

# **VD\_OMNI FI.2022.0010 vom 18. November 2022**

VD Tribunal cantonal, 2022-11-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2022.0010](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0010)

FR: VD\_OMNI FI.2022.0010 du 18 novembre 2022

IT: VD\_OMNI FI.2022.0010 del 18 novembre 2022

## **Regeste**

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions, Office d'impôt du district du Gros-de-Vaud | Confirmation de la décision sur réclamation de l'ACI, qui a refusé d'admettre la déductibilité de frais consentis par les recourants après l'acquisition de leur bien immobilier. Les travaux entrepris sur l'immeuble sont, conformément à l'approche globale, trop importants pour être qualifiés de frais d'entretien et doivent être assimilés économiquement à une nouvelle construction sur la base des indices posés par la jurisprudence (notamment au regard des montants investis, du remplacement d'une partie de l'enveloppe du bâtiment, de la nouvelle distribution des espaces intérieurs, de l'existence d'une rénovation totale). Il n'est pas déterminant que l'importance des travaux soit liée à la présence d'amiante. Recours rejeté.

## **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 présent recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

### **E. 2**

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 ICC (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1; arrêt CDAP FI.2016.0100 du 11 avril 2017 consid. 2 et les références).

### **E. 3**

Les recourants contestent le refus de déduction des frais effectifs d'entretien de leur immeuble par l'autorité intimée sous deux angles: d'une part, ils estiment qu'en application du principe de la bonne foi, l'autorité fiscale devait appliquer le même traitement fiscal aux travaux d'entretien effectués en 2019 que celui qu'elle a réservé aux travaux réalisés en 2018. Ayant admis cette déductibilité en 2018, elle devrait donc en faire de même en 2019. D'autre part, les recourants contestent également le refus de la déduction, estimant que l'approche globale sur laquelle se fonde l'autorité de taxation ne serait pas applicable à leur cas. Il sera traité en premier lieu du principe de la bonne foi (conf. infra consid. 4), puis, le cas échéant, de la déductibilité des frais d'entretien d'immeuble et de l'approche globale (conf. infra consid. 5 et 6).

### **E. 4**

Les recourants se prévalent d'abord d'une violation du principe de la bonne foi. Ils relèvent que l'OID a admis pour la période fiscale 2018 que 60% des travaux réalisés durant cette période soient déduits de leurs revenus imposables au titre de frais d'entretien. Ils estiment dans le cas d'espèce que la protection tirée de la bonne foi devrait prévaloir sur le principe d'étanchéité des périodes fiscales, car les travaux des recourants formeraient un tout et qu'il serait contradictoire de traiter différemment des travaux de même nature se déroulant sur deux périodes fiscales. a) Ancré aux art. 5 al. 3 et 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi confère à un citoyen, à certaines conditions, le droit d'exiger des autorités qu'elles se conforment aux promesses ou assurances précises qu'elles lui ont faites et ne trompent pas la confiance qu'il ou elle a légitimement placée dans ces promesses et assurances. Pour qu'un administré puisse se prévaloir de la protection de la bonne foi, il faut notamment que l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à son égard et que l'administré se soit fondé sur ces assurances pour prendre des dispositions auxquelles il ne peut renoncer sans subir de préjudice (cf. ATF 137 II 182 consid. 3.6.2; 131 II 627 consid. 6.1; arrêt TF 2C\_501/2020 du 15 mars 2021 consid. 8.1). En matière fiscale, en application du principe de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables et des périodes fiscales, l'autorité n'est pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée; à ce défaut, elle risquerait de se trouver indéfiniment liée par une erreur ou une omission qu'elle aurait pu commettre initialement (ATF 147 II 155 consid. 10.5.1; arrêt TF 2C\_888/2014 du 7 juin 2015 consid. 7.2). Ainsi par exemple, il n'y a pas de violation du principe de la bonne foi lorsque l'administration fiscale procède à un examen de la justification commerciale de la provision, alors qu'un tel examen n'a pas eu lieu l'année précédente (ATF 147 II 155 consid. 10.5.1; arrêts TF 2C\_426/2019 du 12 juillet 2019 consid. 3.3.5, in Archives 88 p. 40; 2C\_1168/2016 du 1er mai 2017 consid. 3.1, in RF 72/2017 p. 920; 2C\_392/2009 du 23 août 2010 consid. 3.2, in RDAF 2011 II p. 70). Ce n'est que si le fisc promet expressément un certain traitement fiscal que peut se poser la question de la bonne foi (cf. arrêts TF 2C\_1082/2014 du 29 septembre 2016 consid. 2.3.1; 2C\_383/2011 du 31 octobre 2011 consid. 3.3; 2C\_596/2007 du 24 juin 2008 consid. 5). b) Compte tenu de ces éléments jurisprudentiels, on ne saurait donc suivre les recourants lorsqu'ils opposent les principes de la bonne foi et d'étanchéité des périodes fiscales. C'est bien plus l'indépendance des différentes périodes fiscales qui permet déjà de nier l'existence d'un renseignement erroné fourni par l'autorité fiscale. En effet, on ne saurait admettre que la décision de taxation pour la période fiscale 2018 puisse constituer un renseignement qui lierait l'autorité fiscale pour la période suivante, dès lors que la

