

VD_OMNI FI.2019.0173 vom 10. Februar 2021

VD Tribunal cantonal, 2021-02-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2019.0173

FR: VD_OMNI FI.2019.0173 du 10 février 2021

IT: VD_OMNI FI.2019.0173 del 10 febbraio 2021

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Contribuables qui ont fait rénover entièrement et transformer une maison sise dans la vieille ville de Rolle, recensée avec la note *3*, les murs étant inscrits à l'inventaire avec la note *2*. Après avoir revendiqué la déduction d'une partie des coûts à titre de frais d'entretien, ils invoquent la déduction des travaux de restauration d'un monument historique. Question de savoir si cette requalification est admissible laissée ouverte. Indépendamment du fait qu'ils apportent une plus-value à l'immeuble, les travaux de restauration de monuments historiques sont déductibles fiscalement compte tenu du but extrafiscal de la protection du patrimoine. La déduction vaut seulement pour les objets classés, dont la conservation est d'intérêt public, ce qui implique notamment une obligation d'entretien à la charge du propriétaire. Du fait de cette obligation, les travaux sont entrepris en vertu de dispositions légales. En l'occurrence, les travaux de rénovation totale et de transformation - dont on peut d'ailleurs se demander s'ils n'excèdent pas une simple restauration - ne portent pas sur un objet classé, de sorte qu'ils ne sont pas déductibles fiscalement. Rejet du recours.

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 dans 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

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils 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 135 II 260 consid. 1.3.1 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). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. La problématique est réglée de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. La cour 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. arrêts FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 2; FI.2013.0033 du 8 janvier 2014 consid. 2).

E. 3

Les recourants ont requis la tenue d'une audience afin de recueillir les dépositions de plusieurs témoins. Ils requièrent en outre la mise en œuvre d'une expertise. Ils ont toutefois joint à leur réplique un classeur de pièces justifiant les montants dont ils demandent la déduction, en indiquant qu'il y aurait lieu de diligenter une expertise "si ces calculs devaient être contestés ou considérés comme non probants". a) Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. comprend notamment le droit pour l'intéressé de prendre connaissance du dossier, de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 145 I 73 consid. 7.2.2.1 p. 103, 167 consid. 4.1 p. 170 s.; 142 II 218 consid. 2.3). Le droit de faire administrer des preuves suppose que le fait à prouver soit pertinent, que le moyen de preuve proposé soit nécessaire pour constater ce fait et que la demande soit présentée selon les formes et délais prescrits par le droit cantonal (ATF 119 Ib 492 consid. 5b/bb p. 505). Par ailleurs, cette garantie constitutionnelle n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1 p. 171; 144 II 427 consid. 3.1.3 p. 435; 140 I 285 consid. 6.3.1). b) Les règles concernant la forme de la procédure, l'établissement des faits et les droits des parties sont contenues aux art. 28 ss LPA-VD, dispositions qui s'appliquent aux procédures devant la CDAP (cf. art. 23 LPA-VD). La procédure est en principe écrite (art. 27 LPA-VD). Selon l'art. 29 al. 1 LPA-VD, l'autorité peut recourir notamment aux moyens de preuve suivants: audition des parties (let. a); inspection locale (let. b); expertises (let. c); documents, titres et rapports officiels (let. d); renseignements fournis par les parties, des autorités ou des tiers (let. e); témoignages (let. f). L'autorité établit les faits d'office (art. 28 al. 1 LPA-VD). Les parties sont tenues de collaborer à la constatation des faits dont elles entendent déduire des droits (art. 30 al. 1 LPA-VD). Sous le titre "Droits des parties", les art. 33 ss LPA-VD concrétisent dans la loi les garanties consacrées aux art. 29 al. 2 Cst. et 27 al. 2 Cst./VD (cf. Benoît Bovay/Thibault Blanchard/Clémence Grisel Rabin; Procédure administrative vaudoise, LPA-VD annotée, Lausanne 2012, rem. 1.1 ad. art. 33 LPA-VD). Les parties participent à l'administration des preuves (art. 34 al. 1 LPA-VD). A ce titre, elles peuvent notamment présenter des offres de preuve au plus tard jusqu'à la clôture de l'instruction (art. 34 al. 2

let. e LPA-VD) et s'exprimer sur le résultat de l'administration des preuves (même disp. let. f). L'autorité n'est pas liée par les offres de preuves formulées par les parties (art. 28 al. 2 LPA-VD). Elle doit examiner les allégués de fait et de droit et administrer les preuves requises, si ces moyens n'apparaissent pas d'emblée dénués de pertinence (art. 34 al. 3 LPA-VD). c) En droit fiscal, les règles générales sur le fardeau de la preuve (art. 8 CC) s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait. Il appartient à l'autorité fiscale d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent. Le contribuable, quant à lui, a la charge d'alléguer et de prouver les faits qui suppriment ou réduisent la dette fiscale (ATF 144 II 427 consid. 2.3.2 p. 433 et consid. 8.3.1 p 449; 143 II 661 consid. 7.2 p. 672; 140 II 248 consid. 3.5 p. 252). d) En l'occurrence, il n'est pas contesté que la parcelle n°***** de ***** abrite un bâtiment dont les murs tout au moins figurent à l'inventaire; on y reviendra plus loin. Les recourants offrent de prouver que les travaux qu'ils ont effectués sur leur bâtiment relèvent bien d'une décision et/ou d'un accord avec l'autorité compétente en la matière. Comme on le verra ci-dessous, le litige porte avant tout sur l'interprétation des art. 32 al. 3 LIFD, 36 al. 2 LI et 9 al. 3 let. b de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14). Il s'agit d'une question de droit qui ne dépend pas des dépositions qui pourraient être recueillies à cet égard. Quant à la mise en œuvre d'une expertise, elle ne pourrait entrer en ligne de compte que si la déduction litigieuse devait être admise dans son principe, ce qui n'est pas le cas, comme on le verra. Par appréciation anticipée des preuves, les réquisitions de mesures d'instruction des recourants doivent ainsi être rejetées.

