

VD_OMNI FI.2020.0050 vom 9. September 2021

VD Tribunal cantonal, 2021-09-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2020.0050

FR: VD_OMNI FI.2020.0050 du 9 septembre 2021

IT: VD_OMNI FI.2020.0050 del 9 settembre 2021

Regeste

A. _____ et B. _____ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours contre le refus par l'ACI d'admettre en déduction des frais d'entretien d'immeuble, à la suite de la transformation d'une maison. L'ACI a en effet considéré qu'il n'y avait pas eu seulement une rénovation (partielle) du bâtiment, mais une transformation en une entité différente, ce qui équivalait économiquement à une nouvelle construction. Dès lors, la déduction de frais d'entretien, de même que celle des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement était exclue (approche globale). Critères et indices permettant d'adopter une approche globale selon la jurisprudence (consid. 3d/bb). En l'occurrence, d'une villa à toiture à quatre pans, l'on est passé à un bâtiment moderne à toit plat, dont de multiples réaménagements ont modifié la disposition des pièces. La surface brute de plancher utile (+ 35%), ainsi que le volume (+ 34%) ont augmenté de manière significative, alors que la valeur ECA a plus que doublé. Le coût total des travaux dépasse largement le coût d'acquisition du seul bâtiment. Compte tenu de ces éléments, l'autorité intimée était fondée à refuser les déductions sollicitées, en adoptant une approche globale. 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; RSV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. En l'occurrence, 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; RSV 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

Appelé à se prononcer sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct (IFD) que de l'impôt cantonal et communal (ICC), le tribunal doit en principe rendre deux décisions; ces dernières peuvent toutefois figurer dans un seul acte, avec des motivations et des dispositifs distincts ou à tout le moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 et les références). Lorsque, comme en l'espèce, 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 donc être traitée avec un raisonnement identique, il est admis qu'une seule décision soit rendue et que le dispositif ne

distingue pas entre les deux catégories d'impôts, à condition toutefois que la motivation de la décision attaquée permette clairement de saisir que la décision rendue vaut aussi bien pour l'IFD que pour l'CC (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1; CDAP FI.2016.0100 du 11 avril 2017 consid. 2 et les références).

E. 3

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. Dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2019, applicable en l'espèce, il dispose ce qui suit à 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 Département fédéral des finances 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 contexte de la Stratégie énergétique 2050, le législateur a prévu 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'espèce, où le litige porte sur la période 2016. 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 (ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles; RO 1992 1792; en vigueur jusqu'au 31 décembre 2019; ci-après: l'ordonnance du Conseil fédéral sur les frais relatifs aux immeubles) traite d'une part des frais d'entretien et d'autre part des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement. Intitulé "Frais effectifs", l'art. 1 dispose ce qui suit à son alinéa 1er: "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 contient 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). Cette

dernière précise que sont en particulier déductibles à 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 précise que les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune ne peuvent pas être déduits. 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. L'art. 9 al. 3 LHID dispose que les cantons peuvent prévoir des déductions notamment pour la protection de l'environnement et les mesures d'économie d'énergie. Cet alinéa a été modifié le 30 septembre 2016, tandis qu'un nouvel alinéa 3bis, visant à favoriser les investissements en lien avec l'environnement, était ajouté. Ces modifications, entrées en vigueur le 1er janvier 2018, ne sont pas applicables en l'espèce. bb) Dans le canton de Vaud, l'art. 36 al. 1 LI prévoit que le contribuable peut déduire de son revenu 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 1er 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 en outre que "les coûts d'investissement visés à l'alinéa 1, lettre b, 2e 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". Cette modification législative n'est pas applicable en l'espèce. Au nombre 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 582), en considérant qu'elle ne pouvait pas s'appliquer à des immeubles qui avaient 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'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 et 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 totale, 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, de sorte que celles-ci ne sont pas 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 entrée en vigueur le 1er janvier 2010, en introduisant la précision que "les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment" étaient déductibles. bb)

