

VD_OMNI FI.2019.0096 vom 15. Mai 2020

VD Tribunal cantonal, 2020-05-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2019.0096

FR: VD_OMNI FI.2019.0096 du 15 mai 2020

IT: VD_OMNI FI.2019.0096 del 15 maggio 2020

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Déduction des frais d'entretien d'immeubles. D'une maison familiale avant les travaux, on est passé à un bâtiment comportant deux appartements indépendants, appartements dont l'estimation fiscale est montée de 480'000 fr. à 1'599'000 fr. après les travaux. La surface brute utile des planchers a été étendue de 217 m² à 308 m². Outre les nouvelles configurations internes, des modifications extérieures conséquentes ont aussi été réalisées. Il n'y a pas eu une simple rénovation de l'immeuble existant mais une transformation de l'immeuble en une entité différente avec une nouvelle identité. Au vu des ces éléments, et de la jurisprudence, l'autorité intimée pouvait à bon droit considérer que les travaux de rénovation équivalaient à une nouvelle construction et refuser en bloc la déduction des frais y relatifs. Elle pouvait également refuser la déduction des frais liés aux investissements écologiques réalisés dans ce cas de figure. Il n'est pas contestable que la situation actuelle entraîne une certaine inégalité de traitement entre propriétaires selon qu'ils rénovent partiellement ou entièrement leur bien. Il ne se justifie à cet égard pas de remettre en cause la pesée des intérêts faites par la jurisprudence et, en définitive, le législateur.

Erwägungen

E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

Le litige a trait à la taxation des recourants pour les périodes fiscales 2013 et 2014, 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, la question litigieuse est la même pour les deux catégories d'impôt; elle porte sur le point de savoir si certains montants sont déductibles au titre de frais d'entretien. Le point est réglé de manière identique 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. entre autres arrêts CDAP FI.2018.00095 du 5 juin 2019 consid. 2 et la référence; FI.2015.0154 du 14 juillet 2016; FI.2018.00095 du 14 juillet 2016 consid. 2).

E. 2.4

).

E. 3

En vertu du principe de la non-rétroactivité, une loi ne déploie ses effets qu'après sa publication et son entrée en vigueur; elle n'a de portée que pour l'avenir. Par ailleurs, la créance fiscale prend naissance lorsque l'état de fait auquel la loi fiscale rattache l'apparition de dite créance est concrétisé. En effet, l'interdiction de la rétroactivité (proprement dite) des lois, notamment fiscales, qui découle des art. 5 al. 1 et 9 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101), fait obstacle à l'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur (ATF 138 I 189 consid.

E. 3.4

p. 193; 133 III 105 consid. 2.1.1 p. 108; arrêts TF 2C_477/2013 du 16 décembre 2013 consid. 2.4; 2C_806/2012 du 12 juillet 2013 consid. 8.2, non publié in ATF 139 I 229 ; 5A_690/2011 du 10 janvier 2012 consid. 3.2; pour la doctrine, cf. notamment Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7 ème éd., Zurich 2016, p. 193). C'est seulement dans une situation où le législateur entend réglementer un état de chose qui, bien qu'ayant pris naissance dans le passé, se prolonge au moment de l'entrée en vigueur du nouveau droit, que la rétroactivité improprement dite est en principe admise, sous réserve du respect des droits acquis (ATF 138 I 189 consid. 3.4 p. 193; 133 II 97 consid. 4.1 p. 101/102; 122 II 113 consid. 3b p. 124; 122 V 405 consid. 3b p. 408 s., 6 consid. 3a p. 8; arrêt TF 2C_477/2013 du 16 décembre 2013 consid.

E. 4

Les frais d'entretien d'immeubles privés constituent des frais organiques d'acquisition du revenu immobilier. Dans un système d'imposition du revenu global net, où l'ensemble des frais d'acquisition, des déductions générales et des déductions sociales est défalqué du total des revenus imposables, ils sont en principe déductibles (cf. Nicolas Merlino, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [éd.], 2 e éd., Bâle 2017, n° 24 ad art. 32, avec le renvoi à l'art. 25 LIFD). a) L'art. 32 LIFD est consacré aux