jurisprudence a clairement posé que l'examen ou le contrôle opéré par cette autorité pouvait varier d'une période à l'autre et qu'elle serait sinon indéfiniment liée par une taxation erronée. Pour ce motif déjà, la protection tirée de la bonne foi n'est pas applicable en l'espèce. Quoiqu'il en soit d'ailleurs de l'existence d'un renseignement contraignant, force est de constater, par surabondance, qu'une autre condition de la protection de la bonne foi fait défaut en l'espèce. En effet, les recourants ne peuvent pas être considérés comme s'étant fondés sur les prétendues assurances – i.e. la taxation de la période fiscale 2018 selon eux – pour prendre des dispositions auxquelles ils ne peuvent renoncer sans subir de préjudice. En effet, les travaux effectués durant la période fiscale 2019 n'ont pas été décidés au vu de l'admission de la déductibilité de ceux de la période précédente. Il manque ainsi clairement une – autre – des conditions cumulatives pour reconnaître la protection de la bonne foi en l'espèce. Le grief est rejeté.

## **E. 5**

L'autorité intimée a refusé la déduction des frais invoqués par les recourants en considérant que les travaux dépassaient le cadre d'un entretien immobilier mais devaient être qualifiés de dépenses d'investissement au sens de l'approche globale de la jurisprudence fédérale. Il y a ainsi lieu de présenter cette approche, avant de l'appliquer au cas d'espèce (infra consid. 6). a) 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., 2017, n° 24 ad art. 32, avec le renvoi à l'art. 25 LIFD). L'art. 32 LIFD est consacré aux déductions liées à la fortune, dans le cadre de la détermination du revenu net imposable. L'art. 34 alinéa 1 lettre d LIFD précise à l'inverse que les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune ne peuvent pas être déduits du revenu imposable. 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 3 bis, visant à favoriser les investissements en lien avec l'environnement, était ajouté. Ces modifications, entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2018, sont dès lors applicables en l'espèce. 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). Au nombre des frais et dépenses non déductibles, la loi vaudoise compte, comme sur le plan fédéral, les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune (art. 38 al. 1 let. d LI). b) Les normes précitées imposent ainsi 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 (cf. encore récemment, l'arrêt TF 2C\_744/2021 du 21 septembre 2022 consid. 2.1). 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). La jurisprudence du Tribunal fédéral a évolué au fil des années en ce qui concerne l'interprétation de cette 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. Cette jurisprudence 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. 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 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. Ils ont cependant explicitement distingué de ce cas, celui d'un immeuble totalement ou partiellement transformé ou affecté à un nouvel usage. Dans cette dernière hypothèse, 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 (ATF 123 II 218 consid. 2). c) Le législateur fédéral a plus récemment mis un terme à la pratique Dumont par une modification de l'art. 32 al. 2 LIFD entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010, en introduisant la précision que "les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment" étaient déductibles. S'agissant cependant du principe, rappelé ci-dessus, selon lequel en cas de rénovation totale, transformation importante ou nouvelle affectation d'un immeuble, il faut présumer que l'ensemble des dépenses revêtent un caractère d'amélioration des éléments de la fortune, l'abrogation de la pratique Dumont n'a rien modifié. En effet, même après 2010, la jurisprudence a continué de retenir 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. 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 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 (cf. en dernier lieu, arrêt TF 2C\_744/2021 du 21 septembre 2022 consid. 2.2), situation similaire à une nouvelle construction d'immeuble. 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., 2019, n° 19 et 33 ad art. 32). 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). La jurisprudence admet cette approche globale notamment en présence des critères ou indices suivants (arrêts TF 2C\_582/2021 du 29 novembre 2021 consid. 2.2; 2C\_425/2020 du 13 juillet 2020 consid. 3.5.3; pour la doctrine 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, 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). Il convient cependant d'apprécier chaque cas de manière concrète pour déterminer dans quelle catégorie les coûts de travaux doivent être classés (arrêt TF 2C\_558/2016 du 24 octobre 2017 consid. 2.3 et 2.4; arrêt CDAP FI.2019.0096 du 15 mai 2020 consid. 4 d/bb). 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). 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). 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 CDAP 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 m<sup>2</sup> à 308 m<sup>2</sup> (arrêt CDAP FI.2019.0096 précité consid. 5). Il n'y a en revanche 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 important 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. arrêt CDAP 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). 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. 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.

