

VD_OMNI FI.2008.0085 vom 16. Juni 2009

VD Tribunal cantonal, 2009-06-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2008.0085

FR: VD_OMNI FI.2008.0085 du 16 juin 2009

IT: VD_OMNI FI.2008.0085 del 16 giugno 2009

Regeste

X. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Couple de concubins copropriétaires, chacun pour une moitié, d'un immeuble. Le recourant, se prévalant d'une convention passée avec son amie, a déclaré au titre de revenus l'intégralité des loyers et de la valeur locative de l'immeuble en cause et a porté en déduction l'intégralité des intérêts hypothécaires et des frais d'entretien. L'ACI, à juste titre, s'en est tenue aux inscriptions résultant du registre foncier, en imputant au recourant la moitié de la valeur locative et du rendement locatif de l'immeuble en cause et en n'admettant la déduction que de la moitié des frais d'entretien et des intérêts hypothécaires. Une convention interne ne lie en effet pas l'autorité fiscale. La loi fiscale rattache directement des conséquences fiscales au fait d'être propriétaire, respectivement copropriétaire: en particulier l'imposition du rendement locatif et de la valeur locative. Admettre la prévalence d'une convention interne sur la loi fiscale permettrait sinon aux contribuables de décider d'une répartition de leurs revenus et charges respectifs au mieux de leur sort fiscal, ce qui serait incompatible avec les principes de légalité et d'égalité de traitement. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

Déposé dans le délai de trente jours prévu par les art. 200 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11) et 140 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le recours est intervenu en temps utile. Il est au surplus recevable en la forme.

E. 2

Le litige porte sur les questions de l'imputation de la valeur locative et du rendement locatif de l'immeuble de 1.*****, dont le recourant est copropriétaire à raison de la moitié, et de la déductibilité des frais d'entretien et des intérêts hypothécaires.

E. 3

a) L'art. 24 LI a la teneur suivante: "Est imposable le rendement de la fortune immobilière, en particulier: a. tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance; b. la valeur locative des immeubles ou parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit; [...]" En droit fédéral, l'art. 21 al. 1 LIFD a une teneur identique. Selon la jurisprudence, lorsque l'immeuble fait l'objet d'une copropriété, chacun des copropriétaires se voit imputer la valeur locative respectivement le rendement locatif en fonction de sa part de copropriété découlant du registre foncier (ATF 2A.508/2001 du 26 juin 2002, in RF 2002 564; voir ég. Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, éd. par

Yersin et Noël, Bâle 2008, ad art. 21 n. 31). b) Le contribuable peut déduire de son revenu les frais nécessaires à l'entretien de ses immeubles privés (art. 36 al. 1 let. b LI, 32 al. 2 LIFD). En outre, les intérêts passifs privés sont déduits du revenu, sous certaines réserves (art. 37 al. 1 let a LI, 33 al. 1 let. a LIFD). Selon la doctrine, lorsque l'immeuble fait l'objet d'une copropriété, les frais d'acquisition du revenu sont déductibles chez chacun des copropriétaires, mais uniquement à hauteur du pourcentage de leur participation dans la copropriété (voir Commentaire Romand, op. cit., ad art. 32 n. 28; Peter Locher, Kommentar zum DBG, 1 ère partie, Bâle 2001, ad art. 32, n. 21; Ernst Käzlig, Die direkte Bundessteuer, vol. 1, 2 e éd., Bâle 1992, ad art. 22 al. 1 let. e AIFD, n. 159). L'arrêt précité (ATF 2A.508/2001, RF 2002, 564) expose à propos de l'art. 33 al. 1 let. a LIFD que le contribuable codébiteur solidaire "ne peut déduire les intérêts passifs qu'à concurrence de la part de la dette dont il répond définitivement; par conséquent, il est sans importance que le codébiteur solidaire puisse être recherché pour le tout: il dispose en effet d'un droit de recours contre l'autre ou les autres codébiteurs solidaires, de sorte qu'en définitive il ne répond de la dette que pour sa part; l'insolvabilité éventuelle des codébiteurs n'y change rien".

