

VD_OMNI FI.2018.0182 vom 13. Juni 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-06-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0182

FR: VD_OMNI FI.2018.0182 du 13 juin 2019

IT: VD_OMNI FI.2018.0182 del 13 giugno 2019

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Refus de l'ACI de déduire des frais d'entretien d'immeuble facturés au contribuable en 2012, sur la période fiscale 2013, date du paiement. Le mandataire du contribuable a volontairement omis de demander la déduction de ces frais sur la période fiscale 2012, vraisemblablement pour des raisons d'optimisation fiscale, sans qu'aucune circonstance ne le justifie et sans attirer l'attention du taxateur sur cette omission, de sorte que l'ACI était fondée à se tenir au principe selon lequel la déduction des frais d'entretien d'immeubles se fait sur la période de facturation et non du paiement. Rejet du recours.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile (cf. art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct - LIFD; RS 642.11 - et art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative - LPA-VD; RSV 173.36 -, applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux - LI; RSV 642.11), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

E. 2

Lorsque, comme en l'espèce, le tribunal est appelé à se prononcer sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que des impôts cantonal et communal, il doit en principe rendre deux décisions; ces dernières peuvent toutefois figurer dans un seul acte, avec des motivations et des dispositifs distincts ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 et les références).

E. 3

Le litige porte sur le caractère déductible des montants facturés en 2012 et acquittés en 2013 par le recourant en lien avec les travaux réalisés sur son bien immobilier. L'intéressé fait valoir que les frais en cause sont déductibles à titre de frais d'entretien d'immeuble sur la période fiscale 2013, subsidiairement sur la période fiscale 2012. a) Aux termes de l'art. 25 LIFD, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a. La LI contient une disposition similaire à son art. 29, avec un renvoi aux art. 30 à 37 LI pour les déductions générales et les frais à prendre en compte. S'agissant des déductions liées à la fortune, 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 (art. 32 al. 2, 1 ère phrase, LIFD; art. 9 al. 3, 1 ère

phrase, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes - LHID; RS 642.14 -; art. 36 al. 1 let. b, 1^{ère} phrase, LI). b) La procédure de taxation est régie par la maxime inquisitoriale (ATF 92 I 253 consid. 2). Cette maxime est également applicable dans le cadre de la procédure de recours en matière fiscale, à défaut d'une disposition contraire de la loi fiscale (cf. art. 142 al. 4 LIFD; art. 199 LI et 28 al. 1 LPA-VD; TF, arrêt 2P.34/2004 et 2A.67/2004 du 17 février 2005 consid. 5.2; arrêts FI.2014.0131 du 13 octobre 2015 consid 3b; FI.2015.0028 du 10 juin 2015 consid. 2a). L'autorité doit vérifier la déclaration (cf. art. 123 et 126 LIFD; art. 172 et 176 LI). Elle doit déterminer d'office tous les éléments pertinents en vue de la taxation, même en cas de violation de son obligation de coopérer par le contribuable. Il appartient ainsi à l'autorité d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 133 II 153 consid. 4.3; 121 II 257 consid. 4c/aa). Quand des indices clairs et précis rendent vraisemblable l'état de fait établi par l'autorité, il revient ensuite au contribuable de réfuter, preuves à l'appui, les faits avancés par celle-ci; les parties ont en effet l'obligation de collaborer à l'établissement de la taxation (art. 126 al. 1 LIFD et 176 al. 1 LI). La justification de frais revendiqués en déduction du revenu doit en conséquence être établie par le contribuable; ce principe est issu de l'art. 8 CC, selon lequel chaque partie doit alléguer et prouver les faits dont elle entend déduire son droit, disposition applicable par analogie en matière fiscale (cf. TF, arrêt 2C_1081/2013 et 2C_1164/2013 du 2 juin 2014 consid. 5.5 et les références). Le fisc et le contribuable sont donc tenus de collaborer dans l'administration des preuves, soit en précisant les allégations qu'il appartient à la partie chargée de la preuve de détruire, soit en apportant des preuves ou indices positifs contraires; l'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si celles-ci sont vraisemblables. L'autorité de recours apprécie les preuves apportées par les parties avec un large pouvoir d'appréciation (ATF 120 Ia 31 consid. 4b et les références; TF, arrêt 2P.185/2006 et 2A.429/2006 du 27 novembre 2006 consid. 8.1; arrêts FI.2014.0131 du 13 octobre 2015 consid 3b; FI.2009.0005 du 18 mai 2011 consid. 3b). c) La loi ne contient pas de précision sur la période pendant laquelle la déduction des frais d'entretien effectifs est accordée. Selon la doctrine (Danielle Yersin, Yves Noël, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, Ad art. 32 N 93 ss), en application du principe de périodicité (qui prescrit que les frais doivent, en principe, être rattachés à la période fiscale pendant laquelle le revenu auquel ils sont liés est acquis [pour les immeubles: les loyers ou la valeur locative en cas d'usage personnel par le propriétaire]), il serait logique que la déduction soit accordée pour la période de calcul pendant laquelle la moins-value se produit pour l'immeuble. Toutefois, une telle approche, qui suit la logique comptable des amortissements et provisions applicables aux entreprises, n'est pas directement transposable en matière d'immeubles appartenant à la fortune privée d'une personne physique. On pourrait également songer à la déduction des frais d'entretien durant la période de calcul pendant laquelle les travaux sont effectués. Toutefois, cette solution est à rejeter pour des raisons pratiques, car le montant des coûts n'est souvent pas encore connu durant l'année pendant laquelle les travaux sont effectués. Les deux seules dates qui restent donc envisageables en pratique, et qui sont juridiquement fondées, sont soit la date d'établissement de la facture, soit la date de paiement de la facture. Selon certains auteurs et un certain courant de jurisprudence, lorsque des frais d'entretien d'immeubles effectifs sont déduits, ils doivent l'être pendant la période de calcul où ils ont été engagés, c'est-à-dire dans l'année de

