

# VD\_OMNI FI.2007.0095 vom 16. April 2009

VD Tribunal cantonal, 2009-04-16, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2007.0095](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2007.0095)

FR: VD\_OMNI FI.2007.0095 du 16 avril 2009

IT: VD\_OMNI FI.2007.0095 del 16 aprile 2009

## Regeste

X. \_\_\_\_\_ c/Administration cantonale des impôts | Conformément aux principes relatifs au fardeau de la preuve, tous les frais allégués par le recourant qui découlent de devis ne peuvent être déduits au titre d'impenses. Il en va de même des frais engagés antérieurement à la dernière estimation fiscale dès lors que le calcul du gain immobilier imposable se fonde sur cette dernière estimation. Les autres frais invoqués par le recourant doivent être qualifiés d'entretien et ne peuvent dès lors non plus être admis en déduction au titre d'impenses. Recours rejeté.

## Erwägungen

### E. 1

Le recourant relève que l'estimation fiscale retenue par l'autorité intimée pour le calcul du gain immobilier ne comprend pas la valeur de la concession d'eau pour un port de plaisance privé. Partant, il réclame la prise en compte de la dernière estimation fiscale réalisée en 2005 suite à l'aliénation de son bien. a) aa) L'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble situé dans le canton qui notamment fait partie de la fortune privée du contribuable (art. 61 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux - LI; RSV 642.11). L'imposition est différée en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation (art. 65 al. 1 let. a LI). Le gain imposable est en principe constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des impenses L'art. 68 est cependant réservé (art. 66 al. 1 et 2 LI). A teneur de l'art. 68 al. 1 LI, en cas d'aliénation d'immeuble acquis lors d'une opération dont l'imposition a été différée selon l'art. 65 al. 1 let. a à c LI, le précédent transfert imposé est déterminant pour fixer le prix d'acquisition et la durée de possession. Lorsque le contribuable invoque l'estimation fiscale de l'immeuble comme prix d'acquisition fiscale en vertu de l'art. 67 al. 2 LI, le gain immobilier imposable sera au moins égal à celui dont l'imposition a été différée selon l'art. 65 al. 1 let. a, b, d, e et f LI (art. 68 al. 3 LI). Le contribuable peut invoquer l'estimation fiscale de l'immeuble, en lieu et place du prix payé, si elle a été notifiée après l'acquisition et qu'elle est en vigueur depuis au moins dix ans lors de l'aliénation (art. 67 al. 2 LI). bb) Il est établi une estimation fiscale en vue de déterminer la valeur d'imposition des immeubles (bien-fonds, droits distincts et permanents, mines) et des installations techniques et industrielles qui comportent des réseaux de transmission, de distribution à des tiers, de circulation ou de transport (réseau d'eau, de gaz, d'électricité, de chemin de fer, etc.) (art. 1 al. 1 de la loi du 18 novembre 1935 sur l'estimation fiscale des immeubles - LEFI; RSV 642.21). L'estimation fiscale comprend l'estimation du sol, des bâtiments et des accessoires (art. 3 al. 1 LEFI). Il est tenu compte, dans l'estimation, des servitudes actives et passives et des charges foncières (art. 3 al. 3 LEFI). L'art. 2 al. 1 du règlement du

22 décembre 1936 sur l'estimation fiscale des immeubles (RLEFI; RSV 642.21.1) précise que sont compris dans l'estimation le sol, les bâtiments ou constructions, les plantes ainsi que tous accessoires du bien fonds. b) En l'espèce, le recourant s'est prévalu de l'estimation fiscale réalisée en 1994, soit au moins dix ans avant la vente du 12 janvier 2005. Il estime cependant que cette estimation ne prenait pas en compte la valeur de la concession d'eau pour le port de plaisance privé. Il invoque dès lors la prise en compte de l'estimation fiscale réalisée en 2005 évaluant la valeur de l'immeuble à un montant de 1'377'000 francs. Cette requête n'est pas recevable. En effet, l'art. 67 al. 2 LI prévoit clairement que le contribuable peut invoquer l'estimation fiscale de l'immeuble en lieu et place du prix payé à condition qu'elle soit en vigueur depuis dix ans au moins, ce qui n'est pas le cas de l'estimation de 2005 réalisée d'ailleurs après l'aliénation. Il convient dès lors d'examiner si une valeur correspondant à la concession d'eau peut être prise en compte en sus de la valeur fiscale établie en 1994.