L'abrogation de la pratique Dumont 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 (TF 2C_558/2016 du 24 octobre 2017 consid. 2.3 et 2.4; CDAP FI.2019.0096 du 15 mai 2020 consid. 4 d/bb). La jurisprudence retient qu'en cas de rénovation totale, de transformation importante ou de nouvelle affectation d'un immeuble, les travaux effectués doivent être assimilés à une nouvelle construction. Il ne s'agit en effet plus du même immeuble dont on assure le simple maintien de la 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 ("approche globale"; cf. not. arrêt du TF 2C_558 et 559/2016 du 24 octobre 2017 consid. 2 et les références citées; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil - Art. 1-48 DBG, 2e éd., Bâle 2019, n° 19 et 33 ad art. 32). La jurisprudence admet cette approche notamment en présence des critères ou indices suivants (cf. Martin Kocher/Diego Anzante, Von "Dumont" zum wirtschaftlichen Neubau: Darstellung anhand der bundesgerichtlichen Praxis, RF 2020 p. 710 ss, 721 s. et les réf. à la jur.; voir aussi Philipp Jan Komor, Die Gewinnungskosten beim Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen, th. Berne, 2020, n. 253 ss): - les montants

investis dans la rénovation dépassent le prix d'acquisition; - l'enveloppe du bâtiment est remplacée; - une nouvelle distribution des espaces intérieurs conduit à "évider" le bâtiment; - le réaménagement s'accompagne d'un changement d'affectation; - le bâtiment fait l'objet d'une rénovation totale. Dans la pratique, c'est cette dernière situation qui conduit le plus souvent à adopter l'approche globale en raison de l'équivalence sur le plan économique avec une nouvelle construction (Kocher/Anzante, op. cit., p. 722). L'approche globale n'exclut pas toute prise en compte sur le plan fiscal des travaux effectués. Il est en effet généralement possible de faire valoir ceux-ci comme impenses dans le cadre de l'imposition du gain immobilier (Kocher/Anzante, op. cit., p. 720). Comme exemple de frais de changement d'affectation assimilé à une nouvelle construction – et donc non déductibles –, on peut citer l'aménagement de 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 TF 2C_153/2014 du 4 septembre 2014 consid. 3 et 4; voir en revanche arrêt du Tribunal cantonal du canton du Jura, Cour administrative, du 18 décembre 2017 dans la cause ADM 123/2017, in RDAF 2018 II p. 686, concernant des 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 économiquement à une nouvelle construction en présence de modifications manifestes des volumétries internes et de l'organisation des espaces, venant s'ajouter ou non à une modification claire de l'aspect extérieur (cf. arrêts du Tribunal cantonal du canton de Fribourg du 24 septembre 2019 dans la cause 604 2019 32 à 35 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, ainsi qu'à l'agrandissement de l'appartement préexistant; 604 2014 43/44 du 29 décembre 2015, 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, les seuls éléments maintenus étant 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.]). Pour sa part, la Cour de céans a confirmé l'approche globale dans un cas où, au terme de la rénovation, il ne subsistait de l'immeuble d'origine guère plus que l'enveloppe extérieure et la charpente (arrêt FI.2015.0154 du 14 juillet 2016 consid. 4). Elle a fait de même dans un autre cas où, à partir d'une maison familiale, deux appartements indépendants avaient été aménagés, la distribution des pièces étant entièrement remaniée; l'estimation fiscale de l'immeuble (acquis en 1976) était passée de 480'000 fr. à près de 1'600'000 fr., tandis que la surface brute de plancher utile avait été augmentée de 41%, de 217 m² à 308 m² (arrêt FI.2019.0096 précité consid. 5). Même si les affaires jugées par les tribunaux ont souvent concerné des bâtiments qui n'étaient pas ou plus habitables, l'approche globale n'a jamais été limitée par la jurisprudence à ce type de bâtiment. Elle n'a jamais été limitée non plus aux cas dans lesquels les travaux avaient été effectués peu de temps après l'acquisition du bien. Le but de cette approche est de mettre sur pied d'égalité les propriétaires qui construisent une nouvelle maison et ceux qui transforment complètement un ancien bâtiment pour en faire un nouvel objet, les uns comme les autres 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 de la Cour de justice du canton de Genève ATA/770/2018 du 24 juillet 2018 consid. 7, malgré un "taux de vétusté maximum" avant les travaux; arrêt du Tribunal cantonal du canton du Tessin CDT n° 80.2016.50 du 2 août 2016 consid. 3.1, cité in Norkeli Bertini, *Deduzioni sui proventi della sostanza immobiliare privata*, *Novità fiscali* 2019, p. 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 a 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 du Tribunal cantonal du canton du Jura du 18 décembre 2017 précité consid. 5). Dans ce cas, même d'importants frais liés à des travaux de rénovation sur plusieurs années sont déductibles. Le rapport entre les coûts de rénovation et le coût d'acquisition constitue un indice permettant de déterminer si l'on est en présence d'une rénovation totale ou d'une transformation importante qui s'apparente à une nouvelle construction (cf. FI.2015.0154 précité consid. 3f). Il n'est toutefois pas déterminant à lui seul. Si les structures interne et externe n'ont pas été modifiées et que 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 du Tribunal cantonal du canton du Tessin du 2 août 2016 précité consid. 3.2 et suivants). cc) L'ordonnance du Conseil fédéral sur les frais relatifs aux immeubles 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 du Tribunal cantonal du canton de Fribourg du 24 septembre 2019 précité consid. 4.2; arrêt du Tribunal administratif du canton de Fribourg 4F 02 46 du 21 février 2003 consid. 5). Il a été exposé ci-dessus qu'en cas de rénovation totale, de transformation importante ou de nouvelle affectation d'un immeuble, les travaux effectués sont assimilés à des travaux de construction d'un nouveau bâtiment. Du fait de l'approche globale, la déduction est refusée pour l'ensemble des coûts des travaux en question, y compris les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement réalisés dans de telles situations (cf. not. 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 RDAF 1999 II p. 371). En revanche, lorsqu'il est uniquement question d'une rénovation limitée à certains éléments, les investissements écologiques qui y sont liés peuvent 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 des travaux afférents à la partie existante sont déductibles (arrêt FI.2019.0096 précité consid. 4d/cc). dd) Il n'est pas contestable que la réglementation précitée 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 déduits, alors que les frais liés à une rénovation totale, optimale sur le plan énergétique ne sont pas déductibles, du fait que la rénovation totale est assimilée à une nouvelle construction (arrêt du TF 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; voir aussi Locher, op. cit., n° 41 ad art. 32 LIFD). Selon le Tribunal fédéral, le problème réside dans le fait que les règles sur l'imposition du revenu se prêtent mal à la réalisation d'objectifs extra-fiscaux. Dès le moment où la loi permet la déduction de dépenses de plus-values (telles que les investissements écologiques), cette exception entraîne des problèmes de délimitation et d'égalité de traitement. Le Tribunal fédéral rappelle néanmoins dans cet arrêt qu'il ne faut pas seulement comparer les contribuables qui entreprennent des rénovations plus ou moins efficaces sur le plan énergétique, mais également ceux qui ont construit une maison très performante sur le plan énergétique 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 (arrêt FI.2019.0096 précité consid. 4d/dd). La conformité au principe de l'égalité de traitement dépend ainsi souvent de l'angle de vue. Permettre de déduire les frais d'entretien en cas de rénovation totale générerait à son tour de nouvelles inégalités (entre propriétaires construisant une nouvelle maison et propriétaires procédant à une rénovation totale). Il ne se justifie pas de remettre en cause la pesée des intérêts faite par la jurisprudence et, en définitive, par le législateur – cf. art. 190 Cst. – (arrêt FI.2019.0096 précité consid. 4 d/dd).