réception de la facture (Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 1998, p. 442, qui se réfère à un arrêt rendu le 26 novembre 1957 par la Cour de justice de l'Etat de Genève, in RDAF 1958 p. 207). Selon un autre courant de doctrine et de jurisprudence, la date critère est en principe la date du paiement de la facture (cf. Danielle Yersin, Yves Noël, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, Ad art. 32 N 96). Le Tribunal fédéral, quant à lui, a relevé, dans un arrêt rendu le 1^{er} novembre 2005 au sujet du moment de la déduction des frais de perfectionnement (2A.151/2005 consid. 4.4) que, la détermination du moment de la déductibilité des frais d'entretien d'immeubles relevant de la pratique administrative, les autorités de taxation cantonales étaient libres d'opter pour la date du paiement ou celle de l'établissement de la facture. Dans le canton de Vaud, c'est la date d'établissement de la facture par les fournisseurs qui est retenue comme critère déterminant (arrêt FI.2012.0043 du 4 juillet 2013 consid 3a; Danielle Yersin, Yves Noël, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, Ad art. 32 N 97; Déclaration fiscale vaudoise, page immobilier). d) En l'espèce, le caractère, sur le principe déductible des frais d'entretien de l'immeuble revendiqués par le recourant, n'est pas contesté. Est litigieuse en revanche, la période fiscale sur laquelle ces frais devraient être portés en déduction du revenu du contribuable. L'ACI s'en tient au principe selon lequel la date de la facturation fait fois, soit 2012, et refuse ainsi la déduction de ces frais sur la période fiscale 2013, année du paiement. Elle estime pour le surplus, que, même si les factures litigieuses étaient en possession de l'autorité fiscale durant la taxation ordinaire 2012, il n'y a pas lieu de revenir sur celle-ci dans la mesure où le contribuable n'a volontairement pas revendiqué ces frais alors qu'il était assisté d'un mandataire professionnel. Le recourant estime quant à lui que, malgré la pratique constante de l'autorité au sujet de la déductibilité des frais d'entretien des immeubles selon la date de la facturation, censée garantir l'égalité de traitement entre contribuables, il est possible de tenir compte de la réalité économique et d'accepter la déduction au moment du paiement selon les circonstances. La preuve en est la formulation contenue dans les Instructions complémentaire de l'ACI: "La date de facturation est en principe déterminante". Cette approche différenciée permettrait, selon le recourant, de tenir compte des aléas d'un chantier; il n'est en effet pas rare de voir des factures contestées ou faisant l'objet de rabais ultérieurs qui, si elles étaient admises comme déductibles par le fisc au moment de la facturation, pourraient constituer des cas de soustraction fiscale en cas de réduction ultérieure. Subsidiairement, le recourant soutient que si la déduction n'était pas admise pour la période fiscale 2013, il conviendrait d'en tenir compte en rectifiant la taxation 2012 puisque l'autorité fiscale était en possession des factures litigieuses au moment de cette taxation et elle avait le devoir d'établir correctement l'assiette fiscale en fonction de ces éléments de la même manière qu'elle a procédé, en défaveur du contribuable, à d'autres corrections qui ressortaient du dossier. e) La cour peine à comprendre les éléments concrets sur lesquels le recourant entend fonder une dérogation à la pratique constante et uniforme de l'autorité fiscale consistant à tenir compte dans la déductibilité des frais d'entretien des immeubles de la date de la facturation et non du paiement. A l'examen du dossier, il apparaît au contraire que le mandataire du contribuable, qui connaissait ou devait connaître la pratique vaudoise en la matière, a fait le choix délibéré de répartir les frais d'entretien facturés en 2012 sur deux périodes fiscales (2012 et 2013) sans en informer le taxateur et sans émettre une quelconque réserve quant à l'exigibilité de ces factures ou quant à tout autre élément particulier qui aurait permis à l'office de taxation d'en tenir compte. Comme le relève à juste titre l'autorité intimée, au moment du dépôt de sa déclaration d'impôt 2012,