## **E. 2**

a) aa) L a LEFI a été adoptée le 18 novembre 1935 dans le but de préciser l'élément fiscal des biens-fonds. Tous les immeubles au sens du code civil (biens-fonds, droits distincts et permanents, mines) et des installations techniques et industrielles qui comportent des réseaux de transmission de distribution à des tiers, de circulation ou de transport (réseaux d'eau, de gaz, d'électricité, de chemins de fer etc.) sont l'objet de l'estimation fiscale. Dans la mesure où ces installations ne sont pas toujours assimilables à des biens-fonds ou même à des "immeubles" au sens du code civil, le législateur a choisi de les désigner expressément afin de les soumettre comme les immeubles à l'estimation fiscale (Exposé des motifs du projet de loi sur l'estimation fiscale des immeubles publié in BGC printemps 1935 pp. 1190 ss). L'art. 3 al. 1 LEFI précise que l'estimation fiscale comprend l'estimation du sol, des bâtiments et des accessoires. Il est également tenu compte dans l'estimation des servitudes actives et passives et des charges foncières (art. 3 al. 2 LEFI). La prise en compte de l'influence d'une concession sur la valeur d'un bien-fonds n'est en revanche pas prévue. Lors des débats parlementaires, la question de la définition du terme "accessoire" au sens de l'art. 3 a été soulevée. Il a notamment alors été affirmé que le terme "accessoire" pouvait par exemple englober le mobilier qui fait partie de l'exploitation d'un restaurant vendu avec l'immeuble. Seraient considérés comme accessoires, au point de vue fiscal, les objets mobiliers affectés par le propriétaire d'une manière durable au service de l'immeuble, notamment les objets scellés, ou qui ne peuvent être détachés sans être fracturés ou sans détériorer la partie de l'immeuble auxquels il sont attachés (Exposé des motifs du projet de loi sur l'estimation fiscale des immeubles publié in BGC printemps 1935 pp. 1190 ss, en particulier pp. 1240 s). bb) Le droit de disposer des eaux dépendant du domaine public appartient à l'Etat (art. 1 de la loi du 5 septembre 1944 sur l'utilisation des lacs et cours d'eau dépendant du domaine public - LLC; RSV 731.01). Nul ne peut détourner les eaux du domaine public, ni les utiliser, sans autorisation préalable du département en charge de la gestion des eaux du domaine public. Sont réservés les droits anciens reconnus par l'Etat avant la promulgation de la présente loi, ainsi que les dispositions du Code rural sur les eaux. Ces droits pourront, à la demande des bénéficiaires et à leurs frais, être immatriculés au registre foncier à titre de droits distincts et permanents, conformément aux dispositions sur la matière (art. 2 LLC). L'autorisation du département est en principe accordée sous la forme d'une concession; sa durée est de huitante ans au maximum (art. 3 LLC). S'agissant des usages des eaux publiques autres que la force motrice, l'art. 26 LLC précise que toutes les autorisations à bien plaisir pour ports, jetées et enrochements seront retirées et

remplacées par des concessions à durée limitée. b) En l'espèce, le recourant bénéficiait, avant la vente de son immeuble, d'une concession d'eau lui octroyant la jouissance d'un port de plaisance. Cette concession, qui n'était pas inscrite au registre foncier, ne déployait que des effets personnels à l'égard de son titulaire. La LEFI est muette sur la prise en compte ou non d'une telle concession dans le calcul d'une estimation fiscale. En effet, il découle de la lettre de la loi ainsi que des travaux préparatoires que le législateur n'a pas réglé l'estimation fiscale d'un tel droit. Il s'agit dès lors de déterminer si c'est volontairement que le législateur s'est abstenu de régler ce point ou s'il s'agit d'une omission de sa part.

