

VD_OMNI FI.2021.0083 vom 30. Januar 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-01-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2021.0083

FR: VD_OMNI FI.2021.0083 du 30 janvier 2023

IT: VD_OMNI FI.2021.0083 del 30 gennaio 2023

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours concernant la taxation de la période 2019, qui porte notamment sur des subventions accordées par la Direction générale de l'environnement (DGE) pour des travaux destinés à économiser l'énergie réalisés en 2018. La question de savoir si les subventions sont imposables pour elles-mêmes (selon les règles ordinaires sur la réalisation du revenu) ou si, compte tenu d'un lien organique avec les dépenses subventionnées (dépenses qui ne sont alors déductibles que dans la mesure où elles ne sont pas couvertes par les subventions), elles doivent être attribuées à la période fiscale lors de laquelle les travaux ont été effectués, peut demeurer indécidée (consid. 4). En l'espèce, c'est en effet la même année 2018 que les travaux ont été réalisés et les subventions obtenues. L'octroi de ces dernières s'est fait en deux temps: la DGE a fixé les bases du subventionnement dans trois décisions rendues en mai/juin 2018, selon lesquelles le bénéficiaire devait lui adresser un avis d'achèvement des travaux dans les 90 jours à compter de la fin de ceux-ci; après avoir reçu lesdits avis, qui mentionnent la fin prévue des travaux au 31 décembre 2018, la DGE a rendu en avril et juin 2019 trois nouvelles décisions arrêtant le montant définitif des subventions (soit 46'140 fr. au lieu de 47'140 fr. comme prévu dans les décisions de mai/juin 2018). A l'achèvement des travaux effectués conformément aux conditions d'octroi, soit le 31 décembre 2018, le contribuable avait une prétention sur les subventions suffisamment ferme pour que l'on considère le revenu en question comme réalisé à cette date. La réalisation étant intervenue encore en 2018, les subventions ne peuvent être imposées en 2019. Admission du recours sur ce point (consid. 5). Ordonnance (du 9 mars 2018) sur les frais relatifs aux immeubles 1-2.

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.2019.0173 du 10 février 2021 consid. 2 ; FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 2).

E. 3

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). L'art. 16 LIFD exprime ainsi le concept de l'accroissement net du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net ("Reinvermögenszugangstheorie"; ATF 139 II 363 consid. 2 ; arrêt du TF 2C_639/2022 du 14 octobre 2022 consid. 9.1). Au regard de cette clause générale, du reste exemplifiée aux art. 17 à 23 LIFD, tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, doivent donc être considérés comme revenus imposables. L'augmentation de fortune nette, telle qu'elle résulte de l'art. 16 al. 1 LIFD, constitue un solde net, correspondant à un excédent de toutes les entrées de capitaux face aux sorties de capitaux lors de la même période fiscale. Le revenu est par conséquent constitué de l'ensemble des biens économiques qui reviennent à un individu pendant une période fiscale déterminée, et qu'il peut utiliser sans diminuer sa fortune pour satisfaire ses besoins personnels et ses dépenses courantes (arrêt du TF 2C_597/2017 du 27 mars 2018 consid. 3.1, in : RDAF 2018 II 465). 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). Plus spécifiquement, 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. 2017, n. 24 ad art. 32 LIFD avec renvoi à l'art. 25 LIFD; voir aussi Markus Reich/Markus Weidmann, in: Zweifel/Beusch [éds], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4^{ème} éd. 2022, N 22 ss ad art. 7 LHID ; voir aussi parmi d'autres arrêts du TF 2C_161/2020 du 24 juin

