

VD_OMNI FI.2010.0021 vom 12. Oktober 2010

VD Tribunal cantonal, 2010-10-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2010.0021

FR: VD_OMNI FI.2010.0021 du 12 octobre 2010

IT: VD_OMNI FI.2010.0021 del 12 ottobre 2010

Regeste

A.X._____, B.X._____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Les taxes d'ordure et d'épuration, lesquelles ne servent pas entièrement et immédiatement à l'acquisition, à l'agrandissement ou au maintien d'une source de revenu, mais sont dans un rapport étroit et immédiat avec la consommation de biens, constituent des dépenses engagées par les recourants pour leur entretien privé et ne sont partant pas déductibles de leur revenu. Recours rejeté. Arrêt de la Cour de droit administratif et public confirmé par arrêt du Tribunal fédéral du 19 avril 2011 (2C_878/2010).

Erwägungen

E. 1

L'autorité intimée conclut à l'irrecevabilité du recours déposé le 9 mars 2010 pour défaut de motivation. Elle soutient que sa lecture ne permet pas de déduire dans quelle mesure et pour quelles raisons les recourants contestent sa décision sur réclamation. a) S'agissant des impôts directs cantonaux et des impôts communaux, le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative (art. 199 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts cantonaux - LI; RSV 642.11 et 44 ss de la loi du 5 décembre 1965 sur les impôts communaux - LCom; RSV 650.11). Conformément à cette dernière, l'acte de recours doit être signé et indiquer les conclusions et motifs du recours. La décision attaquée est jointe au recours (art. 79 al. 1 et 99 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative - LPA; RSV 173.36). Sur le plan fédéral, l'art. 140 al. 2 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RSV 642.11) prévoit que le contribuable doit indiquer, dans l'acte de recours, ses conclusions et les faits sur lesquels elles sont fondées, ainsi que les moyens de preuve; les documents servant de preuves doivent être joints à l'acte ou décrits avec précision. Lorsque le recours est incomplet, un délai équitable est imparti au contribuable pour y remédier, sous peine d'irrecevabilité. Selon la jurisprudence rendue sous l'empire de l'ancien arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (aAIFD; RO 56 2021), en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994, le Tribunal fédéral a déduit de l'art. 101 aAIFD (remplacé par l'art. 140 LIFD) que les recours dans lesquels il n'est pas dit en quoi la décision attaquée doit être modifiée et ceux dont la motivation fait défaut ou paraît d'emblée insuffisante peuvent être déclarés irrecevables sans plus ample examen. Dans les autres cas, l'autorité cantonale est tenue d'entrer en matière et, lorsque les motifs du recours existent mais manquent de clarté, d'accorder au contribuable un délai supplémentaire pour compléter son mémoire. D'une manière générale, il y a donc lieu de distinguer entre les recours qui ne peuvent plus être améliorés, parce qu'ils ne contiennent aucune motivation, et les recours dont les défauts sont susceptibles d'être corrigés. Dans ce contexte, le Tribunal