E. 4

a) En l'espèce, les recourants contestent l'approche globale adoptée par les autorités précédentes. Ils demandent un examen "individuel" des frais de rénovation, en particulier des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement, ainsi que du coût des travaux de remplacement des installations existantes (cuisines, salles d'eau, sols, peinture) par des matériaux neufs. Ils relèvent que, contrairement à ce qu'a retenu l'autorité intimée, ils n'ont pas demandé la déduction à titre de frais d'entretien de l'intégralité des coûts des travaux. En effet, ils ont fait valoir en déduction dans leurs déclarations d'impôt des périodes 2016 à 2018 un montant total de 1'167'716 fr., alors que le coût total des travaux s'est monté à 1'405'658 fr. 60. Ils n'ont en particulier pas demandé la déduction du coût des travaux d'"extension de l'espace habitable" (not. pour la "chambre de D._____"). b) La présente procédure portant sur la période fiscale 2016, seuls les frais encourus durant cette période sont déductibles à titre de frais d'entretien ou d'investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement, étant rappelé que la date de la facture des travaux est déterminante (cf. arrêt FI.2018.0182 du 13 juin 2019 consid. 3c). Les frais dont la déduction entre en ligne de compte consistent ainsi en des honoraires d'architecte (88'375 fr.), de géomètre (3'035 fr.) et pour des conseils en matière énergétique (3'220 fr.), ainsi qu'en des frais de diagnostic amiante (2'000 fr.), soit un montant total de 96'630 fr. (cf. partie "Faits" let. C ci-dessus). Dans la mesure où les recourants prétendent à la déduction – dans la présente procédure, qui concerne la seule période 2016 – d'autres montants (voir les postes des rubriques "Dépenses énergétiques", "Mise aux normes" et "Travaux de rénovation", dans les conclusions du mémoire de recours