2020 consid. 6.2 ; 2C_1003/2017 du 21 juin 2018 consid. 5.1). En outre, certaines dépenses immobilières, quand bien même sont-elles qualifiées d'investissements, restent déductibles en vertu d'une base légale expresse. Ainsi, l'art. 32 al. 2 LIFD a la teneur suivante : " Le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers. Le DFF détermine dans quelle mesure les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien ". A titre d'exception au système général de déduction uniquement des travaux d'entretien, 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. 2 LIFD constitue à cet égard une exception à ce que prévoit l'art. 34 let. d LIFD (Merlino, op. cit., n. 92 ad art. 32 LIFD; Liliane Subilia-Rouge, Le juge fiscal à l'épreuve du législateur – les questions environnementales dans la détermination du revenu imposable, L'exemple des frais d'entretien des immeubles privés, dans: OREF (éd.), Au carrefour des contributions, Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2019, p. 722). b) En l'espèce, il n'est pas contesté que le recourant a effectué des travaux sur le bien immobilier qu'il détient dans la commune de ***** qui ont eu pour conséquence une déduction fiscale sur son revenu imposable lors de la période fiscale 2018. Il est cependant également établi que le recourant a perçu des subventions étatiques ainsi que des versements de la part de l'ECA destinés à couvrir en partie les coûts liés à ces travaux et que la décision de taxation pour la période 2018, entrée en force à ce jour, n'a pas pris en considération ces différents montants en diminution des frais d'entretien accordés. Il n'a pas été discuté, entre les parties, au cours de la procédure administrative, sur le caractère imposable du montant total de Fr. 81'585.-- (cf. supra let. B). Il y a lieu cependant d'examiner cette question d'office avant tout en lien avec deux des versements de l'ECA soit les montants de Fr. 25'458.35 et de Fr. 8'736.65. En effet, ces versements tendent à compenser un dommage subi par le recourant et visent ainsi à rétablir son patrimoine lésé. Or, selon la jurisprudence, l'accroissement du patrimoine tel que défini à l'art. 16 al. 1 LIFD et rappelé ci-dessus, consiste en un montant net. Il correspond à l'excédent de l'ensemble des entrées patrimoniales par rapport à l'ensemble des sorties sur une même période fiscale (arrêt du TF 2C_44/2019 du 16 décembre 2019, consid. 2.1). En d'autres termes, il est question d'accroissement du patrimoine lorsque les entrées dans la fortune du contribuable surpassent le montant des sorties durant la période fiscale en cause (ATF 143 II 402 consid. 5.1 ; 139 II 363 consid. 2.2 et les références citées). C'est ainsi qu'une créance en dommages-intérêts exécutable ne constitue en général pas un revenu imposable, puisqu'il s'agit d'une simple restructuration du patrimoine: le versement d'une indemnité en dommages-intérêts pour *damnum emergens* n'est pas imposable parce qu'elle vient éteindre la créance correspondante, elle-même née de la diminution du patrimoine du contribuable lésé. Cette solution est par ailleurs largement admise en doctrine (Peter Locher, *Kommentar zum DBG, I. Teil - Art. 1-48 DBG*, 2^{ème} éd., 2019, N 15 ad art. 16 ; Fabien Liégeois, *La disponibilité du revenu : le moment de l'acquisition en droit fiscal suisse*, ch. 492 ; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz*, 4^{ème} éd., 2021, N 27 ad Remarques préliminaires §§16-37b ; Yves Noël, in: Noël/Aubry Girardin [éd.], *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, 2^{ème} éd. 2017, N 26 ad art. 16 ; Gendre/Casanova, *Indemnisation et droit fiscal*, *Archives du droit fiscal suisse* 59 (1990), p. 666 ; Lothar Matthias Jansen, *Schaden im Einkommensteuerrecht*, p. 260). A ce titre, les prestations servies par l'ECA en couverture

du dommage de grêle semble-t-il survenu en 2013 doivent être considérées comme n'étant pas des revenus imposables, puisqu'elles sont destinées uniquement à couvrir un dommage qui a diminué le patrimoine du recourant, ce que l'autorité intimée reconnaît dans ses dernières écritures. Toutefois, comme le souligne à juste titre l'ACI, sans être contredite sur ce point par le recourant, il faut encore distinguer dans les montants versés par l'ECA entre ceux destinés à couvrir un dommage, soit Fr. 25'458.35 et Fr. 8'736.65, d'une part, et celui destiné à prévenir un dommage futur, à savoir le montant versé pour l'installation du paratonnerre à hauteur de Fr. 1'250.-, d'autre part. Par conséquent, seuls les versements compensant effectivement un dommage sont exclus de la notion de revenu imposable. En revanche, le montant de Fr. 1'250.- versé pour l'installation d'un paratonnerre ne répond pas à cette caractéristique et reste par conséquent un revenu imposable. Le fait que le recourant, en anticipant les versements précités, a réalisé des travaux en 2018 déjà, et qu'il ait pu déduire ces frais de son assiette fiscale ou non, ne change rien à ce qui précède. Certes, la déductibilité fiscale des frais de remise en état diminue, sur un plan économique, le dommage subi par le contribuable-lésé. Il ne s'agit cependant ici que du calcul du dommage sur le plan civil, la prise en compte des conséquences fiscales pour ce calcul étant au surplus contestée en doctrine (sur ce point, cf. Gendre/Casanova, op. cit., p. 673, qui plaident contre cette prise en considération pour des motifs de praticabilité). Dès lors que la période fiscale 2018 est entrée en force à ce jour et surtout ne fait pas partie de l'objet de la contestation, il n'y a pas lieu d'examiner quelles sont les conséquences sur la déductibilité des travaux entrepris de la qualification – nouvelle – des sommes perçues de l'ECA. En conséquence, les versements effectués par l'ECA pour couvrir le dommage effectivement subi par le recourant ne peuvent pas, en application de la théorie de l'accroissement net du patrimoine liée à l'art. 16 LIFD, être considérés comme des revenus imposables. c) En conséquence, pour ce qui est des versements de l'ECA de Fr. 25'458.35, Fr. 8'736.65, il y a lieu d'admettre le recours, non pas en raison de la réalisation des revenus en 2018, mais bien parce que ces montants ne constituent pas un revenu imposable. En revanche, les subventions perçues par le recourant par décisions de la Direction générale de l'environnement (DGE) et celle de l'ECA pour l'installation du paratonnerre (Fr. 1'250.-) ne couvrent aucun dommage et le raisonnement qui précède ne leur est pas applicable. Il s'agit bien de revenus imposables.