fédéral a déjà eu l'occasion de préciser que les règles valables en matière de recours selon l'art. 106 aAIFD (cf. art. 140 ss LIFD) ne sont pas différentes de celles qui régissent le recours de droit administratif au Tribunal fédéral. Il en résulte qu'il ne faut pas poser des exigences trop strictes quant à la formulation des conclusions et des motifs. Il suffit que l'on puisse déduire de l'acte de recours les points sur lesquels la décision attaquée est critiquée, ce que le recourant demande et sur quels faits il entend se fonder. Une motivation même brève est suffisante. Il n'est par ailleurs pas nécessaire que les conclusions soient formulées explicitement pour qu'elles soient recevables; il suffit qu'elles ressortent clairement des motifs allégués (ATF 2A.418/2006 du 21 novembre 2006 consid. 4.2 et les références citées; arrêt FI.2006.0092 du 19 octobre 2007 consid. 2 p. 5). La jurisprudence cantonale fait également preuve d'une relative souplesse en ce qui concerne la motivation. Si le recourant a un devoir général de motiver son recours et d'articuler ses griefs, il suffit qu'on puisse déduire de l'acte de recours dans quelle mesure et pour quelles raisons il conteste la décision attaquée. Le recourant - surtout s'il n'est pas assisté par un mandataire professionnel - peut se contenter de donner la substance de ses motifs puisque leur qualification juridique est l'affaire du juge au moment où il examine la recevabilité du recours. Un recours doit au moins manifester la volonté de recourir, c'est-à-dire de contester la décision attaquée et d'en obtenir la modification: c'est là l'élément constitutif central d'un recours (arrêt PE.2009.0392 du 15 octobre 2009 consid. 1 pp. 4 s.). La simple allégation que la décision serait erronée et le seul renvoi global à des actes de procédure antérieurs sont en revanche insuffisants (ATF 113 Ib 287 traduit in JT 1989 I pp. 313 s.). Un délai de correction ne doit en outre être imparti au recourant que si la motivation existe mais n'a pas la clarté nécessaire (Benoît Bovay, Procédure administrative, Berne 2000, pp. 387 s.). L'absence totale de motivation entraîne ainsi l'irrecevabilité immédiate du recours (Bovay, op. cit., p. 386). On admet certes que le recourant puisse se référer à des écritures ou à des pièces relevant de procédures antérieures; cette faculté le dispense dans une certaine mesure de développer ses moyens, mais non pas au point qu'il puisse s'affranchir de les indiquer (Pierre Moor, Droit administratif, Berne 2002, vol. II p. 673; André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 916 et les références citées). On ne saurait ainsi admettre qu'un recourant, dont les arguments ont été examinés minutieusement par l'autorité inférieure, se contente de renvoyer à ces arguments et ne s'exprime absolument pas sur les considérants de la décision attaquée. Enfin, l'art. 27 al. 4 et 5 LPA prévoit que l'autorité peut renvoyer les écrits peu clairs, incomplets, prolixes, inconvenants ou qui ne satisfont pas aux conditions de forme posées par la loi et impartir un bref délai à leurs auteurs pour les corriger. Les écrits qui ne sont pas produits à nouveau dans ce délai, ou dont les vices ne sont pas corrigés, sont réputés retirés. L'autorité informe les auteurs de ces conséquences (arrêt FI.2006.0092 du 19 octobre 2007 consid. 2 pp. 5 s.). b) Contrairement à ce que soutient l'autorité intimée, l'acte adressé au tribunal de céans par les recourants le 9 mars 2010 remplit les exigences posées par la jurisprudence en matière de motivation. Ces derniers manifestent en effet sans équivoque leur volonté de recourir contre la décision de l'autorité intimée "refusant la déduction de frais d'entretien immobiliers", puis sollicitent un délai supplémentaire pour pouvoir étayer leur motivation. La lecture de la lettre du 9 mars 2010 permet d'être fixé sur la volonté des recourants, l'objet du litige et leurs conclusions, quand bien même celles-ci ne sont pas formellement énoncées. En outre, les recourants ont complété leurs recours dans le délai imparti pour ce faire par le juge instructeur. L'on relèvera pour le surplus que la lettre du 9 mars 2010 aurait à la rigueur pu constituer un recours recevable, puisque l'on comprend que les recourants contestent le refus de l'autorité

intimée de déduire leurs frais d'entretien d'immeuble et demandent la modification de leur taxation dans ce sens. L'on aurait d'ailleurs pu concevoir que la motivation soit complétée à l'occasion d'un second échange d'écritures. L'élément essentiel cependant réside dans le fait que la volonté de recourir des recourants a été clairement manifestée dans le délai légal de 30 jours. Partant, leur recours est recevable.