déductions liées à la fortune, dans le cadre de la détermination du revenu net imposable. Jusqu'au 31 décembre 2019, il disposait ce qui suit en son alinéa 2: " 2 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 DFF détermine dans quelle mesure les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien". Dans le sillage de la Stratégie énergétique 2050, le législateur a adopté des déductions fiscales supplémentaires. Dès le 1^{er} janvier 2020, les art. 32 al. 2 2 e et 3 e phrases, et 2 bis LIFD ont la formulation suivante: " 2 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 quels investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien. Les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement sont assimilés aux frais d'entretien. 2bis Les coûts d'investissement visés à l'al. 2, 2 e phrase, et les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement, sont déductibles au cours des deux périodes fiscales suivantes, lorsqu'ils ne peuvent pas être entièrement pris en considération durant la période fiscale en cours, pendant laquelle les dépenses ont été effectuées". Ces nouvelles dispositions ne sont pas applicables en l'occurrence; la créance fiscale étant liée à la facturation en 2013 et 2014 des travaux entrepris par les recourants, ce sont les dispositions en vigueur à ce moment-là qui déterminent leur imposition. L'ordonnance du Conseil fédéral sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct du 24 août 1992 (OCF; RS 642.116, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2019) traite d'une part des frais d'entretien et d'autre part des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement. Sous l'art. 1, consacré aux frais effectifs, il est prévu que " le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les frais de remise en état d'immeubles nouvellement acquis, les primes d'assurance relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers (art. 32, al. 2, LIFD) ". Cette ordonnance est elle-même précisée par l'ordonnance du Département fédéral des finances du 24 août 1992 sur les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables (O-DFF; RS 642.116.1), qui donne une liste non exhaustive des mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables, ainsi que par l'ordonnance de l'Administration fédérale des contributions du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles (RS 642.116.2), qui précise que sont en particulier déductibles au titre de frais d'entretien " les dépenses dues aux réparations ou aux rénovations, si elles n'entraînent pas une augmentation de la valeur de l'immeuble " (art. 1 let. a ch. 1). L'article 34 alinéa 1 lettre d LIFD vient préciser que ne peuvent pas être déduits les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune. b) aa) La loi fédérale sur l'harmonisation directe des impôts des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID; RS 642.14) fixe des principes similaires. D'ailleurs, et sous réserve de la détermination des éléments relatifs au calcul de la valeur locative, le droit harmonisé ne laisse plus aucune marge de liberté aux cantons s'agissant de la déductibilité des frais d'entretien d'immeubles (cf. arrêt TF 2C_878/2010 du 19 avril 2011 consid. 7 et les références citées). Aux termes de l'art. 9 al. 1 LHID, " les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables ". Quant à l'art. 9 al. 3, il dispose que les

cantons peuvent prévoir des déductions notamment pour la protection de l'environnement et les mesures d'économie d'énergie. Ledit alinéa a fait l'objet d'une modification, à laquelle s'ajoute un nouvel alinéa 3bis, visant à favoriser les investissements en lien avec l'environnement, de la même manière que dans le cadre de la LIFD, modification en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2018, pas applicable en l'espèce. bb) Dans le canton de Vaud, l'art. 36 al. 1 de la loi sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 (LI; BLV 642.11), 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 primes 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). Depuis le 1^{er} janvier 2020, l'art. 36 al. 1 let. b LI prévoit aussi que les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement sont assimilés aux frais d'entretien. Un nouvel al. 1bis précise que " les coûts d'investissement visés à l'alinéa 1, lettre b, 2^e phrase, et les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement, sont déductibles au cours des deux périodes fiscales suivantes, lorsqu'ils ne peuvent pas être entièrement pris en considération durant la période fiscale en cours, pendant laquelle les dépenses ont été effectuées ". Comme indiqué en rapport avec la LIFD, cette modification légale n'est pas déterminante pour le cas d'espèce. Au titre des frais et dépenses non déductibles, la loi vaudoise compte les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune (art. 38 al. 1 let. d LI). c) Les normes précitées imposent de distinguer les travaux d'entretien des travaux visant à amener une plus-value au bien immobilier, seuls les montants liés à l'entretien étant déductibles du revenu. La distinction entre maintien et amélioration s'effectue selon des critères objectifs et techniques. Les frais d'entretien sont essentiellement ceux qui sont nécessaires pour conserver l'état d'entretien original du bien. Il s'agit de maintenir la source du revenu que représente le bien immobilier pour le contribuable (cf. Merlino, op. cit., n° 64 ad art. 32). d) aa) La jurisprudence du Tribunal fédéral a évolué au fil des années en ce qui concerne l'interprétation de la notion d'entretien. L'arrêt du 15 juin 1973 dans l'affaire Administration fédérale des contributions contre Commission cantonale des recours du canton de Berne en la cause J. Dumont (ATF 99 Ib 362; RDAF 1975, p. 177) constitue un des jalons de cette jurisprudence. Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a abandonné l'interprétation purement technique de la notion d'entretien au profit d'une approche économique. Il a considéré qu'au moment où l'immeuble entrait dans le patrimoine du contribuable, il avait une valeur intrinsèque qui dépendait notamment de l'état d'entretien. De ce fait, seules les dépenses nécessaires pour rétablir ou maintenir cet état pouvaient être déduites au titre des frais d'entretien. En conséquence, les frais correspondant à des travaux d'entretien qui étaient entrepris immédiatement après l'acquisition de l'immeuble ne pouvaient en principe pas être déduits du revenu. De cette manière, le contribuable qui acquérait un immeuble après que le propriétaire précédent l'eut rénové était mis sur un pied d'égalité avec celui qui achetait – à un prix plus bas correspondant à son état – un immeuble dont l'entretien avait été négligé pour le rénover après l'acquisition. Cette pratique ayant fait l'objet de critiques, le Tribunal fédéral l'a réexaminée et nuancée dans un arrêt ATF 123 II 218 (RDAF 1997 II, p. 582), en estimant qu'elle ne pouvait pas s'appliquer pour les immeubles ayant été normalement entretenus par leur précédent propriétaire et pour lesquels on ne pouvait pas parler d'une diminution de valeur en raison d'un manque