E. 4

a) Les versements reçus au titre des subventions ont fait l'objet de décisions de la DGE en 2018, puis de décisions fixant le montant final après achèvement des travaux en 2019. Le versement de l'ECA a fait l'objet d'une décision en 2019 uniquement. Compte tenu de ce qui précède, il y a d'abord lieu de déterminer si les subventions perçues par le recourant peuvent être imposées pour elles-mêmes, c'est-à-dire au moment où elles sont fiscalement réalisées, ou si au contraire la législation applicable contraindrait l'autorité fiscale à imputer les éléments de revenus perçus en déduction des frais d'entretien de l'immeuble (déduction nette). Il sied d'emblée de relever dans ce cadre qu'il existe une tension entre, d'une part, le principe de réalisation des revenus (infra consid. 5), et de l'autre, celui de la capacité contributive, entendue comme liant fonctionnellement les revenus de la fortune immobilière, les déductions organiques des frais immobiliers et les aides de l'Etat destinées à couvrir partiellement ces derniers (infra consid. 4b ss). En effet, s'il fallait admettre que les subventions sont organiquement liées aux dépenses faites par le contribuable, indépendamment de savoir à quel moment le revenu correspondant est réalisé, alors cela reviendrait à restreindre le principe de réalisation du revenu. Si, au contraire, le Tribunal

devait arriver à la conclusion que la réalisation du revenu en 2019 doit prendre le pas sur la nature de ces revenus, ce sont alors les liens organiques entre les revenus immobiliers, les frais y relatifs et les subventions destinées à couvrir ces frais qui seraient distendus. En d'autres termes, il faut déterminer s'agit-il d'un revenu ordinaire dont l'imposition dépendra strictement de sa réalisation ou s'agit-il d'un revenu particulier lié aux frais d'entretien immobilier et qui devrait être conçu que comme déduction négative ("Minusabzug").

b) L'art. 32 al. 2 LIFD dont la teneur a été rappelée ci-avant ne permet guère par le biais d'une interprétation littérale de déterminer ce qu'il en est. En particulier, cette disposition de rang législatif ne prévoit rien de spécifique lorsque des frais d'entretien immobilier sont subventionnés, et ce au contraire de l'art. 32 al. 3 LIFD, qui a trait aux déductions fiscales pour les frais de restauration de monuments historiques, qui n'admet textuellement la déductibilité des frais que " pour autant qu'ils ne soient pas subventionnés ". En revanche, l'Ordonnance du 24 août 1992 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct (Ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles ; RO 1992 1792 ; applicable tant à la période fiscale 2018 qu'à celle 2019, et abrogée au 1^{er} janvier 2020), indique en lien avec les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement que si ces dépenses " sont subventionnées par la collectivité publique, le contribuable ne peut faire valoir la déduction que sur les frais qu'il doit lui-même supporter " (art. 6 ; l'ordonnance du 9 mars 2018 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct (Ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles) actuellement en vigueur prévoit d'ailleurs un texte similaire à son art. 1 al. 2).

c) La question litigieuse en l'espèce n'a pas été directement traitée par la jurisprudence. Dans un arrêt publié aux ATF 133 II 287, le Tribunal fédéral a considéré comme admissible de déduire des frais d'entretien immobilier effectifs alors qu'aucun revenu immobilier n'était réalisé dans cette période en raison des travaux effectués dans l'immeuble. Il a estimé que la notion de revenu global net des art. 7 et suivants LHID n'exigeait pas une symétrie parfaite entre le revenu et les dépenses déduites comme frais d'acquisition. Poser une telle exigence reviendrait à transformer tout ou partie de l'impôt sur le revenu en impôt cédulaire, car cela signifierait que les dépenses en cause ne pourraient être déduites que des revenus correspondants. Au demeurant, logiquement, lorsque ceux-ci sont inférieurs aux frais d'acquisition, la déduction de ces derniers devrait être limitée en conséquence. Dans une affaire intéressant le canton de St-Gall, le Tribunal fédéral (2C_926/2019 du 12 mai 2020 consid. 3.6.4) a cependant jugé que des subventions à des dépenses destinées à économiser l'énergie et de conservation des monuments historiques, qui constituent une déduction au sens de l'art. 9 al. 3 2^{ème} ph. LHID, devaient être alternativement considérées soit comme un revenu imposable à l'impôt sur le revenu (principe brut) soit traitées comme une " déduction négative " par la réduction des frais (principe net), laissant ainsi ouverte la question. Dans un arrêt du Tribunal cantonal de Bâle-campagne du 31 mai 2006 (publié in : StE 2007 BL B 26.45 Nr. 2), il a été jugé que les subventions pour les mesures d'économie d'énergie constituaient des revenus imposables, mais qu'en règle générale, ces subventions avaient un impact sur les frais déductibles d'entretien des biens immobiliers par effet de réduction des coûts. La jurisprudence n'apporte ainsi pas de solution directement transposable au cas d'espèce ; elle ne paraît cependant pas strictement lier l'imposition des subventions destinées à couvrir des dépenses d'économie d'énergie au moment de la déduction de ces frais.