E. 2

Sur le fond, le litige porte sur le refus de l'autorité intimée de déduire du revenu des recourants certains frais en relation avec leur immeuble. Les frais litigieux concernent des travaux d'aménagement extérieurs effectués par l'entreprise Yves Luthy (30'682 fr.), des travaux de cheminements (3'190 fr), des travaux de peintures extérieures (4'950 fr. 40), l'installation de bacs "Muraflor" (5'572 fr. 50) ainsi que d'un barbecue (5'082 fr. 50) et la pose d'une couverture acrylique (1'411 fr. 20). Pour le surplus, est encore litigieuse la déduction des frais de géomètre-architecte (7'550 fr.) et de location d'une mini-benne (216 fr. 30) ainsi que les taxes d'ordure et d'épuration (120 fr. + 374 fr. 75). a) aa) Sur la plan fédéral, l'art. 32 al. 2 LIFD prévoit que le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers. Le Département fédéral des finances détermine dans quelle mesure les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien. Au lieu du montant effectif des frais et primes se rapportant aux immeubles privés, le contribuable peut faire valoir une déduction forfaitaire. Le Conseil fédéral arrête cette déduction forfaitaire (art. 32 al. 4 LIFD). Selon l'art. 1 de l'ordonnance de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct (ordonnance de l'AFC sur les frais relatifs aux immeubles; RS 642.116.2), sont en particulier déductibles les frais suivants: "a. les frais d'entretien: 1. les dépenses dues aux réparations ou aux rénovations, si elles n'entraînent pas une augmentation de la valeur de l'immeuble, 2. les versements dans le fonds de réparation ou de rénovation (art. 712 I, CC) de propriétés par étages, lorsque ces affectations ne servent à couvrir que les frais d'entretien d'installations communes, 3. les frais d'exploitation: les contributions périodiques pour l'enlèvement des ordures ménagères (mais non les contributions prélevées selon le principe du pollueur-payeur), l'épuration des eaux, l'éclairage et le nettoyage des rues; l'entretien des routes; les taxes immobilières représentant des impôts réels; les rétributions au concierge; les frais d'entretien et d'éclairage des pièces utilisées en commun, de l'ascenseur, etc., dans la mesure où le propriétaire les assume; b. les primes d'assurances: les primes d'assurances de choses (assurance-incendie, assurances contre les dégâts des eaux et le bris de glaces et assurance-responsabilité civile); c. les frais d'administration: les frais de port, de téléphone, d'annonces, d'imprimés, de poursuite, de procès et les rétributions au gérant, etc. (seulement les dépenses effectives; les indemnités pour le travail effectué par le propriétaire ne sont pas déductibles)." Ne sont toutefois pas déductibles notamment les frais d'entretien suivants (art. 1 al. 2 de l'Ordonnance de l'AFC sur les frais relatifs aux immeubles): "a ... b. les contributions uniques, auxquelles est soumis le propriétaire, pour les routes, trottoirs, berges, canalisations et conduites, taxes de raccordement à une nouvelle canalisation, épuration des eaux, gaz, électricité, eau, antenne de télévision et télé-réseau, etc.; c. les frais de chauffage du bâtiment et de l'eau courante, c'est-à-dire les dépenses qui sont directement en rapport avec l'exploitation de l'installation de chauffage ou du

chauffe-eau central, notamment les frais d'énergie; d. les redevances en matière de droits d'eau ne sont en principe pas considérées comme frais d'entretien déductibles." Sont en revanche déductibles les redevances en matière de droits d'eau si le propriétaire d'un objet locatif les prend à sa charge sans se les faire rembourser par les locataires (art. 1 al. 3 de l'Ordonnance de l'ACF sur les frais relatifs aux immeubles). bb) Dans le canton de Vaud, l'art. 36 al. 1 LI prévoit que le contribuable peut déduire de son revenu les frais d'administration par des tiers de sa fortune mobilière privée et les impôts à la source étrangers qui ne peuvent être ni remboursés ni imputés (let. a) ainsi que les frais nécessaires à l'entretien de ses immeubles privés, les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment, les prime d'assurances qui les concernent et les frais d'administration par des tiers. Le Conseil d'Etat détermine dans quelle mesure les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien (let. b). Sont en outre déductibles les frais occasionnés par des travaux de restauration de monuments historiques que le contribuable entreprend en vertu de dispositions légales, en accord avec les autorités ou sur leur ordre, pour la part non subventionnée (art. 36 al. 2 LI). Au lieu du montant effectif des frais et primes se rapportant aux immeubles privés, le contribuable peut faire valoir une déduction forfaitaire. Le Conseil d'Etat arrête cette déduction forfaitaire (art. 36 al. 3 LI; cf. également art. 3 du règlement du 8 janvier 2001 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés - RDFIP; RSV 642.11.2). Pour le surplus, les instructions générales sur la manière de remplir la déclaration d'impôt des personnes physiques relative à la période fiscale 2003 (ci-après: les instructions générales 2003) précisent que le contribuable peut déduire au titre de frais d'entretien d'immeubles les frais effectifs d'entretien et d'administration de ses immeubles, soit: "- les frais de réparation et de rénovation, pour autant qu'ils n'augmentent pas la valeur de l'immeuble; - les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement sont en principe déductibles dans leur intégralité (...); - les primes d'assurances de l'immeuble (assurances contre l'incendie, les dégâts des eaux, les bris de glace, assurance couvrant la responsabilité civile assumée en qualité de propriétaire, etc.) à l'exclusion de toutes autres primes d'assurances concernant les personnes et les biens mobiliers; - les frais d'administration (seulement les dépenses effectives). Le propriétaire ne peut pas déduire d'indemnité pour le travail qu'il aurait effectué lui-même; - les autres frais, tels que contributions périodiques pour la distribution des eaux (à l'exception du coût de la consommation d'eau, des contributions pour le raccordement aux canalisations et aux installations de protection des eaux), contributions périodiques aux frais d'éclairage, de nettoyage des rues et d'enlèvement des ordures ménagères, frais d'éclairage des cages d'escaliers, ascenseur, impôt foncier communal, etc., en tant qu'ils sont à la charge du propriétaire. Les frais de chauffage et d'eau chaude (combustible, énergie électrique, entretien du brûleur, ramonage, révision des citernes, taxe d'épuration des eaux, etc.) ne donnent pas lieu à déduction; - les frais occasionnés par des travaux de restauration de monuments historiques que le contribuable entreprend en vertu des dispositions légales, en accord avec les autorités ou sur leur ordre, pour la part non subventionnée." Les instructions générales 2003 indiquent en outre que les dépenses faites par le propriétaire d'une maison familiale ou d'une villa en vue de l'aménagement ou de l'entretien d'un jardin d'agrément ou d'un parc ne peuvent pas être déduites lorsque les commodités qui en résultent sont sans influence sur la valeur locative de l'immeuble. cc) Il y a lieu de distinguer les frais nécessaires à l'entretien de l'immeuble du contribuable des frais entraînant une plus-value de cet immeuble. Les premiers constituent en effet des frais d'acquisition du revenu. Ils