E. 4

a) L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD et 19 al. 1 LI). Est imposable notamment le rendement de la fortune immobilière (art. 21 LIFD et 24 LI). Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés respectivement aux art. 26 à 33a LIFD (art. 25 LIFD) et aux art. 30 à 37 LI (art. 29 LI). En règle générale, le revenu imposable, pour qu'il reflète la capacité contributive, est un revenu net; le contribuable est ainsi autorisé à faire valoir un certain nombre de déductions, à savoir, d'une part, toutes les dépenses auxquelles il est exposé et qui sont en relation avec l'acquisition du revenu et, d'autre part, certaines dépenses effectives d'entretien (v. Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2^{ème} édition, Lausanne 1998, p. 303 et ss; Walter Ryser/Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, 4^{ème} édition, Berne 2002, p. 187 et ss). b) Le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien (art. 32 al. 2 LIFD et 36 al. 1 let. b LI). 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^{ème} éd. Bâle 2017, n. 24 ad art. 32 LIFD avec renvoi à l'art. 25 LIFD; voir aussi Markus Reich/Markus Weidmann, in: *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, Zweifel/Beusch [éds], 3^{ème} éd. Bâle 2017, n. 22 ss ad art. 7 LHID). Les frais d'entretien au sens étroit sont essentiellement ceux qui sont encourus pour des travaux destinés à compenser l'usure normale de la chose due à son usage et à l'écoulement du temps et à maintenir l'état d'entretien original du bien. Il s'agit de maintenir la source de revenu que représente le bien immobilier pour le contribuable

(Merlino, op. cit., n. 64 ss ad. art. 32 LIFD). Ces frais peuvent être subdivisés en frais d'entretien courants, frais de remise en état et coûts de remplacement de vieilles installations. Les premiers correspondent à des dépenses courantes dans le but de conserver les fonctionnalités de l'immeuble, telles de petites réparations. Les frais de remise en état visent à maintenir la capacité de rendement du bien immobilier (rénovation de façade, changement de tapisserie, de sols, etc.). Enfin, il y a les coûts de remplacement de vieilles installations, parmi lesquelles l'on peut citer les installations sanitaires, le chauffage et la cuisine, lorsqu'elles arrivent à l'échéance de leur durée de vie, et non après l'échéance de cette durée de vie (Merlino, op. cit., n. 65 ad art. 32 LIFD). Ne sont pas déductibles en revanche les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune (art. 34 let. d LIFD et 38 let. d LI). Il s'agit de dépenses d'investissement immobilier ayant pour effet d'apporter une plus-value à l'immeuble, qui se distinguent donc des frais d'entretien en ce que ces derniers sont essentiellement encourus pour des travaux destinés à compenser l'usure normale de la chose due à son usage et à l'écoulement du temps, de même qu'à maintenir l'état d'entretien original du bien, de sorte à conserver la source de revenu que représente le bien immobilier pour le contribuable (voir TF 2C_161/2020 du 24 juin 2020 consid. 6.2; 2C_1003/2017 du 21 juin 2018 consid. 5.1). c) aa) Certaines dépenses immobilières qualifiées d'investissements sont cependant déductibles en vertu d'une base légale expresse. Ainsi, l'art. 32 al. 3 LIFD a la teneur suivante: "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 autant qu'ils ne soient pas subventionnés." bb) Aux termes de l'art. 9 al. 3 LHID, les cantons peuvent prévoir des déductions notamment pour la restauration des monuments historiques. Si tel est le cas, lesdites déductions sont soumises à la réglementation suivante (art. 9 al. 3 let. b LHID): "pour autant qu'ils ne soient pas subventionnés, les frais occasionnés par des travaux de restauration de monuments historiques sont déductibles dans la mesure où le contribuable les a entrepris en vertu de dispositions légales, en accord avec les autorités ou sur ordre d'une autorité administrative." Sur la base de cette norme, le canton de Vaud a adopté l'art. 36 al. 2 LI, aux termes duquel: "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." En lien avec les "dispositions légales", la loi contient un renvoi à la loi cantonale du 10 décembre 1969 sur la protection de la nature, des monuments et des sites (LPNMS; BLV 450.11) et à son règlement d'application du 22 mars 1989 (RLPNMS; BLV 450.11.1). cc) Les travaux de restauration de monuments historiques qui peuvent être déduits consistent en des travaux de restauration ou de remise en état (TF 2C_537/2016 du 16 octobre 2017 consid. 3.1.1; 2C_453/2009 du 3 février 2010 consid. 3.4). Le fait que de tels travaux constituent un investissement et apportent une plus-value à l'immeuble ne change rien à leur déductibilité. La règle de l'art. 32 al. 3 LIFD constitue à cet égard une exception à ce que prévoit l'art. 34 let. d LIFD (Merlino, op. cit., n. 100 ad art. 32 LIFD) . La déductibilité des frais occasionnés par des travaux de restauration de monuments historiques a en effet peu à voir avec celle des frais d'acquisition du revenu en lien avec le rendement de la fortune immobilière. Elle tend à éviter que le propriétaire qui supporte les coûts de restauration ne soit désavantagé fiscalement. Elle tient compte du but extrafiscal de la protection de la nature et du patrimoine consacrée à l'art. 78 Cst. (cf. Philipp Jan Komor, Die Gewinnungskosten beim Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen, thèse Berne