d) Le recourant de son côté cite une analyse sur la qualification juridique fiscale des investissements dans les technologies respectueuses de l'environnement telles les installations photovoltaïques,

publiée par la Conférence suisse des impôts (CSI ; version actualisée du 27 août 2018) qui mentionne (ch. 2.5) : " En pratique, les subventions/contributions incitatives (versement unique) pour les immeubles existants sont prises en compte en diminution des frais engagés déductibles du revenu ". Les instructions émises par l'autorité intimée s'inscrivent également dans la ligne de ce qui précède lorsqu'elles indiquent que le contribuable doit déclarer " les subventions [...] dans le but de diminuer le coût des travaux, ainsi que les indemnités reçues des assurances pour des dommages causés à l'immeuble. Toutefois, il est possible de les déduire directement des frais d'entretien, par une forme de compensation improprement dite, à condition que les subventions et autres prestations analogues aient été versées durant la même période fiscale que celle pendant laquelle ont eu lieu les travaux. Dans ces cas, il faudra préciser le montant de la subvention ou de l'indemnité dans la rubrique " Etat détaillé des frais d'entretien effectifs" et reporter le montant reçu dans la colonne B. " (Instructions complémentaires concernant la propriété immobilière ; téléchargeables à l'adresse internet suivante :

www.vd.ch/fileadmin/user_upload/organisation/dfin/aci/fichiers_pdf/21004_2019.pdf (visité en dernier lieu le 22 janvier 2023). e) Dans la doctrine également, les subventions étatiques sont considérées ordinairement " comme des éléments diminuant les frais " (ainsi, déjà, Perret/Masshardt/Beuchat, Commentaire impôt fédéral pour la défense nationale, 1966, N 105 ad art. 21bis, p. 93). Agner/Jung/Steinmann (Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, N 5 ad art. 24) estiment que les subventions ne constituent un revenu que pour la part qui n'est pas destinée à couvrir des frais. Enfin, le contribuable ne peut faire valoir la déduction que sur les frais qu'il doit lui-même supporter et non sur ceux qui sont couverts par la subvention d'une collectivité publique (Vincent Martenet, Compétences cantonales, aides financières et principes de droit fiscal, dans: Foëx Bénédicte (éd.), Les rénovations d'immeubles, p. 20). f) Il résulte des différentes sources évoquées ci-dessus que les subventions et autres contributions étatiques sont des revenus en principe uniquement en tant qu'elles ne viennent pas en diminution des déductions accordées au contribuable pour des frais d'entretien d'immeuble au sens large. Il appert en effet de manière relativement évidente que si une partie des travaux ouvrant a priori le droit à une déduction fiscale est prise en charge non par le contribuable lui-même mais par la collectivité publique, la déduction fiscale doit être réduite d'autant. La question de savoir s'il s'agit d'une pleine déduction accompagnée d'un revenu supplémentaire ou d'une réduction de la déduction reste cependant purement théorique tant que les dépenses et les subventions sont réalisées au cours de la même période. Ainsi, dans cette hypothèse, soit si le revenu de la subvention est réalisé dans la même période fiscale que celle au cours de laquelle le contribuable a supporté des frais d'entretien d'immeuble ou des frais destinés à économiser de l'énergie au sens de l'art. 32 al. 2 LIFD, ce dernier ne pourra pas être considéré comme ayant véritablement encouru ces frais. Dans cette hypothèse, seule la déduction nette, c'est-à-dire après déduction de la subvention pourra être effectuée. Il en va de même lorsque, comme c'est souvent le cas en pratique, c'est l'entreprise qui réalise les travaux qui perçoit, par cession ou subrogation, les subventions et les impute sur la facture finale des travaux ouvrant le droit à une déduction. En revanche, la déductibilité des travaux d'entretien immobilier n'est aujourd'hui pas réglée de manière détaillée comme impliquant de lege lata une imputation systématique des subventions étatiques sur les frais. Il manque des éléments permettant d'admettre que le législateur aurait voulu modifier, pour ce qui est de ce type de subventions étatiques, le principe du système de réalisation des revenus. En particulier, il n'y a aucun élément qui permettrait de rattacher organiquement les subventions aux

déductions immobilières et de les attirer par ce biais sur une autre période fiscale. Même l'ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles (cf. supra consid. 4b), lorsqu'elle refuse la déductibilité des frais si les dépenses sont subventionnées par la collectivité publique doit être comprise comme un principe général dans le cadre de l'hypothèse d'une réalisation concomitante de la subvention et des dépenses. A l'inverse, le législateur a su, expressément, exclure la déduction de certaines dépenses lorsqu'elles étaient subventionnées (cf. supra consid. 4b, l'art. 32 al. 3 LIFD en lien avec les travaux de restauration de monuments historiques). De même, l'art. 33 al. 1 let. h LIFD conditionne la déduction des frais dits de maladies, à ce que " le contribuable supporte lui-même ces frais ". Compte tenu de ces éléments, il n'est pas évident de déterminer si le législateur a véritablement voulu, comme il l'a fait expressément dans certains autres domaines précités, modifier spécifiquement pour les subventions destinées à économiser l'énergie, le moment de leur imposition. Si, de lege ferenda, il serait pour le moins souhaitable de faire coïncider déduction et imposition, la question pourra cependant rester ouverte en l'espèce. En effet, comme on le verra ci-après, si le moment de l'imposition des subventions devait suivre, comme le soutient l'autorité intimée, la règle générale sur la réalisation fiscale des revenus, il y aura lieu d'admettre que le revenu n'a pas été réalisé en l'espèce, en 2019 mais bien en 2018.