comprennent des dépenses consenties en vue de maintenir ou rétablir la source du revenu, de conserver sa valeur d'usage et de compenser l'usure normale de la chose due à l'écoulement du temps. En revanche, les seconds sont considérés comme des dépenses d'investissement qui ne sont pas déductibles, car elles n'ont plus pour effet de maintenir purement et simplement la source du revenu, mais d'augmenter la valeur de l'immeuble et, partant, son revenu (arrêt du Tribunal fédéral 2A.683/2004 du 15 juillet 2005 publié in RDAF 2005 II pp. 502 ss consid. 2.3 p. 505; arrêt du Tribunal administratif de Genève du 12 octobre 1993 publié in RDAF 1993 pp. 432 ss consid. 3 p. 433). dd) S'agissant des frais d'entretien de jardin, le Tribunal fédéral a précisé que le critère consistant à faire dépendre leur prise en compte du fait que celui-ci ait une influence sur le calcul de la valeur locative, respectivement soit concrètement pris en considération dans le calcul de cette valeur, échappait au grief d'arbitraire (arrêt du Tribunal fédéral du 6 décembre 1996 publié in StE 2001, B 25.6 n° 44). Ainsi la jurisprudence retient-elle que la déduction de tels frais d'entretien n'entre en ligne de compte que si la valeur de jouissance de l'immeuble est augmentée de façon à correspondre aux avantages résultant de ces dépenses (arrêt du Tribunal administratif de Neuchâtel du 4 juillet 1984 publié in StE 1985, B 27.7, n° 5), ou encore si le jardin, en raison de son usage, entre en ligne de compte de manière significative dans la fixation de la valeur locative (arrêt du Tribunal administratif de Fribourg du 18 octobre 2002 publié in StE 2004, B 25.6, n° 50). C'est en effet seulement dans ces circonstances que l'entretien du jardin est réputé servir au maintien de la valeur d'usage de l'immeuble, qu'il soit occupé par son propriétaire ou mis à disposition d'un locataire (arrêt du Tribunal administratif de Fribourg du 12 mai 2000 publié in StE 2001, B 25.6, n° 42). Tel est par exemple le cas d'un grand parc, avec murs de soutènement, escaliers, places de graviers et allées et dont l'entretien nécessite l'aide d'un jardinier professionnel (Blätter für zürcherische Rechtsprechung (ZR), 39, 30). A l'inverse, le tribunal de céans a déjà eu l'occasion de juger que la taille d'une haie n'entraînait pas une augmentation de la valeur de jouissance d'un jardin; les frais engagés à cette fin relèvent plutôt de l'entretien courant entrant dans la catégorie des dépenses privées du propriétaire qui sont sans incidence sur la valeur des aménagements extérieurs ou celle de la propriété (arrêt FI.2001.0002 du 14 novembre 2005 consid. 3b p. 5). Dans le canton de Vaud, la valeur locative s'élève au 65% de la valeur statistique, laquelle est établie sur la base d'une statistique des loyers, mise à jour périodiquement. Elle tient compte de la surface du logement, de l'âge du bâtiment et de la commune de situation de l'immeuble, du type de logement, de l'absence de confort et de l'environnement défavorable. Entre les mises à jour de la statistique, la valeur statistique est adaptée d'après la variation du coût de la vie, des loyers et du coût de la construction (art. 25 al. 2 et 3 LI). Les aménagements extérieurs ne sont partant pas pris en compte dans le calcul de cette valeur. ee) Il convient enfin de distinguer les frais d'entretien d'immeubles des frais privés du contribuable. Pour les immeubles occupés en propre, seuls sont déductibles les frais d'entretien qui sont en rapport immédiat avec la valeur locative (imposable). De manière similaire à la distinction effectuée entre loyer et charges lorsqu'un immeuble est loué à des tiers, seuls les frais d'entretien que le propriétaire doit supporter lui-même en louant son immeuble à des tiers constituent des frais d'entretien déductibles en cas d'utilisation en propre. Les autres charges représentent des dépenses pour l'entretien privé du contribuable et ne sont pas déductibles (arrêt du Tribunal fédéral 2A.683/2004 du 15 juillet 2005 publié in RDAF2005 II pp. 502 ss consid. 2.5 p. 506). Le Tribunal fédéral a jugé que les taxes d'épuration des eaux constituent, à l'instar de la taxe d'élimination des ordures, la taxe pour l'alimentation en eau potable ainsi que les frais de contrôle de

