

# VD\_OMNI FI.2016.0018 vom 29. Juli 2016

VD Tribunal cantonal, 2016-07-29, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2016.0018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2016.0018)

FR: VD\_OMNI FI.2016.0018 du 29 juillet 2016

IT: VD\_OMNI FI.2016.0018 del 29 luglio 2016

## Regeste

A.X. \_\_\_\_\_ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Surface déterminante pour le calcul de la valeur locative. La pratique vaudoise ne prévoit pas de réduction de la surface prise en compte pour les locaux en sous-sol lorsque que ceux-ci ne permettent qu'une utilisation particulière. En outre, la salle de sport, bien que de dimensions réduites, ne constitue pas un local de service, qui pourrait être exclu de la surface déterminante. C'est à juste titre que l'autorité intimée a intégré la surface de la cave transformée en salle de sport dans la surface déterminante pour le calcul de la valeur locative.

## Erwägungen

### E. 1

Déposé dans le délai de 30 jours fixé par l'art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; RSV 173.36), le recours est intervenu en temps utile. Il n'a pas été déposé devant le tribunal de céans, mais devant l'ACI qui, en application de l'art. 7 al. 1 LPA-VD, l'a transmis au tribunal, sans préjudice pour le recourant. Le recourant dispose de la qualité pour recourir au sens de l'art. 75 LPA-VD. Bien que sommaire, la motivation du recours permet d'identifier les points contestés. Certes, le recourant maintient depuis le début du litige la même argumentation sans aucunement tenir compte des explications détaillées données par l'autorité intimée. Cette attitude n'implique pas encore que sa motivation est insuffisante. Le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles énoncées par l'art. 79 LPA-VD. Il y a donc lieu d'entrer en matière sur le fond.

### E. 2

Le litige a trait à la taxation du recourant pour la période fiscale 2013, relativement à l'impôt cantonal et communal, ainsi qu'à l'impôt fédéral direct. a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'il se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions – qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt –, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 136 II 260 consid. 1.3.1 p. 262, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux

catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262/263). b) En l'espèce, les questions litigieuses sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt; elles portent sur la déduction de frais d'administration de la fortune, sur la déduction de frais d'entretien et sur le calcul de la valeur locative. Ces points ne sont pas réglés de manière différente en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. Le tribunal statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. arrêt FI.2010.0026 du 24 juin 2010 consid. 1).

### **E. 3**

a) Le contribuable qui possède une fortune mobilière privée peut déduire les frais d'administration par des tiers et les impôts à la source étrangers qui ne peuvent être ni remboursés ni imputés (art. 32 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; 642.11] et 36 al. 1 de la loi sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 [LI; RS 642.11]). Celui-ci doit cependant être en mesure de justifier par pièces les déductions qu'il revendique (v. sur ce point, arrêts FI.2010.0025 du 31 mai 2011; FI.1995.0106 du 2 décembre 1996; FI.1994.0155 du 10 octobre 1995). En lieu et place des frais effectifs, les contribuables peuvent déduire un montant forfaitaire de 1,5‰ (cf. Instructions générales de l'ACI sur la manière de remplir la déclaration d'impôt des personnes physiques, ad rubrique 490). Ces forfaits facilitent la tâche de l'administration et du contribuable, qui peut se contenter d'annoncer dans sa déclaration la déduction forfaitaire spécifiquement prévue pour chaque catégorie de dépense; il doit rendre vraisemblable le fait qu'il a été exposé à cette dépense, sans fournir d'autre justificatif. Selon les informations fiscales éditées par la Conférence suisse des impôts – Union des autorités fiscales suisses (L'impôt sur le revenu des personnes physiques- (état octobre 2015, p. 65): "En principe, les frais engagés par une personne pour l'administration de sa propre fortune sont considérés comme étant des frais de gestion privés non déductibles". b) Il ressort des paragraphes qui précèdent que les frais d'administration de la fortune ne peuvent pas sans autre être déduits dans leur totalité. Le texte même de la loi souligne en effet que sont considérés comme des frais déductibles ceux facturés au contribuable par des tiers. La déduction forfaitaire ne peut intervenir que si l'existence de frais d'administration par des tiers est vraisemblable. L'institution du calcul forfaitaire n'a pas pour but de permettre la déduction de frais effectifs inexistantes; elle vise uniquement à simplifier le calcul des frais, en permettant un calcul forfaitaire qui remplace le calcul effectif. C'est ainsi à tort que le recourant soutient que "tout contribuable lambda" a droit à une déduction forfaitaire en rapport avec l'administration de la fortune. Seuls les contribuables qui encourent des frais effectifs ont droit à la déduction forfaitaire. C'est par conséquent à juste titre que l'autorité intimée a admis la déduction forfaitaire de 1,5‰ pour la part de fortune du recourant déposée sur des comptes bancaires, mais qu'elle l'a refusée pour les actions des propres sociétés du recourant. Il ressort en effet du dossier que l'administration de ces titres-ci ne fait intervenir aucun tiers. La première condition nécessaire à l'octroi de la déduction, à savoir l'intervention d'un tiers, n'est donc pas réalisée en l'espèce pour les actions des propres sociétés du recourant non déposées auprès de tiers. Dans ses observations complémentaires déposées dans la présente procédure, le recourant a reproché à l'autorité intimée de surévaluer la valeur de la société Alterfinance. Ce grief apparaît manifestement mal fondé dès lors que l'autorité intimée n'a pas modifié les montants déclarés par le recourant lui-même.