2020, p. 232 n. 439 et réf.; voir aussi Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 5 e éd., 2021, § 3 n. 40). A la différence des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement, les frais occasionnés par des travaux de restauration de monuments historiques ne sont pas assimilés aux frais d'entretien et peuvent donc être déduits en sus de ces derniers. Le cas échéant, ils ne sont donc pas inclus dans la déduction forfaitaire des frais d'entretien (Komor, op. cit., p. 232 n. 438 et les réf.). dd) La doctrine et la jurisprudence interprètent généralement les art. 32 al. 3 LIFD et 9 al. 3 LHID en ce sens que les cinq conditions suivantes doivent être cumulativement remplies pour que le contribuable puisse déduire les dépenses de restauration de monuments historiques: les travaux doivent correspondre à des travaux de restauration (i) et porter sur des monuments historiques (ii); ils doivent être entrepris par le contribuable en vertu de dispositions légales (iii), en accord avec les autorités concernées ou sur leur ordre (iv) et ne doivent pas être couverts par une subvention (cf. Merlino, op. cit., n. 98 ad art. 32 LIFD; Peter Locher, *Kommentar zum DBG*, I. Teil, 2 ème éd., Bâle 2019, n. 50 ad art. 32 LIFD; Bernhard Zwahlen/Alberto Lissi, in: *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, Zweifel/Beusch [éds], 3 ème éd. Bâle 2018, n. 29 ad art. 32 LIFD; Markus Reich/Julia von Ah/Stephanie A. Brawand, in: *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, op. cit., n. 57c ad art. 9 LHID; arrêt du Tribunal cantonal du canton de Fribourg du 29 décembre 2015 dans la cause 604 2014 43, pub. in RDAF 2016 II 219 consid. 5b; arrêt de la même juridiction du 26 juin 2009 dans la cause 604 2008 85/86, pub. in RDAF 2010 II 515, RFJ 2009 p. 273, StE 2010 B 25.7 Nr. 7 consid. 4a; arrêt du Tribunal administratif du canton de Schwytz du 21 décembre 1998, pub. in StE 1999 DBG/SZ B 25.6 Nr. 35 consid. 1). Comme exemple de dispositions légales en vertu desquelles les travaux sont entrepris, Merlino (op. cit., n. 99 ad art. 32 LIFD) cite les art. 19 ss de la loi genevoise du 4 juin 1976 sur la protection des monuments, de la nature et des sites (ci-après: LPNMS/GE; RS/GE L 4 05). Ces dispositions régissent notamment l'obligation faite au propriétaire d'un immeuble classé – le droit genevois distinguant, comme le droit vaudois, entre la mise à l'inventaire (art. 7 ss LPNMS/GE) et le classement (art. 10 ss LPNMS/GE) – d'entretenir ce dernier (art. 19 al. 1 LPNMS). Il existe une controverse sur le point de savoir si la déduction suppose dans tous les cas que les travaux aient été effectués en vertu de dispositions légales, indépendamment du fait qu'ils ont été exécutés en accord avec les autorités ou sur leur ordre. En doctrine, un courant minoritaire soutient que, selon le texte légal, la condition que les travaux aient été entrepris en vertu de dispositions légales est équivalente à celle qu'ils aient été effectués en accord avec les autorités ou sur leur ordre. Il ne s'agirait donc pas d'une condition indépendante. Selon ces auteurs, on ne voit pas pourquoi celui qui entreprend des travaux à la demande pressante ("unter sanftem Druck") des autorités en charge de la protection des monuments historiques, afin p. ex. de prévenir des mesures de protection évoquées par lesdites autorités, ne pourrait pas déduire les frais correspondants (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, *Handkommentar zum DBG*, 3 e éd., 2016, n. 130 ad art. 32 LIFD; parmi les tenants de l'opinion minoritaire, Komor [op. cit., p. 234 n. 444] cite également Christoph Leuch/Regina Schlup Guignard, in: *Leuch/Kästli/Langenegger* [éds], *Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz*, Bd. 1, Art. 1 bis 125, 2 e éd., Muri-Berne 2014, n. 43 ad art. 36 StG). Komor se range à l'avis de la doctrine majoritaire. Selon cet auteur, lorsque les travaux sont effectués sur l'ordre des autorités, cette injonction repose nécessairement sur une base légale. Quand ils sont exécutés en accord avec les autorités, la déductibilité des

frais suppose également l'existence d'une base légale (de droit fédéral, cantonal ou communal) prescrivant les travaux. La condition que les travaux aient été entrepris en vertu d'une disposition légale s'impose au regard des principes de la légalité et de l'égalité et permet d'éviter que les autorités en charge de la protection des monuments historiques ne disposent d'une latitude de jugement échappant pratiquement à tout contrôle lorsqu'il s'agit de qualifier des travaux portant sur des monuments historiques en vue d'autoriser ou non la déduction sur le plan fiscal des frais correspondants (op. cit., p. 235 n. 445). Dans l'arrêt 2C_453/2009 précité, le Tribunal fédéral a refusé la déduction à titre de frais occasionnés par des travaux de restauration de monuments historiques des frais de chauffage de certaines pièces inhabitées d'un château sis dans le canton de Fribourg. La déduction était exclue notamment parce qu'il n'y avait pas de disposition légale qui prescrivait les travaux en question; de par leur caractère général, les "recommandations pour les immeubles protégés", émises par le Service des biens culturels du canton de Fribourg, ne suffisaient pas à cet égard (consid. 3.4). Selon cette jurisprudence, l'existence d'une disposition légale prescrivant les travaux de restauration constitue ainsi une condition indépendante. Par ailleurs, le seul fait que des travaux ont été effectués en respectant les indications techniques des autorités en charge de la protection des monuments historiques ne suffit pas à admettre qu'ils ont été entrepris "en accord avec les autorités" (Reich/von Ah/Brawand, loc. cit.; Komor, op. cit., p. 233 n. 441). Selon la jurisprudence, seul le supplément de coûts occasionné par des contraintes architecturales liées à la mise sous protection de l'immeuble peut être admis en déduction (arrêt du Tribunal cantonal du canton de Fribourg dans la cause 604 2014 43 précité consid. 5b). d) L'imposition des contribuables selon le principe de la capacité contributive (art. 127 al. 2 Cst.) correspond au but fiscal de l'imposition. Il arrive toutefois que des impôts à buts fiscaux, tels que l'impôt sur le revenu, soient utilisés à des fins autres que fiscales, notamment pour promouvoir des politiques publiques (conjoncturelle, environnementale, énergétique, etc.). Il en va ainsi notamment de certaines déductions pour investissements destinées aux économies d'énergie et à ménager l'environnement, ou des frais de travaux de monuments historiques. L'utilisation d'impôts fiscaux à des fins d'orienter le comportement des particuliers risque de heurter le principe de la capacité contributive. En effet, compte tenu des déductions, le taux de l'impôt va être fixé en fonction de l'objectif de politique publique afin d'obtenir l'effet désiré, sans tenir compte de disparités dans la situation financière des contribuables. Une telle dérogation au principe de la capacité contributive suppose ainsi, à tout le moins, un intérêt public prépondérant (Oberson, op. cit., § 3 n. 40 s. et la réf. citée). Selon la doctrine, la poursuite, par une norme fiscale, de buts non fiscaux est ainsi soumise aux conditions suivantes: 1) la collectivité concernée dispose de la compétence matérielle d'agir; en droit fédéral, la Confédération doit ainsi jouir de la compétence constitutionnelle d'intervenir en la matière; 2) la mise en œuvre des normes fiscales incitatives doit respecter le principe de proportionnalité; il s'agit de peser les intérêts contradictoires en présence, notamment d'assurer que l'intérêt public à la mise en œuvre de la mesure incitative l'emporte sur l'entorse au principe de la capacité contributive (Oberson, op. cit., § 3 n. 42 et les réf.; voir aussi Danielle Yersin, Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, au regard de quelques principes constitutionnels, in: Höhn/Vallender [éds], Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, 1990, p. 47 ss).