d'entretien. Dans un tel cas de figure, les travaux de rénovation avaient pour but de maintenir l'immeuble dans l'état qu'il avait eu jusqu'alors tant au niveau de la construction que de l'usage qui en était fait. Même lorsque les dépenses étaient effectuées immédiatement après l'acquisition de l'immeuble et pouvaient peut-être augmenter passagèrement la valeur de l'immeuble, elles n'influençaient pas celle-ci de manière durable. Dans cet arrêt ATF 123 II 218, les juges fédéraux ont donc estimé qu'il se justifiait de s'écarter de la pratique – restrictive – suivie jusqu'alors et ont précisé la jurisprudence en ce sens que les frais d'entretien d'immeubles nouvellement acquis, mais dont l'état d'entretien n'avait pas été négligé, pouvaient être déduits du revenu brut lorsqu'il s'agissait de l'entretien périodique (et non du rattrapage de l'entretien qui n'avait pas été fait). Ils ont distingué de ce cas celui du bailleur qui rénove un immeuble pour augmenter le loyer ou celui d'un immeuble totalement ou partiellement transformé ou affecté à un nouvel usage. Dans ce dernier cas de figure, soit en cas de rénovation globale, transformation importante ou nouvelle affectation d'un immeuble, il faut continuer à présumer que l'ensemble des dépenses revêtent un caractère d'amélioration des éléments de la fortune et celles-ci ne peuvent pas être déductibles au titre des frais d'entretien normal périodique. Le législateur fédéral a ensuite mis un terme à la pratique Dumont par une modification de l'art. 32 al. 2 LIFD, introduisant à cet effet la précision que " les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment " étaient déductibles, avec effet au 1^{er} janvier 2010. bb) L'abrogation de la pratique Dumont susmentionnée ne change rien au principe selon lequel seules les dépenses destinées à préserver la valeur d'un bien sont admises en déduction de l'impôt sur le revenu; celles qui, en revanche, apportent une plus-value ou se rapportent à une nouvelle construction, ne peuvent être déduites. Il convient d'apprécier chaque cas de manière concrète pour déterminer dans quelle catégorie les coûts de travaux doivent être classés (ATF 2C_558/2016 du 24 octobre 2017 consid. 2.3 et 2.4). La jurisprudence constante continue à retenir qu'en cas de rénovation globale, de transformation importante ou de nouvelle affectation d'un immeuble, les travaux effectués doivent être assimilés à des travaux liés à une nouvelle construction. Il ne s'agit en effet plus du même immeuble dont on assure le simple maintien de valeur, mais d'un immeuble que l'on modifie. Il en découle que la déductibilité des dépenses relatives à de tels travaux – dont on considère qu'ils se rapportent à une nouvelle construction – est rejetée dans sa globalité, même si une part des coûts concerne des frais d'entretien (entre autres, arrêt du Tribunal fédéral 2C_558 et 559/2016 du 24 octobre 2017 consid. 2 et les références citées, Merlino, op. cit., n° 138 et 140 ss ad art. 32; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil - Art. 1-48 DBG, 2^e éd., Bâle 2019, n° 19 et 33 ad art. 32). A titre d'exemple de frais liés à un changement d'affectation assimilés à des frais liés à une nouvelle construction – et donc non déductibles –, on peut citer l'aménagement des combles non chauffés d'une maison en une chambre avec dressing et salle de bain, permettant pour la première fois l'usage à l'année de ces pièces (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_153/2014 du 4 septembre 2014 consid. 3 et 4; pour comparaison, arrêt jurassien ADM 123/2017 du 18 décembre 2017, in RDAF 2018 II, p. 686, travaux entrepris afin de restituer les locaux, temporairement affectés au commerce, à l'affectation initiale d'habitation). Même sans changement d'affectation, une rénovation ou une transformation d'une construction existante est considérée comme équivalant fiscalement à une nouvelle construction en présence de modifications manifestes des volumétries internes et de l'organisation des espaces, ajoutées ou non à une modification claire de l'esthétique extérieure (cf. arrêts fribourgeois 604 2019 32 à 35 du 24 septembre 2019 consid. 5, concernant des travaux qui

