

VD_OMNI FI.2022.0026 vom 24. Mai 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-05-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0026

FR: VD_OMNI FI.2022.0026 du 24 mai 2023

IT: VD_OMNI FI.2022.0026 del 24 maggio 2023

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | La détention d'actions d'une société immobilière d'actionnaires-locataires, donnant droit à la jouissance exclusive d'un appartement dans l'immeuble propriété de celle-ci, fait partie de la fortune mobilière et non de la fortune immobilière des contribuables. Dès lors, les revenus issus de la sous-location de cet appartement à des tiers, sous déduction du loyer payé à la SIAL et des charges, sont imposables. En revanche, les contribuables, qui ne peuvent être assimilés à des propriétaires de cet appartement, ne sont pas autorisés à déduire de leur revenu imposable les frais d'entretien qu'ils y ont engagés.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile (cf. art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et art. 95 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36], applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; BLV 642.11]), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

E. 2

Le litige a trait en l'espèce à la déductibilité du revenu imposable des recourants des frais d'entretien de l'appartement n°32 de la PPE constituée sur la parcelle n°159 de la commune de Bagnes. Il a trait aussi bien à l'impôt cantonal et communal (sur le bénéfice, ainsi que sur le revenu et la fortune) qu'à l'impôt fédéral direct. A l'image de l'autorité intimée et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le Tribunal tranchera les recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, et l'impôt fédéral direct, d'autre part (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.; 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

E. 3

Les recourants critiquent la décision attaquée en ce qu'elle leur refuse la déductibilité des frais d'entretien de l'appartement n°*****. Ils font valoir en substance que, sur le plan économique, la situation de l'actionnaire-locataire est tout à fait analogue à celle du propriétaire d'une quote-part d'une propriété par étages. Dès lors, en tant que détenteur des actions de C. _____, ils détiennent tous les droits et obligations d'un propriétaire immobilier, dont celui de déduire de leur revenu des frais d'entretien de l'immeuble non comptabilisés dans les comptes de la société. L'autorité intimée leur oppose leur statut

d'actionnaires-locataires qui, tant en droit civil qu'en droit fiscal, ne peut être assimilé à celui de propriétaires.