E. 4

En l'espèce, l'autorité intimée s'est conformée à la jurisprudence précitée et à la doctrine, en imputant au recourant la moitié de la valeur locative et du rendement locatif de l'immeuble en cause et en n'admettant la déduction que de la moitié des frais d'entretien et des intérêts hypothécaires. Le recourant se prévaut toutefois de la convention qu'il a passée le 15 janvier 2001 avec son amie et qui prévoit à son chiffre 2 ce qui suit: "[Le recourant] assume seul l'entier des dépenses d'entretien et la prise en charge des intérêts de la dette. En conséquence, la valeur locative de l'appartement [...], ainsi que l'ensemble des loyers encaissés sont exclusivement déclarés par Monsieur [le recourant] ." Une telle convention ne lie toutefois pas l'autorité fiscale (voir dans ce sens, en ce qui concerne plus particulièrement les conventions de répartition des frais d'acquisition du revenu immobilier, Commentaire Romand, op. cit., ad art. 32 n. 28; Peter Locher, op. cit., ad art. 32, n. 21; Ernst Käzlig, op. cit., ad art. 22 al. 1 let. e AIFD, n. 159; FI.2008.0100 du 10 février 2009). La loi fiscale rattache en effet directement des conséquences fiscales au fait d'être propriétaire d'un immeuble, respectivement copropriétaire: en particulier l'imposition du rendement locatif et de la valeur locative. Les contribuables ne sauraient y déroger par convention interne. Admettre la prévalence d'une convention interne sur la loi fiscale permettrait sinon aux contribuables de décider d'une répartition de leurs revenus et charges respectifs au mieux de leur sort fiscal, ce qui serait incompatible avec les principes de légalité et d'égalité de traitement, comme le relève à juste titre l'autorité intimée. Certes, il peut paraître inéquitable que l'amie du recourant soit imposée sur des loyers qu'elle n'encaisse pas et que le recourant ne puisse pas déduire l'intégralité des intérêts hypothécaires et des frais d'entretien, dont il assume pourtant seul la charge. Comme on l'expose plus loin, une telle imposition n'est cependant pas contraire au principe de la capacité contributive. Au surplus, l'autorité fiscale ne peut s'écarter de la forme juridique choisie par le contribuable que dans deux situations: lorsque la loi fiscale définit le cas d'imposition en faisant appel à un concept économique et en cas d'évasion fiscale (Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2 e éd., Lausanne 1998, p. 105). Or, on ne se trouve en l'espèce dans aucun de ces deux cas de figure; l'autorité fiscale, comme le recourant et son amie d'ailleurs, sont dès lors liés par la forme juridique choisie, à savoir la copropriété, chacun pour une moitié. Les intéressés

auraient pu prévoir au moment de l'acquisition (comme d'ailleurs ultérieurement) des quotes-parts différentes pour tenir compte de leurs apports respectifs et de leur participation aux frais. Dans une affaire similaire (arrêt FI.2001.0033 du 30 août 2001), le Tribunal administratif s'en est également tenu à une répartition selon l'état de propriété au registre foncier. Le recourant s'était prévalu dans ce cas d'espèce d'une convention sur les effets accessoires du divorce qui lui conférait la jouissance exclusive de l'appartement conjugal, resté copropriété des ex-époux (chacun pour une moitié), moyennant qu'il en assume l'intégralité des charges. Le recourant avait ainsi mentionné dans ses déclarations fiscales l'intégralité des revenus et des charges liés à l'immeuble. Le Tribunal administratif a toutefois considéré qu'il n'y avait pas lieu de s'écarter de la forme juridique choisie par les ex-conjoints et que les inscriptions résultant du registre foncier étaient déterminantes. Relevant que le statut des concubins n'est pas en tous points comparable à celui d'ex-époux, le recourant considère que cette jurisprudence n'est pas applicable en l'espèce: dans l'arrêt cité, le statut d'ex-époux n'a cependant eu aucune incidence sur la solution adoptée. Celle-ci a par ailleurs été récemment confirmée par la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal dans un arrêt FI.2008.0100 du 10 février 2009. En outre, le recourant ne peut tirer aucun argument du principe de l'imposition selon la capacité contributive. Comme l'a relevé l'autorité intimée, la totalité des revenus locatifs auxquels l'amie du recourant pourrait prétendre en l'absence de la convention (soit la moitié des loyers encaissés et le loyer que le recourant devrait lui payer pour une utilisation exclusive des locaux commerciaux) lui permettrait d'assumer seule les coûts afférant à sa part de copropriété. Enfin, on note que les concubins n'ont pas été cohérents dans leurs déclarations fiscales respectives: l'amie du recourant a en effet mentionné la moitié des montants en cause pour la valeur locative, le rendement locatif, les frais d'entretien, ainsi que les intérêts hypothécaires. Au regard de ces éléments, c'est à juste titre que l'autorité intimée s'en est tenue aux inscriptions résultant du registre foncier, a imputé au recourant la moitié de la valeur locative et du rendement locatif de l'immeuble en cause et n'a admis la déduction que de la moitié des frais d'entretien et des intérêts hypothécaires.

E. 5

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Le recourant, qui succombe, supportera les frais de justice. Il n'a par ailleurs pas droit à l'allocation de dépens.

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