ont touché les éléments essentiels de l'immeuble tels que la charpente et les dalles ainsi que les sanitaires et les installations électriques et qui ont conduit à la création de deux nouveaux appartements et à l'agrandissement de l'appartement préexistant, 604 2014 43/44 du 29 décembre 2015, in RDAF 2016 II p. 219, relatif à un bâtiment dont, hormis une bonne part des murs extérieurs et une dalle existante dans l'ancienne partie habitable, tous les autres éléments principaux ont été remplacés, 604 2014 122/123 du 25 août 2015, cas dans lequel la configuration des volumes avait été complètement modifiée, et les seuls éléments qui avaient été maintenus étaient les murs extérieurs et la structure porteuse de la charpente en bois d'une ferme vétuste dont la valeur locative n'était même plus imposée, le bâtiment avait été transformé en une maison d'habitation d'un certain standing [deux salles de bain, quatre velux, deux grandes fenêtres au rez-de-chaussée etc.]; aussi arrêt vaudois FI.2015.0154 du 14 juillet 2016 consid. 4, cas dans lequel il n'était conservé de l'immeuble d'origine guère plus que l'enveloppe extérieure et la charpente). Même si les affaires jugées par les tribunaux ont souvent concerné des bâtiments qui n'étaient pas ou plus habitables, cette approche n'a jamais été limitée par la jurisprudence à ce type de bâtiment uniquement. Elle n'a jamais été limitée non plus aux cas dans lesquels les travaux ont été effectués par les acquéreurs à la suite de l'acquisition récente ou relativement récente d'un bien immobilier. Contrairement à ce que soutiennent les recourants, le but poursuivi par cette pratique et cette jurisprudence n'est pas d'assurer une égalité de traitement entre l'acquéreur d'un bien mal entretenu et l'acquéreur d'un bien immobilier entretenu et dont le prix d'achat est donc plus élevé (ce qui était par contre le but de la pratique Dumont). Le but de cette approche est bien plutôt de mettre sur pied d'égalité les propriétaires qui construisent une nouvelle maison et ceux qui font d'un ancien bâtiment une nouvelle maison, l'un comme l'autre n'étant pas autorisés à déduire les frais relatifs à la nouvelle construction. Il n'y a pas de nouvelle construction au sens économique lorsque la typologie des pièces n'est pas modifiée et qu'aucun espace habitable supplémentaire n'a été créé (cf. arrêt genevois ATA/770/2018 du 24 juillet 2018 consid.7, malgré un "taux de vétusté maximum" avant les travaux; arrêt tessinois CDT n° 80.2016.50 consid. 3.1, cité par Norkeli Bertini, dans sa présentation détaillée de la pratique tessinoise récente, *Deduzioni sui proventi della sostanza immobiliare privata, Novità fiscali 2019* [10], pp. 289-294; cf. aussi Locher, op. cit., n°19, 25 et 26 ad art. 32 LIFD et réf. cit.). De même, le fait qu'outre la rénovation de plusieurs installations, une cloison légère ait été posée pour séparer la chambre du living ne permet pas encore de considérer que les travaux litigieux ont consisté pour l'essentiel en une extension de l'espace habitable, assimilable à une construction nouvelle, qui empêcherait la déduction des frais y relatifs dans leur ensemble (arrêt jurassien ADM 123/2017 du 18 décembre 2017 consid. 5, in RDAF 2018 II, p. 686). Dans ce cas, même d'importants frais liés à des travaux de rénovation groupés sur plusieurs années sont entièrement déductibles. Le rapport entre les coûts de rénovation et le coût d'acquisition peut constituer un indice permettant de déterminer si l'on est en présence d'une rénovation globale ou d'une transformation importante qui s'apparente à une nouvelle construction (cf. FI.2015.0154 du 14 juillet 2016 consid. 3f). Il n'est toutefois pas déterminant à lui seul. Si la structure interne et externe n'ont pas été modifiées, et si les surfaces habitables n'ont été que peu étendues, des coûts de rénovation importants ne permettent pas encore de considérer que la rénovation équivaut à une nouvelle construction (arrêt tessinois précité CDT n° 80.2016.50 consid. 3.2 ss). cc) L'OCF définit les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement de la façon suivante (art. 5 al. 1): "Sont réputés investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement les frais encourus en vue de