du 19 mai 2020), le recours est irrecevable. Il n'en demeure pas moins qu'aux fins de trancher le point litigieux, qui est de savoir si c'est à bon droit que l'autorité intimée a adopté une approche globale, en considérant que les travaux de rénovation de la villa des recourants équivalaient économiquement à une nouvelle construction, il y a lieu de prendre en compte l'ensemble des travaux effectués de 2016 à 2018, nonobstant le principe de périodicité (cf. arrêt FI.2015.0154 précité consid. 4a/bb). c) Selon le plan de situation pour enquête, daté du 17 novembre 2016, l'enquête portait sur la transformation et l'agrandissement de l'habitation, ainsi que la construction d'un couvert à voiture et d'une piscine. Il ressort des plans produits à l'appui de la demande de permis que les travaux entraînaient une augmentation de la surface brute de plancher utile de 82.33 m² (de 233 à 315 m² selon les recourants, soit + 35%). Quant au volume SIA, l'augmentation était de 498 m³ (de 1'086 à 1'457 m³, soit + 34% selon les recourants). Sur la base des plans figurant au dossier, l'on constate ainsi que le rez inférieur passe d'une surface de 85.47 m² à 149.10 m². Pour ce qui est du rez, la surface du bâtiment existant était de 134.70 m² contre 143.84 m² pour le bâtiment transformé. S'agissant du rez inférieur, on relève que le garage est devenu le "Salon Jeux Enfants", que la salle de jeux est devenue la "Chambre 1 invité" ainsi que la "chambre 2 E. _____" et qu'un nombre important de murs ont été construits en vue de réaménager cet étage, alors que plusieurs autres ont été abattus (notamment dans le but d'agrandir la "chambre 2 E. _____" et d'aménager le "Salon Jeux Enfants"). Par ailleurs, un espace dit "rangement jardin", ainsi que la "chambre 3 D. _____" (de 19.60 m²) ont été créés. Les recourants font valoir que l'augmentation de surface du rez inférieur comprend notamment la partie du garage qui existait déjà, même si elle n'était pas comptée dans la surface habitable, et qui a été transformée en salle de jeu. On doit leur objecter que ce changement d'affectation (d'une surface préexistante) est significatif s'agissant du point de savoir si l'on a affaire à une rénovation totale équivalant à une nouvelle construction. Pour ce qui est du rez, un couvert à voitures a été créé, plusieurs murs ont été démolis en vue de laisser place à un séjour agrandi, une chambre est devenue un dressing, alors que la cuisine a été entièrement refaite. Pour ce faire, plusieurs murs intérieurs ont dû être démolis, alors que d'autres ont été construits. La terrasse a également subi une augmentation, passant de 12.6 m² à 47.27 m² et il est désormais possible d'y accéder par des escaliers extérieurs, qui la relie à la piscine nouvellement créée. Quant à la toiture à quatre pans, elle a été entièrement démolie, afin de laisser place à un toit plat. Les recourants ont par ailleurs fait installer une chaudière à gaz (en remplacement d'un chauffage à mazout), fait changer les fenêtres et poser une isolation périphérique, ainsi que des panneaux solaires. De surcroît, l'accès à la villa et son adresse (chemin ***** au lieu de chemin *****) ont été modifiés. Pour ce qui est des valeurs, l'estimation fiscale de l'immeuble est passée de 740'000 fr. au 13 octobre 2009, à 1'845'000 fr. au 5 janvier 2017 (après l'achat par le recourant), puis à 2'125'000 fr. au 4 octobre 2018 (après les travaux de rénovation). La valeur d'assurance ECA a été portée de 696'239 fr., pour un volume total de 1'086 m³ en 2015, à une valeur indexée de 1'416'000 fr., pour un volume total de 1'457 m³ en 2018. On peut par ailleurs considérer que le coût total des travaux de 1'405'658 fr. 60 (dont une part de 1'167'716 fr. est invoquée en déduction) est largement supérieur au coût d'acquisition du seul bâtiment. La parcelle no ***** a en effet été acquise en 2016 pour 2'550'000 fr. Compte tenu de sa surface (1'459 m²) et de sa situation (à proximité du Lac, sur lequel elle offre une "vue panoramique"), il y a en effet lieu d'admettre que la part du prix de vente correspondant à la valeur du bâtiment ne dépassait pas un million. Les recourants font toutefois valoir que, selon un devis de l'architecte, la