E. 5

Il faut ainsi déterminer au cours de quelle période fiscale les divers montants perçus par le recourant ont été fiscalement réalisés. a) Selon le principe de la périodicité de l'impôt sur le revenu, l'impôt dû pour une période fiscale donnée se calcule sur la base du revenu réalisé tombant durant cette période. Ce principe implique que l'on attribue un revenu à la période fiscale au cours de laquelle il a été réalisé. L'attribution d'un revenu à une période fiscale s'effectue ainsi selon le principe de la réalisation, qui y est lié (cf. ATF 137 II 353 consid. 6.4.4 ; arrêts du TF 2C_784/2017 du 8 mars 2018 consid. 7.4; 2C_683/2013 du 13 février 2014 consid. 6.3, résumé in RDAF 2015 II 88). Un revenu n'est ainsi imposable que s'il est réalisé ("pas d'imposition sans réalisation" : Yves Noël, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [éd.], 2ème éd. 2017, N. 28 ad Art. 16). La réalisation détermine en effet le point d'entrée de l'avantage économique dans la sphère fiscale du contribuable; tant que l'avantage économique n'est pas réalisé, il demeure une expectative non – encore – imposable (arrêts 2C_454/2015 du 1er avril 2016 consid. 4.1; 2C_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4.3 ; arrêt CDAP FI.2016.0148 du 5 février 2018 consid. 4 aa). Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, un revenu est considéré comme réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que ce dernier acquiert une prétention ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition (cf. ATF 144 II 427 consid. 7.2 ; 113 Ib 23 consid. 2e ; 105 Ib 238 consid. 4a ; arrêt du TF 2C_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 6.1). Le revenu est donc réalisé à l'acquisition réelle d'un droit de créance ou de propriété (Reich/Weidman, in : Zweifel/Beusch [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4ème éd. 2022, N 34 ad art. 16 LIFD ; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil - Art. 1-48 DBG, 2ème éd., N 18 ad art. 16). En règle générale, l'acquisition d'une prétention est déjà considérée comme un revenu dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine (arrêt 2A.146/2002 du 13 février 2003, in: RDAF 2003 II 343 consid. 3.3 p. 345) . Ce n'est que si cette exécution paraît d'emblée peu probable que le moment de la perception réelle de la prestation est pris en considération (ATF 113 Ib 23 consid. 2e p. 26; 105 Ib 238 consid. 4a p. 242; arrêts du TF 2C_810/2017 du 16 août 2018 consid. 6.2 ; 2C_152/2015 du 31 juillet

2015 consid. 4.3). Il faut que la prétention, de potentielle, soit devenue actuelle par une concrétisation la rendant disponible (Ryser/Rolli, Précis de droit fiscal suisse [impôts directs], 4ème éd., 2002 p. 162). A l'inverse, faute de constituer une prétention ferme, une simple expectative ne déclenche pas l'imposition (arrêt 2C_168/2012 du 1 er mars 2013 consid. 2.2). Ce dernier arrêt cite, à titre d'exemple, une créance soumise à une condition suspensive. On rappelle à cet égard que l'on parle de condition suspensive, au sens où l'entend l'art. 151 al. 1 CO, si l'acte juridique affecté d'une condition ne produit pas d'effets jusqu'à l'avènement de la condition (cf. Pascal Pichonnaz, in: Thévenoz/Werro [éds], Commentaire romand, Code des obligations I, 3ème éd., 2021, n° 31 ad art. 151 CO). Une créance est grevée d'une condition suspensive lorsque sa validité ou certains de ces effets découlent d'un fait futur incertain dans l'esprit des parties ; le principe même de l'obligation qui en découle pour le débiteur, ainsi que la date de son exécution sont donc également incertains (cf. 151 al. 1 CO; ATF 135 III 433 consid. 3.1; arrêts du TF 2C_195/2016 du 26 septembre 2016 consid. 2.2.3; 5A_328/2013 du 4 novembre 2013 consid. 5.4.3). La créance ne produit d'effets qu'à compter du moment où la condition suspensive s'accomplit, si les parties n'ont pas manifesté une intention contraire (cf. art. 151 al. 2 CO). La condition n'est, en principe, soumise à aucune forme et peut donc être expresse ou tacite, c'est-à-dire résulter de l'interprétation du contrat, des circonstances ou du contexte (cf. Pascal Pichonnaz, op. cit., N 2 ad art. 151). Etant donné que la réalisation d'un revenu présuppose l'acquisition définitive d'un droit, une recette dont l'acquisition définitive dépend d'un évènement futur incertain n'est réalisée par le contribuable qu'au moment où cette incertitude disparaît et qu'il est désormais sûr que le bénéficiaire de la prestation pourra la conserver sans avoir à fournir une nouvelle contre-prestation (Gendre/Casanova, op. cit., p. 658). Il en découle qu'une subvention ne peut être imposée que lorsqu'il existe une prétention juridique à la recevoir, par exemple lorsque les créances ont été reconnues. b) En l'espèce, il y a lieu d'examiner d'abord les versements perçus au titre de subventions pour les travaux destinés à économiser l'énergie versés par la DGE. A cet égard, il résulte du dossier les éléments suivants. Par trois décisions, datées respectivement des 28 mai, 31 mai et 28 juin 2018, la Direction générale de l'environnement (DGE) a décidé d'octroyer au recourant trois aides financières cantonales basées sur des demandes des 20 mars et 11 juin 2018 pour des montants fixés à Fr. 24'840.--, Fr. 16'000.-- et Fr. 6'300.--. Ces décisions, munies de voies de droit, mentionnaient toutes des " conditions générales appliquées aux subventions ", selon lesquelles notamment, la décision était limitée dans le temps, les travaux devant être terminés dans la période octroyée (ch. 1) et le formulaire d'achèvement des travaux devait être adressé à la DGE dans les 90 jours dès la fin des travaux (ch. 2). Dites décisions mentionnaient en outre : " La présente décision est rendue en fonction des informations transmises. Sur la base des documents d'achèvement des travaux, le respect des conditions légales, notamment la clause de rétroactivité de la demande, sera vérifié ". Sous " conditions particulières ", la première décision indiquait au surplus notamment : " L'aide financière prend la forme d'une contribution à l'investissement, payable après la réalisation des mesures d'assainissement énergétique de l'enveloppe du bâtiment soutenues et après validation du décompte par le centre de traitement régional, sous réserve de l'octroi de budgets fédéraux et cantonaux nécessaires. " Par trois avis d'achèvement des travaux saisis en ligne le 30 janvier 2019 et signé du recourant le 20 février 2019, ce dernier a procédé à l'avis exigé par les décisions de subventionnement précitées, joignant par ailleurs un certain nombre de factures. Ces avis mentionnent une " fin prévue des travaux " au 31 décembre

