. Cette pénalité a été acquittée en 2001 et les contribuables l'ont invoquée dans le cadre de la déclaration 2001-2002bis, mais l'art. 275 al. 2 LI paraît en exclure la déduction. Quoi qu'il en soit, la taxation 2001-2002bis concernant X._____ n'a en l'état pas encore été tranchée; le tribunal n'a donc pas à connaître de cette question - qui est ici prématurée - dans le contexte d'une révision fondée sur l'art. 275 LI. Il en va en revanche différemment s'agissant de son ex-épouse; pour cette dernière, la pénalité liée à la dénonciation anticipée du prêt hypothécaire consenti par la BCV n'a pas été admise comme charge extraordinaire, cela dans le cadre d'une décision du 15 décembre 2003, entrée en force; on ne voit pas ce qui, au surplus pourrait justifier une révision de cette dernière.

E. 4

Il résulte des considérations qui précèdent que le recours doit être rejeté, tant en ce qui concerne la taxation du gain immobilier découlant du transfert de la parcelle 1***** de Z._____, que s'agissant de la révision de la taxation 2001-2002 de chacun des contribuables. Ces derniers supporteront en conséquence l'émolument d'arrêt, qui sera toutefois réduit pour tenir compte du caractère très rigoureux pour les contribuables de la solution retenue; ils n'ont au surplus pas droit à l'allocation de dépens (art. 55 LJPA).