### **E. 3**

a) Selon la jurisprudence, l'interprétation de la loi peut conduire à la constatation d'une lacune. Une lacune authentique (ou lacune proprement dite) suppose que le législateur s'est abstenu de régler un point qu'il aurait dû régler et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi. Si le législateur a renoncé volontairement à codifier une situation qui n'appelait pas nécessairement une intervention de sa part, son inaction équivaut à un silence qualifié. Quant à la lacune improprement dite, elle se caractérise par le fait que la loi offre une réponse, mais que celle-ci est insatisfaisante. D'après la jurisprudence, seule l'existence d'une lacune proprement dite appelle l'intervention du juge, tandis qu'il lui est en principe interdit, selon la conception traditionnelle, de corriger les lacunes improprement dites, à moins que le fait d'invoquer le sens réputé déterminant de la norme ne soit constitutif d'un abus de droit, voire d'une violation de la Constitution (cf. ATF 129 III 656 consid. 4.1 p. 657 ss). b) Rien ne permet de retenir en l'espèce que le législateur s'est volontairement abstenu de régler la question des concessions d'usage public dans le cadre des estimations fiscales. L'hypothèse d'un silence qualifié peut dès lors être écartée. Cela étant, la LEFI est muette sur le sort à réserver aux concessions dans le cadre des estimations fiscales. Il s'ensuit que son application littérale a pour conséquence que les concessions n'entrent pas en ligne de compte dans le cadre d'une telle estimation. Or, il est incontesté que la titularité d'une concession d'usage du domaine public du genre de celle concédée au recourant est de nature à augmenter la valeur du bien immobilier du concessionnaire. Ceci est corroboré par le prix de vente obtenu par le recourant en 2005. Partant, la non-prise en compte dans le calcul de l'estimation fiscale de la plus-value engendrée par la concession d'eau donne un résultat insatisfaisant, dès lors qu'en réalité, le vendeur s'acquitte d'un impôt sur le gain immobilier qui se définit en fonction du prix d'aliénation, lequel est majoré du fait de l'existence de cette concession. Or, dans le cas d'espèce, l'immeuble concerné a fait l'objet d'une nouvelle estimation en 1994 dans laquelle il n'a pas été tenu compte de la valeur de la concession, comme l'a confirmé la Commission d'estimation fiscale des immeubles du district de Lavaux. Or, cette valeur aurait été prise en compte si la dernière estimation fiscale avait été fixée non pas à l'occasion d'une révision générale des estimations fiscales, mais d'une vente. En effet, en application de l'art. 2 al. 1 LEFI, l'estimation fiscale est faite par bien-fonds en prenant en compte la moyenne entre sa valeur de rendement et sa valeur vénale. En appliquant la LEFI à la lettre, l'on obtient dès lors une réponse, mais qui ne donne pas satisfaction. En effet, le calcul du gain immobilier imposable repose sur deux variables, à savoir le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des impenses (art. 66 al. 1 LI). Cette dernière variable peut être remplacée par l'estimation fiscale de l'immeuble à certaines conditions remplies en l'espèce (art. 67 al. 2 LI). Or, l'estimation fiscale, si elle avait été calculée suite à une aliénation, aurait pris en compte la valeur de la concession. Partant, en retenant dans le cas d'espèce comme base de calcul l'estimation fiscale réalisée en 1994 qui ne prend pas en compte cette

valeur, il s'ensuit une inégalité de traitement entre l'aliénateur d'un objet dont la dernière estimation fiscale s'est fondée sur le prix de vente et celui dont la dernière estimation fiscale a été faite lors d'une révision générale par une autorité qui ne prend pas en compte la valeur d'une concession. Nous nous trouvons dès lors en présence d'une lacune improprement dite de la loi qui, si elle est appliquée en l'état, conduit à une inégalité de traitement entre les administrés qu'il convient de corriger.