E. 5

a) En matière de protection des monuments historiques, la tâche de la Confédération se limite aux objets d'importance nationale. La protection des monuments d'importance

régionale et locale incombe aux cantons (cf. art. 78 al. 1 Cst.), de sorte que c'est principalement à ces derniers qu'il appartient de définir la notion de "monument historique" (cf. arrêt du Tribunal cantonal du canton de Fribourg dans la cause 604 2014 43 précité consid. 5b). Il incombe dès lors aux cantons de créer la base juridique nécessaire à la préservation de ces objets dignes de protection et de décider du statut de protection dans des cas individuels (ATF 121 II 8 consid. 3a p. 15). b) Dans le canton de Vaud, la LPNMS prévoit deux types de protection pour les monuments historiques et les antiquités, à savoir une protection générale (chapitre IV, art. 46 à 48 LPNMS) ou spéciale (chapitre V, art. 49 à 66 LPNMS). aa) Le chapitre IV de la LPNMS prévoit une "protection générale" des monuments historiques et des antiquités qui ne font pas l'objet d'une mesure de protection spéciale. Aux termes de l'art. 46 al. 1 LPNMS, "[s]ont protégés conformément à la présente loi tous les monuments de la préhistoire, de l'histoire, de l'art et de l'architecture et les antiquités immobilières situés dans le canton, qui présentent un intérêt archéologique, historique, artistique, scientifique ou éducatif". La loi prévoit dans ce cadre la possibilité de prendre des mesures de sauvegarde. Lorsqu'un "danger imminent" menace un tel objet, l'art. 47 LPNMS permet au Département des finances et des relations extérieures (ci-après: le département) de prendre des "mesures conservatoires", à savoir les "mesures nécessaires à sa sauvegarde". La portée de ces mesures conservatoires est définie à l'art. 48 LPNMS. Le recensement architectural n'est pas prévu par la LPNMS, mais par l'art. 30 de son règlement d'application, qui dispose que le département "établit le recensement architectural des constructions en collaboration avec les communes concernées, selon les directives publiées à cet effet". Le recensement architectural, dont le processus est décrit dans la brochure "Recensement architectural du canton de Vaud", 2^{ème} éd., éditée par l'Etat de Vaud en mai 2002 (disponible à l'adresse <<https://www.vd.ch/themes/territoire-et-construction/monuments-et-sites/recenser-le-patrimoine-architectural>> [ci-après: la brochure]), est une mesure qui tend à repérer et à mettre en évidence des bâtiments dignes d'intérêt, de manière à permettre à l'autorité de prendre, le cas échéant, les mesures de protection prévues par la loi. Il comporte l'attribution de notes qui sont les suivantes: *1*: Monument d'importance nationale; *2*: Monument d'importance régionale; *3*: Objet intéressant au niveau local; *4*: Objet bien intégré; *5*: Objet présentant des qualités et des défauts; *6*: Objet sans intérêt; *7*: Objet altérant le site. Le recensement architectural couvre en principe tous les bâtiments. A l'exception des notes *1* et *2* (qui impliquent une mise à l'inventaire, voire un classement), les notes attribuées ont un caractère purement indicatif et informatif; elles ne constituent pas une mesure de protection (cf. arrêts AC.2019.0046 du 23 avril 2020 consid. 2a/bb; AC.2017.0313 du 20 janvier 2020 consid. 3d/aa et AC.2018.0028 du 8 mars 2019 consid. 8b/ee; voir ég. Aurélien Wiedler, La protection du patrimoine bâti – Etude de droit fédéral et cantonal, thèse Lausanne 2019, p. 263). bb) La mise à l'inventaire et le classement sont les instruments de la "protection spéciale" des monuments historiques et des antiquités (v. le titre du chap. V de la LPNMS). Le droit vaudois prévoit une protection spéciale des monuments "en deux temps", c'est-à-dire d'abord par l'inscription à l'inventaire cantonal, puis si nécessaire par le classement qui entraîne des restrictions de la propriété (cf. arrêts AC.2017.0414 du 4 juillet 2018 consid. 2c; AC.2014.0245, AC.2014.0258 du 16 avril 2015 consid. 4b). Selon l'art. 31 RLPNMS, le recensement architectural sert de base à l'inventaire prévu à l'art. 49 LPNMS, dont l'al. 1 dispose ce qui suit: "Un inventaire sera dressé de tous les monuments de la préhistoire, de l'histoire, de l'art et de l'architecture et des antiquités immobilières situés dans le canton, qui méritent d'être conservés en raison de l'intérêt archéologique, historique, artistique, scientifique ou éducatif qu'ils présentent." La