2018. Par trois nouvelles décisions des 8 avril 2019 et 6 juin 2019, munies à nouveau de voies de droit, la DGE a indiqué que les dossiers avaient été " contrôlés " et que le recourant était " informé " du fait que ses demandes de subvention cantonale " répond[ai]ent toujours aux exigences d[u] programme de subvention ". Il résulte en outre de ces décisions que : " Le montant final de la contribution a été évalué sur la base des documents fournis lors de la déclaration d'avis d'achèvement des travaux. Raison pour laquelle, il peut survenir une différence dans le montant de la contribution par rapport à la décision initiale. En effet, l'aide financière peut subir une adaptation du montant en fonction de ce qui nous a été effectivement déclaré comme réalisé conformément à nos conditions d'octroi ". Ensuite de ces décisions, les montants finalement versés au recourant ont été : Fr. 23'840.-, Fr. 16'000.- et Fr. 6'300.-, c'est-à-dire Fr. 1'000.- de moins que ce que les décisions initiales avaient indiqué. On rappellera enfin que le recourant n'a pas conclu d'autre convention avec l'autorité compétente pour le subventionnement des travaux qu'il a réalisés.

c) La législation cantonale afférente aux subventions versées en l'espèce mérite d'être brièvement rappelée. Ces dernières sont régies par la loi du 16 mai 2006 sur l'énergie (LVLEne; BLV 730.01), par le règlement du 4 octobre 2006 sur le Fonds pour l'énergie (RF-Ene; BLV 730.01.5) et par la loi du 22 février 2005 sur les subventions (LSubv ; BLV 610.15). L'art. 37 LVLEne dispose notamment que l'Etat peut accorder des subventions pour des projets énergétiques répondant aux critères de la loi (al. 1) et qu'il crée une fondation dont le but est le financement de tels projets énergétiques (al. 2). Peuvent solliciter le fonds les communes, les particuliers, les entreprises et autres personnes morales dont l'action entre dans le cadre des buts définis par le LVLEne et qui remplissent toutes les conditions requises par celle-ci, ainsi que par le RF-Ene (art. 4 al. 1 RF-Ene), étant précisé qu'il n'y a pas de droit à l'octroi d'une aide en provenance du fonds (art. 4 al. 2). L'octroi des aides doit, à teneur de l'art. 5 RF-Ene, répondre aux conditions cumulatives suivantes :

a) le respect de la législation cantonale, notamment de la loi sur les subventions; b) le respect des priorités définies par le Conseil d'Etat en matière de politique énergétique et notamment mentionnées dans la Conception cantonale de l'énergie (COCEN); c) la présentation d'un dossier complet et parfaitement documenté, ainsi que la production de tous les documents techniques et financiers (budgets, comptes, planifications, etc.) demandés par le service et nécessaires à son évaluation. La présentation des demandes suit la procédure régie par l'art. 6 RF-Ene : chaque demande d'aide est adressée au service ou au tiers délégataire (let. a), lequel statue sur l'acceptation des projets (let. b); si le projet est accepté, une convention est signée entre les différentes parties concernées. Elle fixe les règles du financement sur toute la durée du projet et définit ses objectifs, modalités et échéances de réalisation (let. c). Selon l'art. 2 al. 2 RF-Ene, le fonds est soumis à la législation fédérale et cantonale, notamment à la LSubv. Cette loi, applicable à toutes les subventions octroyées directement ou indirectement par l'Etat (art. 1 al. 2), dispose qu'il n'existe pas de droit à l'octroi de la subvention (art. 2, repris par l'art. 4 al. 2 RF-Ene déjà cité), ce qui signifie que la subvention pourrait, malgré la réalisation des conditions légales de son octroi, être refusée en cas d'insuffisance des ressources budgétaires disponibles (GE.2009.0160 du 12 novembre 2012). Selon l'art. 3 LSubv, les subventions doivent notamment répondre aux principes de légalité, d'opportunité et de subsidiarité. L'art. 24 al. 3 LSubv précise, s'agissant des subventions à l'investissement, que les travaux ou acquisitions antérieurs à la demande de subvention, ou en cours lors du dépôt de cette dernière, ne peuvent donner droit à une subvention. Enfin, sous le titre "Révocation des subventions", l'art. 29 LSubv prévoit que l'autorité supprime ou réduit la subvention ou en