## **E. 6**

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 la clef de répartition entre frais déductibles (60%) et dépenses de plus-value (40%) doit être appliquée compte tenu de la nature des différents travaux. Ils soulignent que l'importance des travaux effectués est liée à la découverte d'amiante dans la toiture et à l'étage de la villa et que des travaux de bien moindre envergure auraient été réalisés si la réglementation fédérale en la matière n'avait pas exigé cette reconstruction importante. S'ils admettent un agrandissement de la surface

habitable de l'ordre de 30% après travaux, ils estiment que cela ne constitue pas une augmentation importante et mettent finalement en avant également la date de construction initiale de la villa (1977) laquelle nécessitait des "aménagement au goût du jour" qui ne sauraient être – toujours selon les recourants – assimilés à une construction à neuf. Si les frais dont la déduction est litigieuse en l'espèce se montent à 268'951fr., il sied de relever 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, nonobstant le principe de périodicité (cf. arrêt CDAP FI.2015.0154 précité consid. 4a/bb).

b) Les recourants ont signé un contrat d'entreprise générale avec la société Canobat SA daté du 22 novembre 2018, dont l'objet était la transformation et l'agrandissement de leur villa pour un montant total (art. 3 du contrat) devisé initialement à 664'200 francs. Selon un tableau réalisé par les recourants, le coût final des travaux (nommé d'ailleurs "Prix de la transformation globale") s'élevait au 8 juin 2021 à 713'711,65 francs. On rappellera ici que dite villa avait été acquise par les recourants en août 2018 pour un montant de 925'000 fr. (terrain et bâtiment). Sur le plan dressé pour la demande d'autorisation de construire, daté du 21 septembre 2018, l'objet de la demande d'autorisation indique "démolition de l'habitation n° 257, construction d'une nouvelle habitation". Dans la demande de permis de construire, sous nature des travaux principale, il est mentionné: Reconstruction après démolition. Dite demande mentionne encore que le projet implique une augmentation de la surface bâtie (p. 5/15) qui passera de 90 m<sup>2</sup> à 136 m<sup>2</sup>, l'indication d'un ajout de 36 m<sup>2</sup> apparaissant comme contradictoire à cet égard. Les travaux ont quoi qu'il en soit permis d'augmenter la surface habitable de l'immeuble de 30% environ, passant de 161 m<sup>2</sup> à 213 m<sup>2</sup> selon les calculs effectués par l'Etablissement cantonal d'assurance. Il faut cependant noter que selon la brochure de vente de l'immeuble, la surface habitable était initialement de 150 m<sup>2</sup>, ce qui signifierait un accroissement de 42%. Les volumes sont passés de 614 m<sup>3</sup> à 1'033 m<sup>3</sup> après travaux. Finalement, l'estimation fiscale de l'immeuble a passé de 400'000 fr. avant la vente à 1'300'000 fr. ensuite des travaux effectués. Il résulte du dossier et en particulier de la réclamation du 15 décembre 2020, que les recourants ont procédé aux travaux suivants: isolation périphérique du bâtiment; rénovation de la charpente, de la toiture et de la couverture de la villa; changement de toutes les fenêtres, stores, de la porte d'entrée; réfection des salles de bains et de la cuisine; changement des sols et de l'installation de chauffage; travaux de peinture; changement des canalisations. Il résulte en outre du dossier de mise à l'enquête publique qu'un pan entier de mur de l'étage du rez-de-chaussée a été démoli pour augmenter les surfaces dédiées à la cuisine, à l'espace repas et au séjour et ainsi permettre une réorganisation complète de ces pièces par rapport à la situation initiale. Cette augmentation des espaces de vie se répercute également au niveau supérieur, grâce à l'augmentation de la surface habitable dans les mêmes proportions qu'au rez-de-chaussée, ainsi qu'en raison d'une élévation de la corniche et de l'aplanissement de la toiture, ce qui a permis aux recourants de réaménager complètement l'étage supérieur de l'habitation. Une partie importante du bâtiment, en particulier l'étage supérieur et la toiture, a ainsi été démolie et reconstruite à neuf. Les recourants ne le contestent d'ailleurs pas, indiquant cependant avoir été contraints d'entreprendre ces travaux (cf. infra consid. 6 c).