mise à l'inventaire oblige le propriétaire à annoncer les travaux qu'il envisage au département, lequel peut soit autoriser les travaux annoncés, soit ouvrir une enquête en vue du classement de l'objet (art. 16 et 17 LPNMS, par renvoi de l'art. 51 LPNMS). Les biens qui reçoivent la note *1* ou *2* à l'occasion du recensement sont automatiquement portés à l'inventaire (cf. brochure, p. 13, 15 et 20; arrêt AC.2018.0028 du 8 mars 2019 consid. 8b/ee; v. ég. Wiedler, op. cit., p. 275). Un tel automatisme n'est en revanche pas prévu en présence d'un bien en note *3*, ce qui implique une pesée des intérêts par l'autorité, afin de déterminer si cette mesure est nécessaire. La mise à l'inventaire n'est donc qu'une mesure préalable et indirecte de protection. Celle-ci n'est vraiment assurée que par le classement par voie de décision, assorti au besoin d'un plan de classement (cf. art. 52 al. 1 LPNMS). Une fois classé, le bâtiment devient un "monument historique" de par la loi (Wiedler, op. cit., p. 29). Selon le document intitulé "Recensement Architectural – clef de lecture de la fiche de recensement" (disponible à l'adresse < www.recensementarchitectural.vd.ch > [consulté le 11 janvier 2021]; sous la rubrique "Protection"), la LPNMS prévoit deux types de protection qui, dans le portail du Recensement architectural du canton de Vaud sont abrégés respectivement "MH" (= classement en tant que monument historique) et "INV" (= inscription à l'inventaire des biens non classés monuments historiques). Le classement a pour effet qu'aucune atteinte ne peut être portée à l'objet classé sans autorisation préalable du département cantonal compétent (art. 23 et 54 LPNMS) et emporte une obligation d'entretien par son propriétaire (art. 55 al. 1 LPNMS). Cette obligation découle de l'intérêt public à la conservation de l'objet (v. arrêts AC.2018.0115 du 10 juillet 2020 consid. 6d/aa et 7c/bb; AC.2016.0246 du 7 août 2019 consid. 2e). En cas de défaillance du propriétaire, le département lui fixe un délai pour effectuer les travaux et, une fois le délai expiré, y procède lui-même (exécution par substitution), aux frais du propriétaire (Wiedler, op. cit., p. 301). En outre, lorsque le propriétaire d'un objet classé lui a porté atteinte sans autorisation, il est tenu de le rétablir dans son état antérieur (art. 30 al. 1 LPNMS). L'entretien au sens de l'art. 55 al. 1 LPNMS comprend les mesures préventives et les mesures curatives. Les premières tendent à empêcher l'apparition d'un désordre, à le supprimer ou à en arrêter l'extension. Elles consistent à garder le monument propre et en bon état de fonctionnement moyennant balayage, nettoyage, ramonage, émoussage, mesures permettant l'évacuation des eaux de pluie etc. Les mesures d'entretien curatives ne sont nécessaires qu'après un certain nombre d'années. Ce sont les travaux de restauration courante du monument tels que réfection de la toiture, ravalement des façades, etc. Elles se limitent à ce qui est nécessaire à la conservation en bon état du monument; il n'est en effet pas possible de contraindre le propriétaire à entreprendre des travaux à des fins purement esthétiques. A la différence des mesures préventives, les mesures curatives supposent de requérir l'autorisation du département et de solliciter l'octroi d'un permis de construire auprès de la municipalité. L'obligation d'entretien du propriétaire d'un monument classé peut poser des questions délicates qui doivent, si possible, être réglées dans la décision de classement elle-même (Wiedler, op. cit., p. 300 s.). Si l'on admet que la notion d'entretien, ainsi définie, englobe les travaux de restauration courante, l'argumentation des recourants (cf. réplique, ch. 3 p. 4 et écriture du 8 mai 2020, p. 2 à la fin et p. 3), qui voient une contradiction dans le fait que l'autorité intimée admet en déduction les frais de restauration d'un bâtiment classé, sur la base de l'art. 55 al. 1 LPNMS, alors que cette disposition prescrit seulement l'entretien des monuments historiques, ne peut être suivie. Dans un contexte plus général, Wiedler relève qu'idéalement, le propriétaire d'un bâtiment protégé le soigne et effectue régulièrement des travaux d'entretien courant qui maintiennent l'ensemble de la construction en bon état et qui

contribuent à long terme à réduire les coûts de conservation. S'il n'est pas assidu dans l'entretien de son bien, celui-ci peut se détériorer plus rapidement et la structure même de l'immeuble peut être abîmée, ce qui engendre, d'une part, des coûts de restauration beaucoup plus élevés et, d'autre part, la perte d'une portion de l'authenticité et du caractère historique du bâtiment. Selon cet auteur, la restauration des monuments doit ainsi garder un caractère exceptionnel, dans la mesure où elle porte atteinte à la substance ancienne du monument (op. cit., p. 46). cc) L'objet de la protection générale selon l'art. 46 al. 1 LPNMS et celui de l'inventaire au sens de l'art. 49 al. 1 LPNMS est le même: il s'agit de tous les monuments de la préhistoire, de l'histoire, de l'art et de l'architecture, ainsi que des antiquités immobilières qui présentent un intérêt archéologique, historique, artistique, scientifique ou éducatif et qui méritent à ce titre d'être protégés, respectivement conservés. A la lecture de la loi, on ne distingue pas les biens bénéficiant de la protection générale de ceux qui doivent être inscrits à l'inventaire; cela semble illogique du point de vue de la systématique de la loi. Toutefois, l'examen des travaux préparatoires de la LPNMS montre que les deux dispositions ne font pas double emploi, les deux tendant à la préservation des mêmes biens, mais dans des contextes différents. La protection générale de l'art. 46 LPNMS vise des situations d'urgence où est menacé un bien digne d'intérêt qui n'a pas été porté à l'inventaire, soit par oubli, soit par évolution de sa valeur; le département peut alors prendre des mesures conservatoires. L'art. 49 LPNMS envisage les cas où le bien a été recensé à sa juste valeur et est inscrit à l'inventaire. Ainsi, la protection générale est une mesure applicable à titre exceptionnel qui couvre les immeubles qui devraient être soumis à la protection spéciale des art. 49 ss LPNMS, mais qui ne le sont pas, pour une raison ou une autre. Elle consiste seulement en la possibilité de prendre des mesures conservatoires au sens de l'art. 47 LPNMS (Wiedler, op. cit., p. 265 s.). En l'absence de telles mesures, un bien recensé qui n'est pas inventorié n'est pas protégé par la LPNMS (Wiedler, op. cit., p. 269). Les objets recensés en note *3* avant 1987 ont été pour la plupart portés à l'inventaire. A compter de cette date, le département a renoncé à les inventorier, ce qui a introduit une contradiction irréductible dans l'application de la LPNMS: si l'objet mérite d'être sauvegardé, il doit être porté à l'inventaire, car s'il remplit les conditions de l'art. 46 al. 1 LPNMS, il remplit également celles de l'art. 49 al. 1 LPNMS (Wiedler, op. cit., p. 268). Le fait de ne pas porter à l'inventaire – comme mesure préalable au classement – un bien recensé en note 3 rend plus difficile son classement. Dans ces conditions, Wiedler estime que le département ne peut pas continuer à garder hors inventaire les biens recensés en note *3*; il doit selon lui les inventorier pour les protéger. A défaut, sur le long terme, ces biens, qui représentent la majeure partie du patrimoine bâti du canton, vont être amenés à disparaître (Wiedler, op. cit., p. 270). La formule utilisée dans la brochure précitée selon laquelle " les objets recensés en note 3 sont placés sous la protection générale prévue par la loi à ses art. 46 et ss " peut prêter à confusion, dans la mesure où elle laisse entendre que, du seul fait que la note *3* a été attribuée à un bâtiment, il en découlerait conformément à l'art. 46 al. 3 LPNMS " qu'aucune atteinte qui en altère le caractère ne peut y être portée ". En réalité, un objet qui n'est ni classé ni porté à l'inventaire et pour lequel le département compétent a renoncé à prendre des mesures conservatoires n'est pas protégé par la LPNMS. En effet, les objets qui présentent de l'intérêt au sens de l'art. 46 LPNMS ne rentrent dans la catégorie de ceux qui " méritent d'être conservés " (selon les termes de l'art. 49 LPNMS) que s'ils sont mis à l'inventaire prévu par cette dernière disposition (arrêts AC.2019.0214 du 3 juillet 2020 consid. 2b/aa; AC.2017.0313 du 20 janvier 2020 consid. 3d; AC.2017.0279 du 17 octobre 2018 consid. 3f/ee). Wiedler relève encore que le département informe par

écrit les propriétaires de bâtiments recensés en note 3 et leur demande, en cas de travaux, de le contacter avant la demande de permis de construire, afin de trouver des solutions architecturales qui concilient les souhaits de propriétaire et les caractéristiques du bien. Toutefois, il n'existe aucune base légale obligeant le propriétaire à prendre contact avec le département dans un tel cas. Seule l'inscription du bien à l'inventaire a cet effet (Wiedler, op. cit., p. 270).