#### E. 4

Le litige porte ensuite sur le refus de l'autorité intimée de déduire du revenu du recourant certains frais en relation avec son immeuble. a) 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. Selon l'art. 1 de l'ordonnance de l'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 1, 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)". b) Dans le canton de Vaud, l'art. 36 al. 1 LI prévoit que le contribuable peut notamment déduire de son revenu les frais nécessaires à l'entretien de ses immeubles privés (let. b). 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]). c) 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). d) En l'occurrence, dans sa déclaration fiscale 2013, le recourant avait déduit au titre de frais d'entretien d'immeubles effectifs un montant de 59'847 fr. L'autorité intimée n'a admis qu'un montant de 35'952 fr. Elle a notamment refusé de tenir compte de frais liés à l'entretien du jardin et de la piscine ainsi que de frais de ramonage. Pour ce qui concerne plus spécialement la facture de Y. \_\_\_\_\_ Sàrl (Plâtrerie Peinture Décoration) du 29 août 2013, l'autorité intimée n'a admis qu'un montant de 1'866 fr. 25 (pose de carrelage sur le bandeau du balcon et remplacement du seuil métallique de la porte du garage) sur un total de 16'500 fr. Elle a refusé d'admettre les frais relatifs aux

points suivants (représentant le solde de la facture, soit 14'633 fr. 75):

"TRANSFORMATION D'UNE PIECE DE LA CAVE Préparation du chantier et protections F. et pose d'une paroi en alba vert de 8 cm F. et pose d'une isolation albatherm Sol f. et pose d'une isolation type Wedi 2 cm F. et pose de parquet F. et pose de plinthes Parois F. et pose nouveau cadre et porte + peinture naturelle F. et pose de 2 grilles de ventilation (au sol) Electricité F. et pose d'un luminaire, yc interrupteur Peinture plafond et murs Préparation et 2 couches de dispersion (...) F. et pose d'une nouvelle fenêtre F. et pose d'un radiateur électrique (...) P.V. pour électricité Prise électrique frigo Prise antenne TV Tirage câble antenne F. et pose nouvelle fenêtre". Dans le cas présent, le recourant ne conteste que le refus de l'ACI de déduire les frais d'entretien liés à la cave, c'est-à-dire ceux de la facture de Y. \_\_\_\_\_ Sàrl, en relevant que, même améliorée, la cave reste inhabitable. Toutefois, point n'est déterminant dans ce cadre de savoir si la cave est habitable. Tous les frais liés à des travaux qui augmentent la valeur de l'immeuble doivent être considérés comme des dépenses d'investissement, et non seulement ceux qui rendent des volumes habitables. Même si la cave du recourant n'est pas habitable, il faut constater que les travaux effectués, selon la facture précitée, ne concernent pas le remplacement d'éléments anciens et/ou usagés mais consistent en de véritables améliorations. Surtout, ces travaux ont amené un changement d'affectation, ce que la facture elle-même indique clairement ( transformation d'une pièce de la cave ). La cave est devenue une salle de sport; peu importe qu'elle soit de dimensions relativement réduites. C'est ainsi à juste titre que l'autorité intimée a refusé leur déduction au titre de frais d'entretien. Il faut souligner que le recourant a été expressément invité par l'autorité intimée à produire des photos de la cave, avant et après les travaux de transformation. Le but de cette mesure d'instruction était de déterminer quels éléments étaient nouveaux et lesquels avaient peut-être seulement été rafraichis. Le recourant n'a que très partiellement donné suite à cette demande, en ne fournissant qu'une photo de la nouvelle fenêtre. Or le contribuable a la charge d'alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent la créance fiscale (cf. FI.2015.100 du 22 avril 2016 consid. 6 et les nombreuses références citées). Dans ces circonstances, il n'est pas possible - sans autre indication au dossier - de considérer que les travaux mentionnés dans la facture de Y. \_\_\_\_\_ Sàrl ne concernent pas des améliorations apportés à une cave rudimentaire qui n'avait jamais fait l'objet d'aménagements. Il convient donc de confirmer la décision attaquée sur ce point.