c) Compte tenu de ces éléments, il apparaît que la qualification d'approche globale faite par l'autorité inférieure ne prête pas le flanc à la critique. Les éléments caractéristiques de cette approche et les indices évoqués dans la jurisprudence fédérale (cf. supra consid. 5) sont en effet bien

présents dans le cas d'espèce. D'abord, la surface habitable a été significativement étendue, de même que la surface construite. En effet, que l'on retienne l'augmentation admise par les recourants (environ 30%) ou une augmentation plus importante (par exemple résultant de la comparaison avec la brochure de vente ou en prenant en compte celle des volumes), force est de constater que les travaux ont permis d'agrandir les surfaces habitables de manière significative, par une augmentation de l'emprise au sol. En outre, la structure même du bâtiment a été modifiée comme cela résulte à la fois de la demande de permis de construire, mais aussi des travaux effectivement réalisés. Si bien entendu la dénomination des travaux sur la demande de permis de construire ("Reconstruction après démolition") ne permet pas à elle seule de trancher, elle reflète en tout cas une partie de la réalité des travaux puisque les recourants admettent avoir procédé à la reconstruction totale du premier étage et de la toiture de l'immeuble. Ensuite, force est aussi d'admettre que le critère du coût des rénovations tend à montrer qu'il s'agit d'une rénovation totale. En effet, le coût total des travaux, qui ne sont pas inférieurs à 713'711 fr., est plus élevé que le coût d'acquisition du seul bâtiment. Compte tenu de la surface de la parcelle (1'033 m<sup>2</sup>) et de sa situation, en ne retenant qu'une valeur de 300 fr. par m<sup>2</sup> de terrain constructible, il y a lieu d'admettre que la part du prix de vente afférente à la valeur du bâtiment ne dépassait pas 625'000 francs. Finalement, il sied aussi de constater que les recourants ont indiqué dans leur déclaration d'impôt 2019 ne pas avoir occupé le bâtiment avant que les travaux de rénovation ne soient achevés en 2019. Cela montre qu'ils ont planifié dès le départ une rénovation importante de leur immeuble qui ne leur permettait pas d'habiter dans celui-ci et qui donne donc une indication sur l'importance des travaux entrepris. En effet, par nature, des travaux de réfection de moindre importance peuvent être réalisés alors que le bâtiment est habité (cf. arrêt CDAP 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). d) Les recourants font valoir que l'importance des travaux est liée à la présence d'amiante, qui a nécessité la réfection totale de la toiture, ainsi que du premier étage de la villa. Savoir si l'on a affaire à une rénovation totale équivalant à une nouvelle construction ou non ne doit pas dépendre des motifs qui sont à l'origine des travaux, mais bien d'un examen objectif de l'immeuble et des travaux entreprise. Il n'est en effet pas déterminant qu'un immeuble soit reconstruit à neuf au motif que son (nouveau) propriétaire, par pur choix individuel, souhaite le faire ou qu'au contraire il soit contraint à de tels travaux en raison de facteurs exogènes, comme l'amiante, en l'occurrence, ou le mэрule, par hypothèse. e) Les recourants invoquent encore le fait que les coûts importants des travaux réalisés étaient dus à l'installation de systèmes destinés à économiser de l'énergie (remplacement des fenêtres et installation d'une pompe à chaleur) et avancent ainsi – à tout le moins implicitement – que leur situation fiscale ne doit pas être péjorée en raison de ces investissements. Il n'est pas contestable que la jurisprudence précitée entérinant l'approche globale entraîne une certaine inégalité de traitement entre propriétaires selon qu'ils rénovent partiellement ou entièrement leur bien ou en tout cas en fonction de l'importance des investissements consentis. 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 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 CDAP 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 CDAP FI.2019.0096 précité consid. 4 d/dd). Il n'y a pas lieu en l'espèce de répondre différemment au grief des recourants. Si certes le montant des investissements a été pris en considération pour déterminer si le cas devait être qualifié de rénovation totale, cela n'a pas été l'unique critère déterminant. Dans ce sens, on ne saurait admettre une violation du principe d'égalité de traitement ni déroger à la pratique du Tribunal fédéral dans le cas d'espèce. 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. Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté, et la décision attaquée confirmée.

#### **E. 7**

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.