exige la restitution totale ou partielle lorsque le bénéficiaire n'utilise pas la subvention de manière conforme à l'affectation prévue (let. a), le bénéficiaire n'accomplit pas ou accomplit incorrectement la tâche subventionnée (let. b), les conditions ou charges auxquelles la subvention est subordonnée ne sont pas respectées (let. c) ou lorsque les subventions ont été accordées indûment, que ce soit sur la base de déclarations inexacts ou incomplètes ou en violation du droit (d). Pour déterminer exactement les conditions d'une subvention, il convient d'appliquer la théorie de la confiance. Cette théorie est applicable à l'interprétation des contrats de droit administratif (cf. notamment ATF 132 I 140 consid. 3.2.4; 129 II 420 consid. 3.2.2; 122 I 328 consid. 4e; 121 II 81 consid. 4a; Pierre Moor/Etienne Poltier, *Droit administratif II*, 3^{ème} éd., 2011, n° 3.2.4.1, p. 471; Thierry Tanquerel, *Manuel de droit administratif*, 2^{ème} éd. 2018, pp. 344-345). Selon ce principe, une manifestation de volonté est interprétée dans le sens que, de bonne foi, son destinataire pouvait et devait lui donner, eu égard aux circonstances qui, au moment de la conclusion, lui étaient connues ou auraient dû lui être connues. Parmi ces circonstances, il y en a une que le cocontractant connaît: il traite avec une autorité; il doit donc savoir que l'administration n'aurait pas conclu un contrat qui serait contraire à l'intérêt public dont elle a la charge. Il est donc légitime pour l'interprétation des contrats de droit administratif de tenir compte des exigences d'intérêt public. Toutefois inversement, l'autorité ne peut pas prétendre, sur cette base, donner un sens tel à la convention que les charges de l'autre partie en seraient augmentées sans que celle-ci ait pu le prévoir. d) En l'occurrence, les décisions émises par la DGE entre le 28 mai et le 28 juin 2018 ont eu pour effet de fixer les bases du subventionnement du recourant. Quand bien même dits documents rappellent expressément qu'il n'existe pas de droit à l'octroi d'une subvention, le recourant pouvait de bonne foi partir de l'idée qu'il bénéficierait d'un subventionnement pour autant que les travaux qu'il avait annoncés soient réalisés de la manière décrite et que les formalités administratives soient remplies dans les délais. En lien avec la base légale figurant à l'art. 29 LSubv, il faut en outre admettre que ces trois décisions initiales fixant les bases du subventionnement étaient soumises à des conditions résolutoires et suspensives. En effet, tant que les travaux n'avaient pas été effectués, il faut admettre que le droit à la subvention n'était pas né (condition suspensive) : pour avoir droit à la subvention figurant dans les décisions de 2018, l'exécution des travaux constituait une condition suspensive. Ainsi jusqu'à l'achèvement des travaux, le subventionnement devait être considéré comme ne produisant pas d'effets juridiques. Jusqu'à ce moment, le recourant n'avait pas de prétention suffisamment ferme sur le revenu pour que l'on puisse admettre qu'il ait été réalisé. En revanche, une fois les travaux terminés, seuls devaient encore être transmis les " avis d'achèvement des travaux " et ce dans un délai de 90 jours. On peut donc admettre qu'une fois les travaux terminés, le droit aux subventions dans le cas d'espèce était soumis à une condition résolutoire. Ce n'est que si cette formalité n'était pas satisfaite que le droit à la subvention tombait. Or, comme cela découle de la jurisprudence (cf. supra consid. 5a) l'acquisition d'une prétention est déjà considérée comme un revenu dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine. Il appert ainsi qu'à la date de fin des travaux faisant l'objet de la subvention, le contribuable dispose d'une prétention suffisamment ferme sur celle-ci pour que l'on admette alors que le revenu est fiscalement réalisé. Il faut ainsi voir qu'au moment de l'achèvement des travaux, effectués conformément à la convention de subventionnement, le recourant avait une prétention sur les subventions suffisamment ferme pour que le revenu doive être considéré comme réalisé. Il a en effet dès ce moment effectué la quasi-entièreté de sa part de l'accord de subventionnement, c'est-à-dire qu'il a fait faire les travaux décrits dans sa demande et