rationaliser la consommation d'énergie ou de recourir aux énergies renouvelables. Ces investissements concernent le remplacement d'éléments de construction ou d'installations vétustes et l'adjonction d'éléments de construction ou d'installations dans des bâtiments existants". Le fait que cette disposition vise seulement les bâtiments existants permet d'affirmer a contrario que les investissements effectués dans un nouveau bâtiment ou dans de nouvelles parties résultant d'un agrandissement du bâtiment ne sont pas déductibles (voir arrêt fribourgeois 604 2019 32 à 35 du 24 septembre 2019 consid. 4.2; 4F 02 46 du 21 février 2003 consid. 5). On a vu ci-dessus qu'en cas de rénovation globale, de transformation importante ou de nouvelle affectation d'un immeuble, les travaux effectués sont assimilés à des travaux de construction d'un nouveau bâtiment. Vu que la déductibilité des dépenses relatives à de tels travaux est rejetée dans sa globalité, ceci exclut également la déduction des investissements écologiques réalisés dans de telles situations (cf. entre autres, arrêts TF 2C_558 et 559/2016 du 24 octobre 2017 consid. 2.7.2; 2C_153/2014 du 4 septembre 2014 consid. 4; 2P.25/1998 du 24 février 1999 consid. 4b, in RDAT 1999 II p. 371; Merlino, op. cit. , n° 95 ss ad art. 32). Lorsqu'il est uniquement question d'une rénovation limitée à certains éléments, les investissements écologiques qui y sont liés peuvent par contre être déduits. Enfin, lorsqu'un contribuable procède à des travaux destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement en même temps dans le cadre de l'agrandissement de son immeuble et dans le cadre de la rénovation partielle de la partie déjà existante, seuls les coûts de ces derniers sont déductibles. dd) La jurisprudence précitée est critiquée par les recourants. Ils estiment notamment qu'il est problématique, sous l'angle de l'égalité de traitement, que des frais liés à une rénovation légère puissent être déduits comme frais d'entretien alors que les mêmes frais englobés dans une transformation seraient considérés comme des dépenses d'investissement et à ce titre non déductibles. De leur point de vue, en cas de travaux de très grande ampleur sur un bien immobilier habitable, acquis depuis de nombreuses années, l'application de la méthode globale devrait d'emblée être exclue au profit de la méthode individuelle proportionnelle. Pour les recourants, en outre, le refus complet de déduction des frais d'entretien lors d'une rénovation totale d'un immeuble habitable engendrerait une " incohérence " au niveau de la systématique fiscale. En effet, en l'absence de transfert de propriété avant travaux, et en présence d'un immeuble habitable, la valeur des installations remplacées est toujours intégrée dans le prix de revient historique payé au moment de l'acquisition de l'immeuble. Dès lors, en pareil cas, seule la méthode individuelle peut s'appliquer. A défaut, le prix de revient de l'immeuble intégrerait deux fois la même substance, ce qui ne serait pas soutenable au regard de la systématique fiscale selon laquelle seules les dépenses de plus-value sont intégrées au prix de revient et ainsi déduites au moment du calcul de l'impôt sur le gain immobilier lors de la vente ultérieure de l'immeuble (art. 70 al. 1 let. c LI). Les recourants citent en particulier à cet égard l'arrêt TF 2C_674 et 675/2014 du 11 février 2015. Celui-ci ne concerne toutefois pas la problématique en cause en l'occurrence; de plus dite affaire portait uniquement sur la réfection de la cuisine ainsi que de la salle d'eau, les peintures et les sols. Il n'est pas contestable que la situation actuelle entraîne une certaine inégalité de traitement entre propriétaires selon qu'ils rénovent partiellement ou entièrement leur bien. Pour ce qui concerne plus particulièrement la question de la déductibilité des investissements écologiques, le Tribunal fédéral a admis qu'il était critiquable que les frais d'une rénovation moins satisfaisante sur le plan énergétique (par exemple en maintenant d'anciens murs) puissent être déductibles, alors que les frais liés à une rénovation totale, optimale sur le plan énergétique ne sont pas déductibles, vu que la rénovation totale est assimilée à une nouvelle construction (arrêt du