soit le 17 septembre 2013, le mandataire du recourant savait pertinemment quels étaient les montants facturés en 2012 et effectivement payés en 2013, de sorte que les arguments de celui-ci concernant une potentielle situation de soustraction fiscale que le recourant aurait voulu éviter en contestant certaines factures émises en 2012, tombe à faux et demeure éminemment théorique. Par conséquent, faute de circonstances particulières permettant de s'écarter du principe de la déduction des frais d'entretien au moment de la facturation, il y a lieu de confirmer le refus de l'autorité à admettre ces déductions lors de la période fiscale suivante, soit celle durant laquelle le paiement a été effectué. Il en va de la sécurité du droit et de l'égalité de traitement entre contribuables. f) C'est également en vain que le recourant essaie de revenir sur la taxation 2012, entrée en force. D'une part, ses conclusions allant en ce sens excède l'objet du litige tel que défini par la décision entreprise, par les motifs et les conclusions du recours (art. 79 al. 2 LPA-VD). D'autre part, les éléments invoqués ne constituent à l'évidence pas un motif de révision au sens des art. 147 LIFD et 203 LI, le recourant ne le soutient du reste pas. Quoiqu'il en soit, la cour relève qu'à supposer qu'il soit recevable, ce grief est manifestement mal fondé. Le recourant ne saurait imputer l'erreur de son mandataire à l'Office de taxation. En choisissant délibérément de ne pas revendiquer les frais litigieux sur la période fiscale 2012, le recourant ne saurait prétendre que le taxateur eut d'office dû opérer ces déductions au vu des règles sur le fardeau de la preuve citées sous consid. 3b ci-dessus. Le recourant ne fait donc valoir, ni explicitement ni implicitement de motif de révision, se contentant d'admettre avoir omis de demander les déductions litigieuses durant la période de facturation et en faisant grief à l'autorité de taxation de ne pas avoir corrigé en faveur du contribuable une déclaration présumée exacte. En définitive le recourant semble exiger plus de diligence de la part du taxateur que la part de son propre mandataire. A cet égard, il convient de relever que la jurisprudence, tant celle du TC que celle du TF, admet que l'autorité fiscale ne doit pas vérifier systématiquement toutes les déclarations qui lui sont remises mais peut s'y fier si elles paraissent crédibles, complètes et ne semblent pas affectées de contradictions (arrêt du TC du 8 septembre 2006, FI.2005.0007, c. 2 ; arrêt du TF du 2 novembre 1998, in RDAF 1999 II 138, c. 7b). En outre, même si l'autorité de taxation aurait éventuellement pu se rendre compte de l'erreur commise en examinant de manière approfondie les justificatifs produits lors de la période fiscale 2012, le TC admet que l'on ne peut reprocher à l'autorité fiscale une inadvertance manifeste dans la mesure où l'origine de l'erreur, soit, en l'espèce, l'indication de montants inférieurs aux totaux des factures émises en 2012, tient sa source dans le manque de diligence du contribuable ou, en l'espèce, dans le manquement de son mandataire (arrêt du TC du 8 septembre 2006 précité, c. 2). A ce titre, comme le relève l'ACI, le mandataire ne pouvait ignorer la pratique vaudoise et aurait dû indiquer directement dans la déclaration d'impôt 2012 les montants totaux des factures émises durant l'année 2012 et non uniquement les montants correspondant aux acomptes. De surcroît, le recourant avait encore la possibilité de faire corriger la taxation inexacte pendant le délai de réclamation, ce qu'il n'a pas fait. En faisant preuve de diligence, le recourant aurait pu invoquer l'erreur en temps utile (cf. art. 147 al. 2 LIFD et art. 203 al. 2 LI). Il ne peut s'en prendre qu'à lui-même s'il n'a pas contrôlé à temps la décision de taxation 2012. Le recourant ne peut pas non plus se prévaloir des art. 150 LIFD et 206 LI dont le premier alinéa prévoit que "les erreurs de calcul ou de transcription figurant dans une décision ou un prononcé entré en force peuvent, sur demande ou d'office, être corrigées dans les cinq ans qui suivent la notification par l'autorité qui les a commises". Or, l'erreur n'émane en l'occurrence pas de l'autorité de taxation, mais bien du recourant, qui admet avoir rempli sa déclaration d'impôt de manière

(volontairement) inexacte (voir aussi arrêt FI.2018.0209 du 5 février 2019 consid. 3c). Il en résulte que les conclusions concernant la correction de la taxation 2012 doivent être rejetées dans la mesure de leur recevabilité.

E. 4

Il découle des considérations qui précèdent que le recours doit être rejeté dans la mesure de sa recevabilité et la décision de l'autorité intimée confirmée. Le recourant, qui succombe, supportera les frais de justice (art. 49, 51 al. 2, 91 et 99 LPA-VD; art. 2 du tarif des frais judiciaires et dépens en matière administrative – TFJDA; RSV 173.36.5.1). Il n'est pas alloué de dépens (art. 55, 91 et 99 LPA-VD).

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