## **E. 5**

a) Selon l'art. 21 al. 1 let. b LIFD, est imposable le rendement de la fortune immobilière, en particulier la valeur locative des immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété. L'alinéa 2 de l'art. 21 LIFD prévoit que la valeur locative est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable. Cette imposition répond à un souci d'égalité: elle tend notamment à traiter de la même manière le propriétaire, qui peut déduire une partie des frais de son logement, et le locataire, qui ne peut pas en déduire, bien qu'il supporte une certaine proportion des frais répercutée sur le loyer (ATF 132 I 157 consid. 4.3. p. 163 s.; 131 I 377 consid. 2.1 p. 380 s.). La détermination de la valeur locative, qui vaut aussi pour l'impôt fédéral direct, est régie par l'art. 25 LI. Selon cette disposition, la valeur locative s'élève au 65% de la valeur statistique indexée au sens de l'alinéa 3. L'art. 25 al. 3 LI prescrit que la valeur statistique 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, elle est adaptée d'après la variation du coût de la vie, des loyers et du coût de la construction. L'art. 25 al. 5 LI précise que le Conseil d'Etat vaudois fixe notamment les bases servant à la détermination de la valeur locative, ce qu'il a fait par règlement du 11 décembre 2000 sur la détermination de la valeur locative (RVLoc; RSV 642.11.9.1). L'art. 3 RVLoc précise ce qui suit: " 1 Les éléments déterminant le montant de la valeur locative sont: a. la surface du logement (tableau 1 pour les périodes fiscales 2001-2002 et 2003; tableau 1a dès la période fiscale 2004); b. l'âge du bâtiment (année de la construction, ou de la dernière rénovation lourde ou transformation importante - tableau 2 pour les périodes fiscales 2001-2002 et 2003; tableau 2a dès la période fiscale 2004); c. la commune de situation de l'immeuble (tableau 3 pour les périodes fiscales 2001-2002 et 2003; tableau 3a dès la période fiscale 2004); d. le type de logement (villa individuelle ou habitat groupé); e. l'absence de confort du logement et f. l'environnement défavorable. 2 La valeur locative de base est établie en fonction de la surface du logement. Elle est assortie des coefficients d'adaptation tenant compte de l'âge du bâtiment, de la commune de situation de l'immeuble et du type de logement. Le coefficient d'adaptation pour habitat groupé est de 0,9. La valeur locative ainsi que les autres coefficients précités sont fixés dans les tableaux annexés au présent règlement. 3 L'absence manifeste de confort du logement ou un environnement exceptionnellement défavorable sont des éléments qui, s'ils sont réalisés, ont chacun pour effet une réduction de 10 % de la valeur locative". Selon les instructions complémentaires de l'ACI concernant la propriété immobilière pour l'année 2013, la surface du logement se calcule comme suit: "Chiffre 1 – Surface du logement Définition de la surface du logement Il s'agit du critère déterminant pour le calcul de la valeur locative. Entrent en considération pour le calcul de la surface du logement: – les pièces habitables (chambres de séjour, chambres à coucher, salles à manger, etc.) et locaux annexes (réduits, etc.); – la cuisine; – les salles de bains, cabinets de toilette et douches; – les halls, vestibules et escaliers à l'intérieur du logement; – les vérandas fermées (si la véranda ne peut être chauffée, ne tenir compte que de la moitié de la surface); – les combles habitables et mansardes (on ne prendra en considération que la surface où la distance du sol au toit est supérieure à 1,5 mètre); La surface des pièces doit être calculée d'un mur à l'autre. N'entrent pas en considération pour le calcul de la surface du logement: – les galetas, cagibis et combles non habitables; – les balcons, terrasses et galeries ouvertes; – les caves et autres locaux de service (buanderie, étendage, carnotzet); – les garages et remises". b) Pour le recourant, la cave transformée en salle de sport ne doit pas être comprise dans la surface déterminante pour le calcul de la valeur locative dès lors qu'elle ne serait pas habitable. Il s'agit d'examiner si cet élément est déterminant. Dans deux affaires genevoises, le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de confirmer qu'une pièce peut entrer dans le calcul de la surface habitable déterminante pour la valeur locative, quand bien même elle ne saurait servir à l'habitation en vertu de la police des constructions. La législation sur la police des constructions poursuit en effet des buts - tels que la salubrité des constructions et l'hygiène des habitations - différents des règles du droit fiscal sur la valeur locative, qui tendent à déterminer celle-ci en prenant en considération l'ensemble des locaux ayant une valeur sur le marché immobilier (cf. arrêt TF 2C\_469/2007 du 8 janvier 2008 consid. 3.2 concernant une salle de jeux de 62 m<sup>2</sup> au sous-sol). Dans le même arrêt, le Tribunal fédéral a toutefois aussi relevé que le fait que l'usage des locaux est limité par leur configuration (par ex. locaux en sous-sol, d'accès difficile, etc.) influe sur leur valeur locative. Il a ainsi confirmé la prise en compte par moitié dans la surface habitable déterminante pour la valeur locative d'une salle de jeux en sous-sol non habitable (cf. arrêt TF 2C\_469/2007 du 8