Tribunal fédéral 2C_63/2010 du 6 juillet 2010 consid. 2.3; c'était d'ailleurs dans le but d'encourager les rénovations totales plutôt que partielles que le Conseil national avait prévu une modification plus radicale de la LIFD, cf. BO 2014 CN 2139 et 2141; cf. aussi Locher, op. cit. , n° 41 ad art. 32 LIFD). Le Tribunal fédéral identifie l'origine du problème dans le fait que le droit de l'imposition du revenu se prête mal à la réalisation d'objectifs extra-fiscaux. Dès lors que des dépenses de plus-values (comme les investissements écologiques) sont déclarées déductibles par la loi, il résulte de cette exception des problèmes de délimitation et d'égalité de traitement. Le Tribunal fédéral rappelle néanmoins dans cet arrêt qu'il ne faut pas uniquement comparer les contribuables qui entreprennent des réparations plus ou moins efficaces sur le plan énergétique, mais également ceux qui ont construit une maison très performante sur le plan des économies d'énergie et qui n'ont rien pu déduire dès lors qu'il s'agissait d'une nouvelle construction. Ceux-ci sont traités de la même manière que ceux qui procèdent à une rénovation totale optimale sur le plan énergétique. La conformité au principe de l'égalité de traitement dépend ainsi souvent de l'angle de vue. Permettre une déductibilité de frais d'entretien relevant d'une rénovation totale, comme le demandent les recourants, générerait à son tour de nouvelles inégalités (entre propriétaires construisant une nouvelle maison et propriétaires procédant à la transformation d'un ancien bâtiment en une nouvelle maison). Il ne se justifie à cet égard pas de remettre en cause la pesée des intérêts faites par la jurisprudence et, en définitive, le législateur (cf. art. 190 Cst.). Concernant enfin l'intérêt à la densification, qui justifierait selon les recourants, d'admettre la déductibilité des frais d'entretien même en cas de rénovation globale, de transformation importante ou de nouvelle affectation d'un immeuble, il ne permet pas, au vu de la législation actuelle, de déroger aux règles fiscales généralement applicables.

E. 5

Il convient à ce stade d'examiner plus en détail les travaux effectués par les recourants sur leur bien immobilier durant les années 2013 et 2014. Le Tribunal se base pour cela sur les plans produits par les recourants, intitulés dans le bordereau " plans avant travaux ". Pour ce qui concerne le sous-sol, l'étude des plans montre que l'escalier a changé de place, que l'étendage est devenu une salle de bain avec baignoire, que plusieurs cloisons ont été abattues (entre la lessiverie et l'escalier, entre la cave et l'escalier, de même que, partiellement, la cloison ouest du garage) ou montées (dans l'ancien garage, pour fermer le local technique et pour fermer l'espace adjacent), qu'une nouvelle porte, une nouvelle porte-fenêtre ainsi que deux nouvelles fenêtres ont été installées et que deux chambres supplémentaires ont été créées au sud (de 12 m² et 15 m²). Les ouvertures ont été étendues amenant plus de lumière dans ce qui n'était avant qu'un sous-sol. En résumé, la fonction de cet étage, qui ne comportait avant les travaux que des locaux utilitaires, s'est modifiée pour intégrer des pièces à vivre. Non seulement la typologie des pièces mais également leur disposition a été modifiée. S'y ajoute la création de nouveaux espaces habitables. Pour ce qui concerne le rez-de-chaussée, l'étude des plans montre que l'escalier a changé de place. Les deux petites pièces qui comportaient respectivement un WC et un chauffe-eau ont été remplacées par un hall d'entrée. Une nouvelle salle de bain avec douche a été créée à un autre emplacement. La cuisine a été déplacée, agrandie et réunie au séjour, séjour qui bénéficie de plus d'une extension au sud d'environ 12 m² et d'une nouvelle fenêtre en façade est. Les anciennes cloisons intérieures ont presque toutes été abattues ou déplacées afin de créer un grand séjour (du moins si on en croit le plan 4b, qui ne correspond pas au plan 4e: selon celui-ci, le grand séjour existait déjà en 2010), de