ramoneur, des perceptions périodiques qui ne servent pas entièrement et immédiatement à l'acquisition, à l'agrandissement ou au maintien d'une source de revenu, mais sont dans un rapport étroit, immédiat avec la consommation de biens (l'eau, l'élimination des déchets). Dans la mesure où ces frais dépendent de l'utilisation d'un bien, ils constituent des dépenses pour l'entretien privé du contribuable, et ne sont pas déductibles (arrêt du Tribunal fédéral 2A.683/2004 du 15 juillet 2005 publié in RDAF 2005 II pp. 502 ss consid. 3.3 p. 507). Cette réglementation vaut tant en matière d'impôt fédéral direct que pour les impôts directs cantonaux (arrêt du Tribunal fédéral 2A.683/2004 du 15 juillet 2005 publié in RDAF 2005 II pp. 502 ss consid. 4.4 pp. 509 s.). b) En l'espèce, la plupart des frais dont la déduction est litigieuse concernent l'aménagement du jardin des recourants. Ces derniers demandent en effet que soient déduits de leur revenu imposable les frais d'aménagement d'une pergola, de cheminements, de peintures extérieures, d'installations de bac à fleurs et d'un barbecue et de pose d'une couverture acrylique. Les recourants soutiennent notamment avoir dû reconstruire entièrement leur pergola détruite par une accumulation de neige durant l'hiver 1998-1999. Par conséquent, ils auraient également dû réparer et remettre à niveau le dallage endommagé suite à cet effondrement. Ce faisant, ils perdent toutefois de vue que des aménagements tels qu'une pergola n'entrent pas en compte dans le calcul de la valeur locative. Il ne s'agit pas d'un élément propre à augmenter la valeur de jouissance de l'immeuble de façon à correspondre aux avantages résultant de ces dépenses. Partant, qu'il s'agisse d'une nouvelle construction ou d'une remise en état, les frais d'installation d'une pergola, ne peuvent être portés en déduction du revenu imposable du propriétaire de l'immeuble. Il en va de même pour les travaux de cheminements, de peintures extérieures, de pose de bac à fleurs, d'installation d'un barbecue et de pose d'une couverture acrylique. Pour le surplus, il sied de relever qu'il s'agit de nouvelles installations qui ne pourraient en tous les cas pas être qualifiées de travaux d'entretien. Par ailleurs, la facture de géomètre-architecte et celle de location d'une mini-benne n'entrent pas non plus dans la définition de frais d'entretien déductibles, dès lors qu'elle se rapporte à des travaux qui ne peuvent être qualifiés d'entretien, soit parce qu'il s'agit de travaux à plus-value - soit la création d'une pièce au sous-sol - soit parce qu'il s'agit d'aménagements extérieurs sans incidence sur la valeur locative du bien (pergola et autres installations dans le jardin). S'agissant enfin des taxes d'ordure et d'épuration, elles ne servent pas entièrement et immédiatement à l'acquisition, à l'agrandissement ou au maintien d'une source de revenu, mais sont dans un rapport étroit et immédiat avec la consommation de biens. Elles constituent dès lors des dépenses engagées par les recourants pour leur entretien privé et ne sont partant pas non plus déductibles. Il s'ensuit que le montant des frais déductibles du revenu imposable des recourants s'élève à 3'742 fr. 10. C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a fait application de la déduction forfaitaire représentant un montant de 6'305 francs. Sa décision doit dès lors être confirmée.

E. 3

Il découle des considérations qui précèdent que le recours est mal fondé et doit être rejeté aux frais des recourants qui n'ont pas droit à des dépens (art. 49, 55, 91 et 99 LPA).