#### **E. 4**

a) Lorsque le contribuable est dans l'incapacité d'établir ses impenses et qu'un bâtiment a été construit après l'acquisition du bien-fonds, son prix de revient est fixé forfaitairement par référence au coût de construction à la date déterminante. Les autres impenses non établies ne sont pas prises en considération (art. 70 al. 3 LI). b) Dans le cadre de l'instruction du présent recours, une estimation sommaire des coûts de construction historique du port a été effectuée. Le prix de construction historique a été estimé à 65'000 francs. L'autorité intimée a dès lors rapporté sa décision du 9 juillet 2007 et pris en compte un montant de 65'000 fr. en sus de l'estimation fiscale fixée en 1994. L'on ne peut dès lors reprocher à l'autorité intimée d'avoir agi de manière arbitraire en se fondant sur l'estimation réalisée selon les critères légaux dans le cadre de l'instruction de la présente affaire. L'évaluation effectuée par un architecte mandaté par le recourant en 2005 ne correspond pas au prix de revient du port au sens de l'art. 70 al. 3 LI. C'est la raison pour laquelle, il convient de retenir le chiffre de 65'000 fr. au titre de valeur du port en 1994. Il convient enfin de rappeler qu'il appartenait le cas échéant au recourant de solliciter une révision de l'estimation fiscale de son bien à l'époque s'il estimait qu'elle ne prenait pas en compte tous les éléments de nature à influencer sur sa valeur. La décision attaquée doit dès lors être confirmée sur ce point.

#### **E. 5**

Le recourant sollicite la déduction du gain immobilier de certains frais à titre d'impenses. L'autorité intimée a accepté en déduction les frais engagés en 1999 pour la fourniture de stores à hauteur de 1'899 fr., pour l'installation de prises et de lustrerie à hauteur de 729 fr. 55 et pour l'installation d'un abri de jardin à hauteur de 1'523 fr., soit une somme totale de 4'151 francs. Elle a refusé de déduire les autres frais. a) Le gain immobilier imposable est constitué de la différence entre le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des dépenses d'investissement (cf. Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2<sup>ème</sup> éd., Lausanne 1998, p. 496; Bernhard Zwahlen, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinde (StHG)*, 2<sup>ème</sup> éd., Bâle/Genève/Munich, vol. I/1, n<sup>o</sup> 43 ad art. 12 LHID). 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 (Peter Locher, *Das Objekt des bernischen Grundstückgewinnsteuer*, thèse, Berne 1976, p. 67). Cette solution est d'ailleurs celle qui découle, en droit vaudois, de l'art. 66 al. 1 LI. L'art. 70 LI énumère les dépenses du contribuable considérées comme impenses au sens de la disposition précitée. Ainsi, seules les dépenses établies par le contribuable qui sont inséparablement liées à l'acquisition ou à l'aliénation, ou qui contribuent à l'augmentation de la valeur de l'immeuble peuvent être déduites. Elles comprennent les droits de mutation sur les transferts à titre onéreux, les frais d'actes et d'enchères (let. a), les commissions et frais de courtage effectivement payés pour l'achat et la vente (let. b), les dépenses donnant une plus-value à l'immeuble (let. c), le coût de travaux d'utilité publique mis à la charge du propriétaire (let. d), l'acquisition et le rachat de servitudes (let. e), les frais des emprunts

hypothécaires contractés au moment de l'achat, de même que les frais des emprunts contractés pour des transformations et réparations (let. f), l'investissement supplémentaire fait par le contribuable à l'occasion d'une opération donnant lieu à une imposition différée selon l'art. 65 al. 1 let. d à f (let. g) et les frais consacrés à un projet non exécuté spécifiquement conçu pour l'immeuble et irréalisable ailleurs (let. h). Lorsque le contribuable est dans l'incapacité d'établir ses impenses et qu'un bâtiment a été construit après l'acquisition du bien-fonds, son prix de revient est fixé forfaitairement par référence au coût de construction à la date déterminante. Les autres impenses non établies ne sont pas prises en considération (art. 70 al. 3 LI). Dans la pratique, la distinction entre les dépenses donnant une plus-value et les frais d'entretien est relativement difficile à opérer, ce qui a occasionné une jurisprudence abondante et évolutive. Selon la pratique "Dumont", les frais consentis dans les cinq ans dès l'acquisition de l'immeuble ne sont en principe pas considérés comme des dépenses d'entretien mais comme des dépenses de plus-value, dans la mesure où ces dernières améliorent l'état de l'immeuble. A l'inverse, sont des frais d'entretien les dépenses engagées par le contribuable pour maintenir son immeuble dans l'état où il se trouvait lorsqu'il a été acquis, de manière à lui conserver sa valeur d'usage initiale, ceux-ci étant alors déductibles du revenu imposable (Walter Ryser, Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, Berne 2002, p. 395; Marc Rivier, op. cit., p. 441). Dans un arrêt rendu le 24 avril 1997 (publié in RDAF 1997 II pp. 582 ss), le Tribunal fédéral a modifié, ou plutôt précisé, 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. Les cas typiques étant ceux des immeubles mal entretenus et dont l'entretien (la rénovation) entraîne une augmentation de la valeur de l'immeuble (consid. 1c). Dans ce dernier cas, 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 (FI.2004.0111, du 27 avril 2005, consid. 2b). Le fardeau de la preuve en matière d'impenses incombe dès lors 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 (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, pp. 110 s et références citées). Certaines législations cantonales allègent le devoir du contribuable qui ne peut présenter de pièces justificatives en raison de leur destruction ou de l'ancienneté des travaux. Elles l'autorisent à présenter une expertise des travaux (StE 1991, B 44.13 Nr 5). Tel n'est pas le cas de la législation vaudoise. Mais la faculté d'invoquer, dans certaines hypothèses, l'estimation fiscale de l'immeuble vise à vrai dire un but analogue, soit faciliter la preuve des impenses. La jurisprudence de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt a repris ce principe en n'admettant comme déductibles que les dépenses prouvées ou rendues suffisamment vraisemblables (CCRI E. et O. Ot-Gi., du 10 mai 1991 et A. Pa., du 12 mars 1991). Conforme au principe général selon