transformer la cuisine en une chambre et d'agrandir le hall d'entrée. Une nouvelle terrasse de 10.44 m² a été créée ainsi qu'un nouvel escalier extérieur au sud-ouest, sans doute en remplacement d'un escalier extérieur au sud-est. Même si l'on admet que le grand séjour existait déjà en 2010, il n'en demeure pas moins que l'organisation du rez-de-chaussée a été considérablement repensée avec de nouvelles sources de lumière, un nouvel accès par l'escalier extérieur et un agrandissement de la surface habitable. Pour ce qui concerne le 1^{er} étage, l'étude des plans montre qu'un hall d'entrée (avec nouvelle ouverture en toiture) a été créé avec une porte d'entrée au nord. La taille de l'escalier a été singulièrement réduite. Une cloison intérieure a été abattue pour créer une cuisine ouverte sur un grand séjour, en lieu et place de deux chambres. Le séjour bénéficie de plus d'une extension au sud d'environ 12 m², remplaçant un balcon, et d'une nouvelle fenêtre en façade est. Une nouvelle terrasse de 10.44 m² a été créée au sud ainsi qu'un nouvel escalier extérieur en façade nord. Des espaces conçus comme espaces de nuits sont devenus des espaces de jour, directement accessibles depuis l'extérieur. Cet étage n'a quasiment plus rien à voir avec l'ancien 1^{er} étage de la villa familiale qui était habitée par les recourants. Pour ce qui concerne les combles, l'étude des plans montre que toutes les cloisons ont été déplacées et que la disposition des pièces a été entièrement modifiée. Une salle de bains d'une surface considérable (11.37 m²) a été créée, prenant la place du galetas et du vestibule. Le vestibule a été réduit. Deux chambres et un réduit ont remplacé deux galetas et une chambre de bonne (du moins si on en croit le plan 4d, qui ne correspond pas au plan 4e: selon celui-ci, ils remplacent deux chambres et deux espaces de rangement). Une nouvelle ouverture en toiture a été créée, ainsi qu'une nouvelle fenêtre à l'est. Une nouvelle terrasse de 11.79 m² a été créée au sud. En résumé, ensuite des travaux effectués par les recourants, les anciennes combles sont devenues un étage à part entière, avec une salle de bains, des chambres passablement plus grandes avec de nouvelles amenées de lumière et une terrasse. D'une maison familiale avant les travaux, on est passé à un bâtiment comportant deux appartements indépendants, appartements dont l'estimation fiscale est montée de 480'000 fr. à 1'599'000 fr. après les travaux. La surface brute utile des planchers a été étendue de 217 m² à 308 m². Des modifications extérieures conséquentes ont été apportées à la façade sud, par l'ajout d'une extension sur trois étages de forme carrée qui rompt avec les lignes originelles du bâtiment. Il ressort de ces divers éléments qu'il n'y a pas eu une simple rénovation de l'immeuble existant mais une transformation de l'immeuble en une entité différente avec une nouvelle identité. Au vu de ces éléments, l'autorité intimée pouvait à bon droit considérer que les travaux de rénovation équivalaient à une nouvelle construction.

E. 6

Il découle des considérations qui précèdent que les recours doivent être rejetés et les décisions de l'autorité intimée confirmées. Les recourants, qui succombent, supporteront les frais de justice, solidairement entre eux, qu'il y a lieu, au vu de la valeur litigieuse, de fixer à 3'000 fr. (art. 49, 51 al. 2, 91 et 99 LPA-VD; art. 2 du tarif des frais judiciaires et dépens en matière administrative [TFJDA; BLV 173.36.5.1]). Il n'est pas alloué de dépens (art. 55, 91 et 99 LPA-VD).