E. 4

a) A teneur de l'art. 21 al. 1 LIFD, est imposable le rendement de la fortune immobilière, en particulier: tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance (let. a); la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit (let. b); les revenus provenant de droits de superficie (let. c); les revenus provenant de l'exploitation de gravières, des sablières ou d'autres ressources du sol (let. d). La valeur locative est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable (al. 2). L'art. 24 LI a un contenu similaire à celui de l'art. 21 al. 1 LIFD. L'art. 25 al. 1 LI dispose que la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit correspond à un loyer moyen de ce logement, estimé au moment de l'affectation. aa) La notion de fortune immobilière comprend les droits de propriété sur les immeubles, de même qu'une partie des droits réels limités sur ceux-ci, pour autant qu'ils soient inscrits en tant qu'immeuble au registre foncier. Cette notion se réfère à l'art. 655 CC, dont l'al. 2 prescrit que sont immeubles dans le sens de la présente loi: les biens-fonds (ch. 1); les droits distincts et permanents, immatriculés au registre foncier (ch. 2); les mines (ch. 3); les parts de copropriété d'un immeuble (ch. 4; cf. Alberto Lissi/Natalie Dini, in : *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, DBG, 4 e éd., Zweifel/Beusch [édit.], Bâle 2022, n.3-6 art. 21 LIFD; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, *Handkommentar zum DBG*, 3 e éd., Zurich 2016, n.5-6 ad art. 21 LIFD). bb) N'appartiennent pas en revanche à la fortune immobilière visée par l'art. 21 LIFD, les parts ou actions de fonds de placement immobiliers ou de sociétés d'investissement immobilières publiques (cotées en bourse) ou privées (sociétés immobilières). Ces parts constituent des choses mobilières qui ne peuvent pas être inscrites au registre foncier. Elles entrent dans le champ d'application de l'art. 20 LIFD, qui définit le rendement de la fortune mobilière imposable (cf. Nicolas Merlino, in : *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, Noël/Aubry Girardin [édit.], 2 e éd., Bâle 2017, n. 3 ad art. 21 LIFD; Daniel de Vries Reilingh, *La double imposition intercantonale*, 2 e éd., Berne 2013, n. 445; réf. citées). b) Aux termes de l'art. 32 al. 2 LIFD, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2019, 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 (1 ère phrase). L'art. 36 al. 1 let. b LI a la même teneur. 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). Au lieu du montant effectif des frais et primes se rapportant aux immeubles privés, le contribuable peut faire valoir une déduction forfaitaire (art. 32 al. 4 LIFD; 36 al. 3 LI). aa) Les frais d'entretien d'immeubles privés constituent des frais organiques d'acquisition du revenu immobilier, tel qu'il est défini aux art. 21 LIFD et 24s. 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. Merlino, op. cit., n° 24 ad art. 32 LIFD, avec le renvoi à l'art. 25 LIFD). Le contribuable qui peut bénéficier de la déduction des frais d'entretien immobilier prévue par l'art. 32 LIFD est, en règle générale, le propriétaire de l'immeuble. Pour les immeubles occupés en propre, seuls sont déductibles les frais d'entretien qui sont en rapport immédiat avec la valeur locative (imposable). De manière similaire à la distinction effectuée entre loyers et charges lorsqu'un immeuble est loué à des tiers, seuls les frais d'entretien que le propriétaire doit supporter lui-même en louant son immeuble à des tiers constituent des frais d'entretien déductibles en cas d'utilisation personnelle (arrêts 2C_434/2017 du 4 avril 2018 consid. 4.2; 2C_878/2010 du 19 avril 2011 consid. 5.1; 2A.683/2004 du 15 juillet 2005 consid. 2.5, in : RDAF 2005 II 502). Selon la jurisprudence, lorsque l'immeuble fait l'objet d'une copropriété, chacun des copropriétaires se voit imputer la valeur locative respectivement le rendement locatif en fonction de sa part de copropriété découlant du registre foncier (arrêt TF 2A.508/2001 du 26 juin 2002, in RF 2002 564; voir ég. Merlino, op. cit., n° 102 ad art. 21 LIFD; Henk Fenners/Jana Rüdinger, Liegenschaften im Miteigentum, in : RF 76/2021 p. 104 ss). La jurisprudence a d'ailleurs encore confirmé ce principe (arrêt TF 2C_427/2014 et 2C_428/2014 du 13 avril 2015, consid. 5.1 in RDAF 2016 II 99 et arrêt FI.2008.0085 du 16 juin 2009 consid. 4), en rappelant qu'indépendamment d'une convention de société simple, le contribuable qui est copropriétaire de la moitié de l'immeuble dont il se réserve l'usage, est imposable au titre du rendement de sa fortune immobilière uniquement de la moitié de la valeur locative totale du bien immobilier. A cet égard, la jurisprudence du Tribunal fédéral (v. arrêts 2C_216/2020 du 24 avril 2020 consid. 2.3, 2C_427/2014 du 13 avril 2015 consid. 5) de même que celle des juridictions cantonales (v. arrêts CDAP FI.2019.0031 du 19 décembre 2019; FI 2009.0023 du 12 octobre 2009, ainsi que l'arrêt du TA BE du 21 mars 2011 in : NStP 2011 consid. 2.2 et renvois) considère que la déduction des frais d'entretien immobiliers, en tant que frais d'acquisition du revenu imposable, n'est possible, en cas de propriété collective, qu'à hauteur de la quote-part civilement détenue par le contribuable concerné. De même qu'un accord entre les propriétaires collectifs ne saurait modifier l'attribution du revenu imposable, de même la déduction des frais ne peut être changée par convention et reste calquée sur la quote-part résultant des droits réels immobiliers (v. arrêt FI.2021.0118 du 30 décembre 2021 consid. 5b, réf. citées, confirmé par arrêt TF 2C_137/2022 du 4 novembre 2022). Ainsi, une réglementation contractuelle qui établit une répartition des frais d'entretien qui s'écarte de la répartition en fonction des droits réels n'est pas déterminante sous l'angle du droit fiscal (Fenners/Rüdinger, op. cit., p. 109). La doctrine soutient par ailleurs de longue date également cette solution jurisprudentielle: lorsque l'immeuble fait l'objet d'une copropriété, les frais d'acquisition du revenu sont déductibles chez chacun des copropriétaires, mais uniquement à hauteur du pourcentage de leur participation dans la copropriété (v. Peter Locher, Kommentar zum DBG, 1 ère partie, 2 e éd. Bâle 2019, n. 23 ad art. 32; Merlino, op. cit., n° 42). bb) En revanche, celui qui n'est ni propriétaire, ni titulaire d'un droit d'usufruit ou d'habitation sur l'immeuble, ni dans une position similaire à celle d'un propriétaire, ne peut déduire aucun frais en relation avec l'immeuble (Merlino, op. cit., n°41, réf. citée). Or, la simple détention d'actions d'une société immobilière ne constitue pas un droit personnel assimilable économiquement à un droit de jouissance réel sur un immeuble (cf. Anne-Christine Schwab, La vente des actions de la société immobilière en droit fiscal suisse, OREF [éd.], Berne 2019, n.628 et 630, références citées). Du reste, la seule détention d'actions d'une société immobilière ne peut pas, sans circonstances additionnelles particulières, fonder un