janvier 2008 consid. 3.1 et 3.2). Le Tribunal fédéral a aussi considéré qu'il n'était "pas insoutenable" de tenir compte d'un hall non chauffé de 42 m<sup>2</sup> (mais constitué, outre de l'escalier et des corridors permettent d'accéder au sous-sol, à la salle de gym et à l'atelier, d'un dégagement relativement important pouvant être utilisé), mais dans ce cas également à raison de 50% seulement (cf. arrêt TF 2C\_354/2010 du 4 octobre 2010 consid. 4.3). La jurisprudence susmentionnée n'est pas applicable telle quelle au présent cas. On en retiendra uniquement qu'une pièce peut entrer dans le calcul de la surface habitable déterminante pour la valeur locative, quand bien même elle ne saurait servir à l'habitation en vertu de la police des constructions. Pour le reste, la pratique genevoise et la pratique vaudoise ne sont pas semblables. La pratique genevoise validée par les arrêts précités prévoyait en effet expressément, dans le " questionnaire destiné aux propriétaires d'appartements et de villas " (applicable à l'époque où les arrêts susmentionnés ont été rendus) qu'était prise en compte " la surface exacte des (...) pièces vides ou locaux annexes, tels que réduits à concurrence de 50%, à l'exception des galetas non habitables, balcons, terrasses et galeries, caves et autres locaux de service (buanderie, étendage), garages et remises " (selon). La pratique genevoise actuelle considère toujours que la surface des locaux en sous-sol doit être prise en compte, mais uniquement à hauteur de 50 %, pour les bureaux, ateliers ou carnotzets comportant une fenêtre normale vers l'extérieur, une petite fenêtre placée sur la partie extrême de la pièce ou sans jour vers l'extérieur, pour les salles de jeu avec ou sans jour à l'extérieur et les saunas. En revanche, la surface des caves et autres locaux de service (buanderie, étendage, local technique) ne doit pas être prise en compte (cf. le questionnaire de valeur locative 2013 – 2016 destiné aux propriétaires d'appartements et de villas, édité par l'administration fiscale genevoise, point 1.1.1). Contrairement à la pratique genevoise, la pratique vaudoise, citée précédemment, ne prévoit pas de réduction de la surface prise en compte pour les locaux en sous-sol lorsque que ceux-ci ne permettent qu'une utilisation particulière telle qu'un atelier, une salle de jeux, etc. Il n'y a ainsi pas de raison de prendre en compte uniquement à hauteur de 50% la salle de sport du recourant. En outre, la salle de sport, bien que de dimensions réduites, ne constitue pas un local de service, qui pourrait être exclu de la surface déterminante selon les instructions de l'ACI. Certes, il ne s'agit pas d'un local où l'on vit mais il s'agit néanmoins d'une pièce assortie de diverses commodités (cf. la facture précitée) dans laquelle on peut se tenir pour une certaine durée. C'est ainsi à juste titre que l'autorité intimée a intégré la surface de la cave transformée en salle de sport dans la surface déterminante pour le calcul de la valeur locative.

## **E. 6**

A) Au vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral et en droit cantonal doit être rejeté et la décision attaquée doit être confirmée. b) En vertu des art. 144 al. 1 et 145 LIFD ainsi que des art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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