seul reste encore à adresser l'avis d'achèvement pour la remise duquel il dispose d'un délai de 90 jours. Si, certes, la confirmation du fait que les travaux ont été réalisés de manière conforme à la décision initiale n'est parvenue au recourant qu'entre mai et juin 2019, cela ne change rien à ce que son droit était né déjà lorsqu'il avait achevé les travaux. Les revenus considérés comme réalisés au 31 décembre 2019 sont en effet bien ceux confirmés ultérieurement par les versements de la DGE. Toutefois, la prétention ferme du recourant sur ces revenus est antérieure à leur versement puisqu'elle a été acquise à l'achèvement des travaux. La DGE a indiqué, certes, sur chacune de ses décisions qu'il n'existait pas de droit à la subvention, ce que la loi prévoit du reste expressément. Cela n'empêche cependant pas la réalisation du revenu en l'espèce. En effet, compte tenu de la théorie de la confiance, le recourant pouvait de bonne foi comprendre que s'il réalisait l'ensemble des travaux de la manière avec laquelle il les avait décrits dans ses demandes et qu'en outre, les autres conditions prévues dans les décisions initiales étaient remplies, il pourrait bénéficier des subventions mentionnées. Admettre que l'Etat puisse ne pas verser les subventions indiquées dans la première décision alors que les travaux ont été effectués mettrait en outre en péril le plan de financement des propriétaires qui devraient trouver des moyens supplémentaires bousculant l'équilibre du plan initial construit sur la base des garanties fournies par la DGE. La divergence de Fr. 1'000.-- entre les premières décisions en 2018 et les décisions de 2019 ensuite du contrôle de la DGE ne saurait non plus avoir pour conséquence de renverser cette conclusion. Dès lors que c'est le montant réduit qui est considéré comme réalisé à l'achèvement des travaux, le fait que le recourant ait pu obtenir une subvention de Fr. 1'000.-- supplémentaires ne permet pas de considérer à contrario qu'il n'aurait pas une prétention ferme sur le solde. Ainsi, il y a lieu d'admettre que compte tenu de la réglementation légale, le recourant disposait dès la fin des travaux subventionnés, d'une prétention contre la DGE dont l'exécution n'était pas incertaine et qui n'était plus soumise qu'à la condition - résolutoire - du non-dépôt des formulaires d'avis d'achèvement des travaux dans le délai imparti. Or, il résulte du dossier soumis à la DGE que les travaux ont été terminés au plus tard le 31 décembre 2018. Rien n'indique d'ailleurs que ces éléments soient erronés. On peut donc admettre que le recourant a acquis un droit ferme au sens de la jurisprudence au plus tard au 31 décembre 2018 et que le revenu lié aux subventions a été réalisé au cours de la période fiscale 2018. En tant qu'elle considère que le revenu des subventions versées par la DGE est réalisé en 2019, la décision sur réclamation doit être annulée. e) En conclusion sur ce point, même si la réglementation légale ne permet pas de considérer de lege lata que les subventions pour des travaux destinés à économiser de l'énergie devaient être attraites dans la période fiscale de réalisation des travaux, question laissée ouverte ci-avant (consid. 4), il y a de toute façon lieu de considérer que les subventions perçues de la DGE ont été réalisées en l'espèce en 2018, ce qui doit aboutir à l'admission du recours sur ce point. Partant, le recours devra être admis également quant à l'imposition des revenus de subventions, en tant qu'il a trait tant aux impôts cantonal et communal et à l'impôt fédéral direct : les trois montants liés aux subventions perçues par le recourant à hauteur de Fr. 23'840.-, Fr. 16'000.- et Fr. 6'300.- ne sont pas imposables dans la période fiscale 2019.

E. 6

Reste à déterminer ce qu'il en est du montant de Fr. 1'250.- perçu par le recourant pour l'installation du paratonnerre. Ce montant trouve sa source dans une décision de l'ECA rendue en 2019. Contrairement aux subventions de la DGE pour lesquelles le rapport entre la subvention et les travaux est bien établi, rien n'indique au dossier que l'ECA se serait

d'une manière ou d'une autre déjà engagée antérieurement à verser cette subvention. Compte tenu de cet élément, il apparaît clairement que ces revenus ont été réalisés en 2019 et ce même si la demande a été effectuée antérieurement (la pièce 6 du recours indique l'année 2015). Il ne résulte d'ailleurs pas du dossier que les travaux effectués en 2018 aient permis une déduction fiscale pour l'installation du paratonnerre, qui doit être qualifiée d'investissement de plus-value et non d'entretien et pour laquelle la qualification de travaux destinés à économiser l'énergie semble exclue. Par conséquent, à l'égard de ce montant spécifiquement, contrairement à ce qui est indiqué auparavant, la question n'a pas à être laissée ouverte : il peut être admis que cette subvention, qui doit être qualifiée de revenu imposable (consid. 3 ci-avant), doit être imposée lors de sa réalisation en suivant les règles ordinaires. En l'occurrence, cela a pour conséquence que c'est à juste titre que l'autorité inférieure l'a imposée durant la période 2019. Sur ce point, le recours est rejeté.

E. 7

a) La décision sur réclamation de l'autorité intimée est annulée en tant qu'elle porte sur les subventions versées par la DGE et les indemnités reçues par le recourant de l'ECA pour couvrir le dommage de grêle. Elle est confirmée s'agissant du versement de l'ECA lié à l'installation du paratonnerre par Fr. 1'250.-. Le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour procéder à la détermination de l'assiette imposable et des montants d'impôt dus. b) Compte tenu du sort du recours, le recourant doit être considéré comme ayant eu pour l'essentiel gain de cause. Il n'est en conséquence pas perçu d'émolument (art. 49 LPA-VD). Le recourant, qui obtient gain de cause avec l'assistance d'un mandataire professionnel, a droit à une indemnité à titre de dépens, réduite au motif que le recours n'est pas entièrement admis (art. 55 LPA-VD), arrêtée à 2'000 francs.

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