démolition du bâtiment suivie d'une reconstruction aurait coûté 2'508'000 fr., soit environ un million de plus que le coût total des travaux effectués sous la forme d'une rénovation. Ils en déduisent que cette dernière ne saurait être considérée comme équivalant d'un point de vue économique à une nouvelle construction. La jurisprudence tient compte notamment du rapport entre les coûts de rénovation et les coûts d'acquisition: le fait que les premiers sont supérieurs aux seconds constitue un indice de ce que l'on est en présence d'une rénovation totale, qui est assimilable économiquement à une nouvelle construction (cf.

Kocher/Anzante, op. cit., p. 721 et la jur. citée en note de bas de page 36; voir aussi Felix Richner, Rückbaukosten und Quasi-Neubau-Praxis, Zürcher Steuerpraxis 2020 p. 183 ss, 202 s. et la jur. citée en note de bas de page 47). L'importance des coûts de rénovation par rapport à ceux d'acquisition – surtout lorsque, comme en l'espèce, la rénovation intervient peu de temps après l'acquisition, ce qui semble être la situation envisagée (cf. à cet égard Richner, op. cit., p. 204 note de bas de page 51) – indique que les travaux ont eu pour effet d'apporter une plus-value au bien immobilier, ce qui tend à rendre leurs coûts non déductibles. La jurisprudence mesure donc l'importance des frais de rénovation en les comparant aux coûts d'acquisition et non aux coûts estimés d'une démolition suivie d'une reconstruction. Elle considère que le fait que le contribuable investit dans la rénovation de son bien au moins autant qu'il avait dépensé pour l'acquérir indique que le bâtiment a subi une transformation complète, ce qui justifie de le traiter comme une nouvelle construction. Il n'est pas nécessaire que les coûts de la rénovation soient équivalents à ceux d'une nouvelle construction. Force est ainsi de constater que plusieurs des indices mentionnés plus haut (consid. 4d/bb) sont réalisés en l'occurrence: les coûts de la rénovation dépassent vraisemblablement ceux d'acquisition; la distribution des espaces intérieurs a été modifiée aux deux étages du bâtiment; celui-ci a fait l'objet d'une rénovation totale et son aspect extérieur a été profondément changé. La rénovation a eu pour effet d'augmenter de manière significative la surface brute de plancher utile (+ 35%), ainsi que le volume (+ 34%). Ces investissements et accroissements de surface et de volume se reflètent en tout cas partiellement dans la valeur fiscale (augmentation de 280'000 fr.) et, surtout, dans la valeur d'assurance ECA (augmentation de 719'761 fr., soit + 103%). A cela s'ajoute que les recourants et leur famille n'ont pas occupé le bâtiment avant que les travaux de rénovation ne soient achevés. Cela montre que les recourants ont planifié dès le départ une rénovation totale et non seulement des travaux de réfection, qui auraient pu être réalisés alors que le bâtiment était habité (cf. arrêt FI.2015.0154 précité consid. 4b, dans un cas où les travaux de rénovation avaient été effectués alors que le bâtiment n'était plus habité, les locataires ayant quitté l'immeuble). Dans ces conditions, l'autorité intimée était fondée à considérer qu'il n'y avait pas eu une simple rénovation du bâtiment, mais une transformation en une entité différente, ce qui équivalait économiquement à une nouvelle construction. Elle pouvait dès lors refuser les déductions sollicitées, en adoptant une approche globale.

E. 5

a) Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté, dans la mesure où il est recevable, et la décision attaquée confirmée. b) Un émolument de 3'000 fr. est mis à la charge des recourants, qui succombent (cf. art. 144 al. 1 et 5 LIFD, art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD; art. 1 et 2 du tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative, du 28 avril 2015 [TFJDA; RSV 173.36.5.1]), solidairement entre eux (cf. art. 51 al. 2 LPA-VD). Il n'y a pas lieu d'allouer d'indemnité à titre de dépens (cf. art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA; RS 172.021], applicable par renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD; 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.