lequel il appartient au contribuable de démontrer l'exactitude des indications qu'il fournit (StE 1988, B. 93.3 Nr 3), cette jurisprudence a été entérinée par le Tribunal administratif (devenue la CDAP le 1<sup>er</sup> janvier 2008) (arrêts FI.1997.0049 du 15 avril 1999; FI.1998.0099 du 25 mars 1999; FI.2002.0044 du 19 mai 2006). b) Conformément aux principes relatifs au fardeau de la preuve précisés par la jurisprudence précitée, tous les frais allégués par le recourant qui découlent de devis ne peuvent être déduits au titre d'impenses. Partant, c'est à juste titre que l'autorité intimée a écarté les montants suivants: 15'050 fr. de Sagrave SA, 5'500 fr. de Hostettler SA, 2'551 fr. de Francis Notari, 2'449 fr. de Guex SA, 13'886 fr.65 de Gabella Verres SA et 708 fr. 10 de Roger Desfayes. Par ailleurs, dès lors que le calcul du gain immobilier imposable se fonde sur la dernière estimation fiscale réalisée en 1994, il n'est pas possible de déduire de ce gain des frais engagés à une date antérieure. Partant, c'est à juste titre que l'autorité intimée a refusé la déduction des frais de raccordement au télésexeau engagés en 1993 (facture de Télélavaux de 1'500 fr.). Il en va de même des frais allégués par le recourant dans sa déclaration du 24 janvier 2005 intitulés "divers" à hauteur de 175'000 fr. et "check" à hauteur de 4'700 fr. engagés en 1987, respectivement 1992. A l'inverse, c'est à juste titre également que l'autorité intimée a admis en déduction les trois factures susmentionnées pour un montant total de 4'151 francs. Les frais engagés pour établir le relevé du port et les plans pour la concession en 2000 (facture de Jacques Vautier de 792 fr.), pour le relevage de l'enrochement en 2003 (facture de Sagrave SA de 538 fr.), pour la fourniture d'une poignée (facture de Gabella Verres Sàrl de 227 fr. 30) ainsi que pour la mise en ordre de la concession d'eau (facture de Conus & Bignens de 2'200 fr.) doivent incontestablement être qualifiés de frais d'entretien. Il en va de même des frais de réparation du port (facture de Sagrave SA de 5'643 fr. 75), même s'ils n'ont pas été pris en charge par une assurance, des frais de remplacement de la chaudière (facture d'Uldry Buffat de 15'002 fr. 20) et des frais pour le "raccord ciment-pvc" (facture de E. Glasson + Cie SA de 193 fr. 50). Partant, c'est à juste titre que l'autorité intimée ne les a pas admis en déduction à titre d'impenses.

## **E. 6**

Il découle des considérations qui précèdent que le recours est mal fondé. Il doit ainsi être rejeté aux frais du recourant qui n'a pas droit à des dépens (art. 49 et 55 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative - LPA; RSV 173.36).

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