

VD_OMNI FI.2015.0059 vom 3. August 2015

VD Tribunal cantonal, 2015-08-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2015.0059

FR: VD_OMNI FI.2015.0059 du 3 août 2015

IT: VD_OMNI FI.2015.0059 del 3 agosto 2015

Regeste

A. X. _____, B. X. _____/Administration cantonale des impôts | Impôt sur les gains immobiliers. Conformément aux principes relatifs au fardeau de la preuve, tous les frais allégués par les recourants ne peuvent être déduits au titre d'impenses. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

a) Aux termes de l'art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; RSV 173.36), le recours au Tribunal cantonal s'exerce dans les 30 jours dès la notification de la décision ou du jugement attaqués. L'acte de recours doit être signé et indiquer les conclusions et motifs du recours (art. 79 al. 1 LPA-VD). b) En l'espèce, l'autorité intimée soutient que le recours serait insuffisamment motivé et qu'il devrait pour ce motif être déclaré irrecevable. Il est vrai que l'acte de recours ne comprend pas une motivation propre. Il se réfère toutefois au courrier que les recourants ont adressé le 17 avril 2015 et dans lequel ils indiquaient précisément les points contestés et pour quels motifs. La jurisprudence, qui n'est pas très exigeante en la matière, autorise cette façon de procéder (voir notamment arrêt FI.2003.0127 du 29 avril 2004 consid. 1). Il y a donc lieu d'entrer en matière sur le recours, qui porte sur les deux décisions sur réclamation du 27 mars 2015.

E. 2

a) 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 fait partie de la fortune privée du contribuable; qui est destiné à l'exploitation agricole ou sylvicole du contribuable; qui appartient à un contribuable exonéré de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice (art. 61 al. 1 let. a à c de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux – LI; RSV 642.11). Constitue une aliénation imposable tout acte qui transfère la propriété d'un immeuble, telle que la vente, l'expropriation ou la cession d'une part de propriété commune (art. 64 al. 1 LI). Est assimilé à l'aliénation de tout ou partie de l'immeuble le transfert d'actions ou de parts de sociétés immobilières (art. 64 al. 2 let. d LI). b) En principe, le gain immobilier imposable est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des dépenses d'investissement (ou impenses, art. 66 al. 1 LI; cf. Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2^{ème} éd., Lausanne 1998, p. 496; Bernhard Zwahlen, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2^{ème} éd., Bâle/Genève/ Munich 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" ; Zwahlen, n° 45; Peter Locher, Das Objekt den bernischen Grundstückgewinnsteuer, thèse, Berne 1976, p. 67). Selon l'art. 67 LI, le prix d'acquisition est le prix qu'avait payé l'aliénateur (al. 1). 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 (al. 2). L'art. 70 LI énumère les dépenses du contribuable considérées comme impenses au sens de la disposition précitée. On y trouve notamment les commissions et frais de courtage effectivement payés pour l'achat et la vente (al. 1 let. b), les dépenses donnant une plus-value à l'immeuble (al. 1 let. c) ainsi que les frais des emprunts hypothécaires contractés au moment de l'achat, de même que les frais des emprunts contractés pour des transformations et réparations (al. 1 let. f). 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; cf. également art. 32 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct, ci-après: LIFD) car ils sont considérés comme des frais d'acquisition du revenu immobilier, même si le contribuable habite l'immeuble dont il est propriétaire car, dans cette hypothèse, le propriétaire est imposé sur la valeur locative de son immeuble (Jean-Marc Rivier, op. cit., p. 439-440). Le produit de l'aliénation est le montant total des prestations pécuniaires ou appréciables en argent que l'acquéreur verse ou s'engage à verser à l'aliénateur ou à des tiers au profit de ce dernier (art. 71 al. 1 LI). c) Selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 140 II 248 consid. 3.5 et les réf. citées; ATF 121 II 257 consid. 4c/aa et les réf. citées). Dès lors, l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6^{ème} édition, Zurich 2002, p. 416 et les références citées). Les dépenses d'investissement sont un facteur qui conduit à réduire la charge fiscale. Par conséquent, le contribuable supporte le fardeau de la preuve des faits y relatifs (TF 2C_288/2007 du 19 décembre 2007 consid. 5.2, in RtiD 2008 I p. 971). d) Dans la pratique, la distinction entre les dépenses donnant une plus-value et les frais d'entretien est relativement difficile à opérer. 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 p. 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'ils 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 (arrêt 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, Zurich 1989, p. 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^{er} janvier 2008) (arrêts FI.2007.0095 du 16 avril 2009; FI.2002.0044 du 19 mai 2006; FI.1998.0099 du 25 mars 1999 et les références).