E. 6

a) En l'espèce, il importe d'abord de constater que les recourants ne revendiquent plus la déduction du montant des travaux réalisés sur le bâtiment sis sur la parcelle n^o*****, à due concurrence de leur part, à titre de frais d'entretien d'immeuble. La question a du reste été réglée, s'agissant d'autres copropriétaires, dans l'arrêt FI.2015.0154; il n'y a donc pas lieu d'y revenir. En revanche, depuis le 12 décembre 2016, les recourants font valoir que les conditions sont réalisées afin que les coûts de ces travaux puissent être déduits de leur revenu durant l'année 2011, au titre de travaux de restauration d'un monument historique. On peut se demander si les recourants peuvent ainsi requalifier les coûts des travaux d'entretien (dont ils ont demandé la déduction à concurrence de 201'906 fr. dans leur déclaration d'impôt du 20 décembre 2012) en frais occasionnés par des travaux de restauration de monuments historiques (voir, dans un contexte analogue, TF 2C_926/2019 du 12 mai 2020 consid. 2.2.4 et 2.2.5). Au vu du sort du recours, la question peut rester indécise. Au demeurant, les recourants estiment le montant du surcoût des travaux résultant de la restauration d'un monument historique à 568'062 fr.50. Les travaux en question ont été entrepris sur plusieurs années. Dans sa duplique, l'autorité intimée a constaté, sans être contredite par les recourants, que le surcoût résultant des travaux de restauration entrepris durant la seule année 2011 se montait à 44'571 fr.70. Au regard du principe de périodicité (voir à ce sujet Merlino, op. cit., n. 112 ss ad art. 32 LIFD), sous réserve d'une exception à ce principe (cf. Merlino, op. cit., n. 118 ad art. 32 LIFD), l'admission éventuelle du recours aurait pour conséquence que la déduction revendiquée devrait être limitée à ce dernier montant. b) Le litige porte sur la question de savoir si les recourants remplissent les conditions dont les art. 32 al. 3 LIFD, 9 al. 3 let. b LHID et 36 al. 2 LI font dépendre la déduction des frais occasionnés par des travaux de restauration de monuments historiques. En se référant notamment aux travaux préparatoires, la recourante interprète l'art. 32 al. 3 LIFD en ce sens que les travaux doivent avoir été entrepris soit en vertu de dispositions légales, soit en accord avec les autorités, soit encore sur leur ordre. Il s'agirait de trois conditions alternatives, dont la seconde – travaux entrepris en accord avec les autorités – serait en l'occurrence réalisée. aa) La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (ATF 146 II 111 consid. 2.3.2 p. 116; 145 I 26 consid. 5 p. 35; 145 II 153 consid. 4.3.1 p. 159). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires, du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé – interprétation téléologique – ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (ATF 145 I 26 consid. 5 p. 35; 145 II 182 consid. 5.1 p. 184, 270 consid. 4.1 p. 271). Pour rendre une décision répondant de manière optimale au système et au but de la loi, le Tribunal fédéral utilise, de manière pragmatique, une pluralité de méthodes, sans fixer entre elles un ordre de priorité (ATF 146 II 111 consid. 2.3.2 p. 116; 144 I 242 consid. 3.1.2 p. 251; 143 I 272 consid. 2.2.3 p. 277). Les travaux préparatoires ont une importance particulière quand il s'agit d'interpréter des textes récents qui se rapportent à des

circonstances ayant peu changé et à des conceptions juridiques qui ont à peine évolué (ATF 145 II 270 consid. 4.1 p. 271 s.). Lorsqu'elle n'a pas une telle importance, la genèse n'est pas directement déterminante, mais sert de moyen auxiliaire pour déterminer le sens de la norme (ATF 145 I 26 consid. 5 p. 35; 145 II 270 consid. 4.1 p. 271; 144 I 242 consid. 3.1.2 p. 251 s.). bb) En l'occurrence, le texte légal n'est pas absolument clair quant au sens à donner au passage "en vertu de dispositions légales, en accord avec les autorités ou sur leur ordre" (art. 32 al. 3 LIFD) ou "en vertu de dispositions légales, en accord avec les autorités ou sur ordre d'une autorité administrative" (art. 9 al. 3 let. b LHID). S'il est clair que le fait d'agir en accord avec les autorités ou sur leur ordre constitue deux éléments alternatifs de l'énoncé de fait légal (puisqu'ils sont reliés par la conjonction "ou"), il est plus délicat de déterminer si la condition que les travaux aient été entrepris "en vertu de dispositions légales" a une portée propre et doit être réalisée dans tous les cas ou si elle constitue un troisième terme de l'alternative par rapport aux deux situations précitées (les travaux ont été effectués en accord avec les autorités ou sur leur ordre). Les recourants se prévalent en particulier des travaux préparatoires de l'art. 32 al. 3 LIFD. cc) L'art. 32 al. 2 du projet du Conseil fédéral disposait que "Sont en outre déductibles les frais provenant de travaux de restauration de monuments historiques que le contribuable entreprend en vertu de dispositions légales ou sur ordre d'une autorité administrative" (Message du 25 mai 1983 concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral, FF 1983 III 1 ss, 337). Au Conseil des Etats, la Commission voulait modifier l'art. 32 al. 2 du projet comme suit (Bulletin officiel de l'Assemblée fédérale [ci-après: BO] 1986 E 180): " Sont en outre déductibles les frais provenant de travaux de restauration de monuments historiques et ceux résultant de mesures de protection de l'environnement et de politique énergétique que le contribuable entreprend en vertu de dispositions légales ou sur ordre d'une autorité administrative." Sur proposition du conseiller aux Etats Jagmetti, le Conseil des Etats a reformulé l'art. 32 al. 2 dans les termes suivants (BO 1986 E 180 s.): " Sont en outre déductibles les frais provenant de travaux de restauration de monuments historiques et ceux résultant de mesures de protection de l'environnement et de politique énergétique que le contribuable entreprend en vertu de dispositions légales, d'entente avec les autorités ou sur ordre d'une autorité administrative." Le conseiller aux Etats Jagmetti voulait accorder la déduction, outre pour les mesures prises en vertu de dispositions légales ou sur ordre d'une autorité administrative, pour celles qui étaient effectuées sur une base volontaire, mais d'entente avec les autorités ("[...] die freiwillig, aber im Einvernehmen mit den Behörden ergriffen werden"). S'agissant en particulier de la protection des monuments historiques, il fallait tenir compte des différences entre les réglementations cantonales. Alors que la législation de certains cantons, comme celui de Zurich, prévoyait à certaines conditions une obligation de rénover, tel n'était pas le cas dans d'autres, où le propriétaire négociait avec les autorités ce qui pouvait être réalisé ou non. Le conseiller aux Etats Jagmetti voulait étendre la déduction aux situations dans lesquelles les travaux étaient entrepris ni en vertu d'une obligation légale ni d'une décision, de manière à permettre une plus grande flexibilité. Il ne s'agissait toutefois pas d'autoriser la déduction de n'importe quels travaux. L'exigence qu'ils aient été entrepris d'entente avec les autorités constituait une limite à cet égard, même si elle était formulée de manière peu précise, de l'aveu même de l'auteur de la proposition d'amendement. La déduction fiscale était ainsi soumise à trois conditions alternatives: obligation légale, mesures prises d'entente avec les autorités ou existence d'une décision. L'idée était que le propriétaire puisse en bénéficier sans qu'il doive attendre que les travaux ne soient

ordonnés, voire qu'il lui faille même provoquer une décision. De cette manière, le contribuable était incité à faire plus que la loi ne le lui imposait (BO 1986 E 181). A la suite de l'intervention du conseiller fédéral Stich, qui voulait s'en tenir au projet du Conseil fédéral, selon lequel seuls les travaux entrepris en vertu de dispositions légales ou sur ordre des autorités donnaient droit à la déduction fiscale, le conseiller aux Etats Jagmetti a relevé qu'il s'agissait là de dispositions et de décisions cantonales. Or, les pratiques cantonales étaient différentes: alors qu'un canton procédait par voie de décision, un autre négociait avec le propriétaire, avec qui il cherchait à trouver un accord. Sa proposition d'amendement tendait à éviter qu'en vertu du droit fédéral, il faille dans tous les cas provoquer le prononcé d'une décision (BO 1986 E 181). Par la suite, le Conseil national a décidé de réglementer les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement, d'une part, et les frais occasionnés par des travaux de restauration de monuments historiques, d'autre part, dans deux alinéas différents de l'art. 32. Les seconds faisaient l'objet de l'alinéa 2bis, dont la teneur était la suivante (BO 1987 N 1798): "Sont en outre déductibles les frais provenant de travaux de restauration de monuments historiques que le contribuable entreprend en vertu de dispositions légales, d'entente avec les autorités ou sur ordre d'une autorité administrative, pour autant qu'ils ne soient pas subventionnés." Lors des débats au Conseil national, la discussion a porté sur l'ajout de la condition négative que les travaux ne soient pas subventionnés. Dans ce contexte, le rapporteur de la Commission a relevé que la plus grande partie des travaux de restauration de monuments historiques constituait des travaux d'entretien. Certaines interventions tendaient cependant à restaurer l'état d'origine du bâtiment, en supprimant des éléments ajoutés par la suite. S'ils étaient effectués d'entente avec l'autorité compétente, de tels travaux devaient être considérés comme de l'entretien. En permettant de déduire fiscalement leur coût, on voulait encourager la préservation d'objets protégés sur une base privée, sans que les collectivités publiques ne doivent intervenir (BO 1987 N 1800 intervention Reichling). Un autre membre du Conseil national, par ailleurs président de la Commission des monuments historiques du canton de Lucerne, a relevé que les travaux qui étaient exigés par l'autorité compétente donnaient systématiquement droit à une subvention. Parmi les travaux de restauration des monuments historiques, il fallait distinguer entre ceux qui étaient subventionnés et ceux qui ne l'étaient pas. Si les travaux n'étaient pas subventionnés, c'était que l'autorité en charge de la protection des monuments historiques n'avait pas eu son mot à dire. Par conséquent, l'ajout de la condition que les travaux ne soient pas subventionnés n'était pas justifié (BO 1987 N 1800 intervention Fischer), puisque, dans ce cas, ils n'avaient pas été entrepris d'entente avec l'autorité. En l'absence de proposition d'amendement, le texte proposé par la Commission, avec la condition négative que les travaux ne soient pas subventionnés, a été adopté tel quel. dd) Il ressort ainsi des travaux préparatoires que l'auteur de la proposition d'amendement qui a ajouté les travaux entrepris d'entente avec les autorités a dans un premier temps indiqué que cette notion comprenait des interventions effectuées sur une base volontaire (c'est-à-dire sans que le propriétaire y soit obligé de par la loi ou en vertu d'une décision), mais avec l'accord des autorités. Dans un second temps, après l'intervention du conseiller fédéral Stich qui allait dans le sens du rejet de l'amendement, le conseiller aux Etats Jagmetti a justifié sa proposition en faisant valoir que la notion de travaux entrepris d'entente avec les autorités visait les situations où un canton, plutôt que de rendre une décision obligeant le propriétaire à effectuer les travaux, essayait de trouver un accord avec lui par la négociation. Du moment que le canton aurait tout aussi bien pu rendre une décision contraignant le propriétaire à intervenir, on peut en déduire qu'il s'agissait de travaux "obligatoires". Lors