E. 3

En l'espèce, les recourants estiment pouvoir déduire, au titre d'impenses, les dépenses afférentes à divers travaux ayant fait l'objet de trois factures des entreprises C._____, D._____ et E._____. a) La facture de l'entreprise C._____, datée du 27 juin 2007, porte sur un montant de 5'771 fr. 65. Elle était adressée à " PPE 4*****", A. et B. X._____, 5***** ". Sous la rubrique " Concerne " figure la mention " PPE 4***** ". Selon son libellé, cette facture concernait un velux. Sur un montant total de 9'619 fr. 45, la recourante aurait eu à sa charge une participation de 3'847 fr. 80, le solde à la charge de la PPE s'élevant à 5'771 fr. 65. Les recourants exposent à cet égard avoir fait installer deux velux dans leur appartement, et non dans les parties communes de la PPE. Le montant de 3'847 fr. 80 aurait été payé par eux-mêmes, et non par le fonds de rénovation de la PPE. L'autorité intimée considère qu'aucune preuve n'est apportée que cette facture a été payée par la recourante. La preuve qu'il s'agit là de travaux entrant dans la catégorie des impenses ne serait pas non plus rapportée. La nature exacte des travaux liés à cette facture, qui a pour seul libellé "VELUX" , n'est pas déterminée. Certes, les recourants exposent qu'il s'agissait de l'installation de deux velux sur leur partie privative. Toutefois, dès lors que l'autorité intimée émet des doutes à ce sujet, les seules explications non documentées des recourants ne suffisent pas à établir le bien-fondé de leur moyen. Ainsi, notamment, les recourants n'apportent pas la preuve qu'une partie des travaux portait véritablement sur une part privative et qu'ils ne concernaient pas des parties communes de la PPE. Ils n'établissent pas plus qu'il s'agissait véritablement de travaux à plus-value et non pas de simples travaux d'entretien, comme par exemple le remplacement de velux. Enfin, les recourants n'apportent pas la preuve qu'ils ont bien payé le montant de 3'847 fr. 80. Pour tous ces motifs, c'est à juste titre que l'autorité intimée a refusé de tenir compte du montant de 3'847 fr. 80 au titre d'impenses. b) La facture D._____, datée du 15 novembre 2001, porte sur un montant de 16'200 francs. Adressée aux recourants, elle énumère les travaux suivants: "Retrait faux

plafond salle à manger & évacuation Fourniture de lamelles bois pour création plafond Main d'oeuvre pose Peinture – finitions Fourniture, préparation, création porte coulissante de séparation cuisine / salle à manger Redresser mur / enduit / peinture salon" Les recourants exposent que ces travaux ont été réalisés juste après l'acquisition de leur bien-fonds. Le plafond existant alors a dû être remplacé, car il était très abîmé. Ils considèrent que l'intégralité de la facture doit être prise en compte au titre d'impenses. Pour sa part, l'autorité intimée a admis un tiers de la facture au titre d'impenses, dès lors que la plupart des travaux énumérés concerne essentiellement des frais de remplacement et de rénovation. Le fait que les travaux litigieux aient été réalisés peu de temps après l'acquisition de leur immeuble par les recourants ne suffit pas encore à retenir qu'ils entreraient dans la catégorie des impenses. On relèvera à cet égard que les recourants ont eux-mêmes expliqué qu'ils avaient dû réaliser ces travaux en raison du fait que le plafond existant était très abîmé et qu'il n'était " pas récupérable en l'état ". Il s'agit là par conséquent de travaux qui avant tout contribuent à maintenir la valeur d'usage du bien-fonds des recourants. Les postes de la facture le confirment (" retrait du faux plafond et évacuation ", " fourniture de lamelles en bois pour la création d'un plafond ", " travaux de peinture ", etc.). Avec l'autorité intimée, il faut admettre que de tels travaux contribuent néanmoins aussi à améliorer le confort du bien-fonds concerné, lui apportant ainsi une plus-value. Compte tenu de ce qui précède, c'est à juste titre que l'autorité intimée a tout de même tenu compte d'une part de travaux d'impenses. Pour le surplus, la proportion de 1/3 - 2/3 ne prête pas le flanc à la critique, dès lors que la plupart des postes de la facture constituaient des frais de remplacement et de rénovation. c) La facture de l'entreprise E. _____, datée du 20 juillet 2010, porte sur un montant de 7'907.22 euros, soit 11'070 fr. au taux de change de l'époque. Adressée au recourant, elle concerne, dans la cuisine, des travaux de dépose, de fourniture et de pose de carrelage, ainsi que de peinture des placards pour remise à neuf et, dans le salon, de dépose de moquette, de fourniture et de pose de parquet. Les recourants considèrent qu'un tiers de cette facture, soit 3'497 fr. 30, doit être admis au titre d'impenses, " étant donné que ces travaux ont permis d'enlever de la moquette et du vieux carrelage pour donner un aspect plus élégant avec un parquet et du carrelage plus haut de gamme et ont clairement contribué à la plus-value de l'appartement ". L'autorité intimée estime qu'il ne s'agit pas d'impenses. Il résulte des rubriques de la facture et des explications des recourants que les travaux précités ont servi à remplacer le carrelage et la moquette existant dans la cuisine et le salon de leur appartement, ainsi qu'à rafraîchir les placards de la cuisine. Il s'agit ici ainsi de travaux de remplacement, qui peuvent être qualifiés d'entretien. Les recourants n'établissent pas que ces travaux auraient apporté au demeurant une plus-value à leur appartement, leurs simples allégations à ce sujet étant insuffisantes. C'est par conséquent à juste titre que l'autorité intimée a refusé de prendre en considération le tiers de la facture litigieuse au titre d'impenses.

E. 4

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation des décisions attaquées. Les frais de justice sont mis à la charge des recourants, qui succombent (art. 49 al. 1 et 91 LPA-VD). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 55 al. 1 a contrario et 56 al. 3 LPA-VD).