des débats au Conseil national, le rapporteur de la Commission a relevé que la déduction fiscale devait encourager la préservation d'objets protégés sur une base privée, sans que les collectivités publiques ne doivent intervenir. Or, l'intervention de la collectivité publique qui se substitue le cas échéant au propriétaire n'entre en ligne de compte que pour des objets protégés dont la conservation s'impose de par la loi. Il s'agit donc ici aussi de travaux "obligatoires". Les travaux préparatoires – qui remontent du reste à près de trente-cinq ans, ce qui a pour effet de relativiser leur importance – ne conduisent donc pas nécessairement à une autre interprétation que celle de la jurisprudence et de la doctrine dominante selon laquelle l'existence d'une disposition légale prescrivant les travaux constitue une condition indépendante de la déduction fiscale (cf. consid. 4c/dd ci-dessus). En outre, comme le relève la doctrine (consid. 4d ci-dessus), la mise en œuvre des normes fiscales incitatives doit respecter le principe de proportionnalité; il s'agit de peser les intérêts contradictoires en présence, notamment d'assurer que l'intérêt public à la mise en œuvre de la mesure incitative l'emporte sur l'entorse au principe de la capacité contributive. Or, dans le système de la LPNMS, l'intérêt public de nature à justifier la déduction litigieuse est celui que représente la conservation des monuments historiques classés. C'est ce même intérêt qui est à la base de l'obligation faite au propriétaire d'entretenir un tel monument historique (art. 55 al. 1 LPNMS) et, en cas de défaillance du propriétaire, de l'exécution par substitution à laquelle procède le département (cf. consid. 5b/bb ci-dessus). Il y a donc lieu de retenir que la déduction des coûts de restauration des monuments historiques suppose qu'il s'agisse d'un objet classé. Du reste, selon le document intitulé "Recensement Architectural – clef de lecture de la fiche de recensement" – lequel a il est vrai tout au plus la valeur d'une ordonnance administrative sans force de loi, qui ne lie donc pas les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration (cf. ATF 145 II 2 consid. 4.3 p. 6 s'agissant des circulaires en matière fiscale) –, seuls les objets classés constituent des monuments historiques (consid. 5b/bb ci-dessus). c) Dans le cas particulier, les travaux dont les recourants demandent que les coûts soient déduits fiscalement ont été effectués sur la maison bourgeoise (bâtiment n°ECA *****) qui prend place sur la parcelle no *****. Selon la fiche 9 du recensement architectural de la commune de *****, la maison bourgeoise bénéficie de la protection générale ("PGN du 27.03.2001") avec la note *3*. Elle ne figure pas comme telle à l'inventaire, à la différence des murs, qui ont été réévalués en note *2* ("INV du 18.12.2003"). Il ressort également de la synthèse CAMAC du 4 février 2010 que seuls les murs – recensés avec la note *2* – ont été inscrits à l'inventaire, les autres parties de la maison – recensées avec la note *3* – bénéficiant de la protection générale, qui n'en est pas une, comme on l'a vu (consid. 5b/cc). Compte tenu aussi du document intitulé "Recensement Architectural – clef de lecture de la fiche de recensement" (voir à ce sujet consid. 5b/bb et 6b/dd ci-dessus), on peut dès lors se demander si le bâtiment en question constitue un monument historique. Il est vrai que cette notion n'est pas clairement définie en droit vaudois. Du moment que le bâtiment figure, au moins pour les murs, à l'inventaire, ses propriétaires avaient donc l'obligation, en vertu des art. 16 et 51 LPNMS, de requérir préalablement l'autorisation du département avant d'y entreprendre des travaux, ce qu'ils ont fait en l'occurrence. Le département a délivré les autorisations spéciales requises (cf. synthèses CAMAC des 25 avril 2005, 9 novembre 2007 et 4 février 2010), conformément aux articles 120 al. 1 let. c de la loi cantonale du 4 décembre 1985 sur l'aménagement du territoire et les constructions (LATC; BLV 700.11) – en lien avec l'annexe II au règlement d'application de la loi du 4 décembre 1985 sur l'aménagement du territoire et les constructions, du 19 septembre 1986 (RLATC; BLV

700.11.1) – et 17 al. 1 LPNMS. Cela étant, on peut se demander si les travaux effectués, qualifiés dans la demande de permis de construire du 3 août 2007 de "Rénovation totale avec transformation", entrent encore dans la notion de "travaux de restauration", au sens des art. 32 al. 3 LIFD et 36 al. 2 LI. Il semble en effet que, de par leur ampleur, ces travaux sortent du cadre d'une simple restauration (cf. TF 2C_537/2016 précité consid. 3.1.1 dans une affaire où le Tribunal administratif fédéral, dont la décision était contestée devant le Tribunal fédéral, avait considéré que la transformation ["Umbau"] de la façade comprenant des vitrines d'un bâtiment allait au-delà des travaux de restauration ou de remise en état visés par l'art. 32 al. 3 LIFD). Quoi qu'il en soit, force est d'admettre que les travaux en question n'ont pas été entrepris en vertu de dispositions légales, puisqu'ils ne portent pas sur un objet classé (cf. consid. 6b/dd ci-dessus). Cela est d'autant plus évident en l'espèce que, lorsque le recourant s'est adressé au Conservateur des monuments historiques en lui soumettant les grandes lignes du projet, en 2004, puis lors du dépôt de la demande préalable d'implantation, accordée le 9 juin 2005, les recourants n'étaient pas encore (co-)propriétaires de l'immeuble supportant le bâtiment en question. En d'autres termes, les recourants n'étaient alors nullement tenus de réaliser ce projet. Il est vrai que durant toute la planification et l'exécution des travaux, le recourant, comme architecte concepteur, a fait en sorte d'associer les autorités en charge de la protection des monuments historiques. Tel qu'il a été conçu et réalisé, le projet de transformation est sans doute exemplaire à cet égard. Cela est louable, mais ne saurait pour autant permettre la déduction fiscale, alors que les travaux en question n'ont pas été entrepris en vertu de dispositions légales. Du reste, selon la doctrine citée plus haut (consid. 4c/cc), le fait que les travaux ont été effectués en respectant les conditions techniques des autorités en charge de la protection des monuments historiques, conditions en l'espèce prévues notamment dans les synthèses CAMAC et reprises dans les permis délivrés par la municipalité, ne suffit pas à admettre qu'ils ont été entrepris "en accord avec les autorités", au sens des art. 32 al. 3 LIFD et 36 al. 2 LI. C'est dire que si l'on devait suivre la thèse des recourants, qui voient des conditions alternatives dans le fait que les travaux ont été entrepris en vertu de dispositions légales ou en accord avec les autorités, il serait douteux qu'il s'agisse de cette seconde catégorie de travaux. Dans cette hypothèse, une condition de la déduction ferait donc toujours défaut. C'est par conséquent à juste titre que l'autorité intimée a refusé d'admettre en déduction du revenu des recourants le surcoût des travaux en question.

E. 7

Il suit de ce qui précède que le recours ne peut qu'être rejeté et la décision attaquée, confirmée. Le sort de la cause commande que les recourants en supportent les frais (cf. art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD), solidairement entre eux (art. 51 al. 2 LPA-VD). 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.