assujettissement limité d'un contribuable dans le canton de situation des immeubles appartenant à ladite société (v. sur ce point, arrêt TF 2C_666/2015 du 7 octobre 2016 consid. 4.8; v. ég. ATF 95 I 26 consid. 2 p. 30). On rappelle à cet égard que la société immobilière d'actionnaires-locataires représentait un substitut historique à l'actuelle propriété par étages, inconnue du code civil et qui conférait aux actionnaires un droit d'habitation (cf. ATF 126 V 83 consid. 2b p. 86, réf. citées; arrêt TF 2C_459/2020 du 19 janvier 2021 consid. 6.3). Il s'agit d'une forme particulière de société immobilière qui repose sur une combinaison du droit des sociétés et du droit du bail à loyer et dans laquelle seuls les actionnaires peuvent conclure avec la société un contrat de bail, le droit de jouir d'une fraction de l'immeuble étant attaché à la qualité d'actionnaire (ATF 126 V 83, consid. 2c p. 86; arrêt TF 2C_277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 3.4.1). La société immobilière d'actionnaires-locataires permet à chaque actionnaire, détenteur d'un certificat d'actions, de bénéficier de l'usage d'une partie privative de l'immeuble; contrairement au propriétaire d'étages qui est propriétaire d'une partie privative de l'immeuble, le titulaire d'un certificat d'actions d'une telle société n'est que bénéficiaire d'un droit d'usage exclusif d'une partie privative de l'immeuble (cf. José-Miguel Rubido, L'acquisition immobilière, Genève/Zurich 2022, p. 150). En droit civil, la jurisprudence et la doctrine s'accordent toutefois à considérer que la situation des actionnaires-locataires est plus proche de celle des locataires que de celle des propriétaires (cf. Arthur Meier-Hayoz/Heinz Rey, in : Berner Kommentar, Sachenrecht, Berne 1987, remarques préliminaires ad art. 712a à 712t CC n.10, réf. citées), bien que le preneur qui est actionnaire de la société propriétaire de l'immeuble ait une position plus forte à l'égard du bailleur qu'un simple locataire (arrêt TF 2C_277/2008 déjà cité consid. 3.4.1). En règle générale, les statuts de telles sociétés prévoient en effet que les actions ne confèrent pas à leurs titulaires un droit réel d'usage et de jouissance, mais seulement un droit personnel de conclure un contrat de bail avec la société propriétaire de l'immeuble, le droit d'usage du logement relevant du bail à loyer (arrêt TF 4C.265/2002 du 26 novembre 2002 consid. 3.1). Dès l'instant où, comme en la matière, la loi fiscale est fondée sur les circonstances de droit civil, la forme juridique reste contraignante pour l'imposition quelle que soit la réalité économique, sous réserve d'évasion fiscale. Si le droit fiscal est (également) lié au droit civil, le contribuable ne peut pas invoquer l'identité économique de la société immobilière avec son actionnaire ou avec les immeubles qu'elle détient (cf. ATF 136 I 65 consid. 5.4 p. 77; 136 I 49 consid. 5.4 p. 61 ; 108 Ia 122 consid. 2b p. 126; arrêts TF 2C_9/2019 du 29 janvier 2020 consid. 3.3.3; 2C_666/2015 déjà cité consid. 5.2). La doctrine admet en règle générale que l'on peut s'écarter des définitions de droit civil lorsque des motifs fondés justifient une interprétation autonome (arrêt TF 2C_277/2011 du 17 octobre 2011 consid. 4.2.3 et la référence). cc) Par conséquent, il ressort de ce qui précède qu'aucune raison ne permet d'assimiler, sous l'angle des art. 32 al. 2 LIFD et 36 al. 1 let. b LI, la détention d'actions d'une société immobilière d'actionnaires-locataires à la propriété immobilière. Du reste, celles-ci font partie, comme on l'a vu plus haut sous a/bb, non pas de la fortune immobilière, mais bien de la fortune mobilière en ce qui concerne l'impôt sur la fortune et le rendement de celle-ci.

E. 5

Les recourants font principalement valoir que, dans le cas d'espèce, la situation des actionnaires-locataires de C._____ est comparable à celle des propriétaires. a) Les recourants détiennent depuis 2017 l'action au porteur n°***** de C._____ qui leur confère un droit de jouissance sur l'appartement n°***** de la PPE constituée sur la parcelle n°***** de _____, dont la société est propriétaire. Il ressort des statuts de

C. _____ (art. 7, 4 e par.) que «chaque action donne droit à une part proportionnelle des bénéfices nets de la société et du produit de liquidation, sous réserve de l'art. 697m CO» (non-respect des obligations d'annoncer). C. _____ a pour but « la gestion et exploitation des parts de PPE dont elle est propriétaire sur terre de ***** dans l'immeuble ***** et toutes opérations s'y rapportant, ainsi qu'à l'appartement No ***** dans l'immeuble *****» . L'immeuble est, certes, soumis au régime de la PPE au sens des art. 712 ss CC. Toutefois, l'extrait produit du registre foncier de l'immeuble n°***** relatif à l'appartement n°***** fait apparaître que C. _____ en est seule propriétaire; aucun usufruit, ni aucun droit d'habitation, conférant un droit de jouissance complet sur la chose aux recourants, n'y figure. En l'état, les recourants ne peuvent être considérés, tant du point de vue du droit civil que sous l'angle du droit fiscal, comme étant copropriétaires de la quote-part de PPE correspondant à l'appartement en question. Outre le rapport d'actionnariat, ils sont liés à la société propriétaire par un contrat de bail oral et ont du reste payé à cette dernière, durant l'année 2018 des loyers pour un montant de 12'057 fr.95. Il suit de ce qui précède que l'action au porteur n°***** de C. _____ fait partie de la fortune mobilière des recourants et non de leur fortune immobilière. Il en résulte que les revenus issus de la sous-location à des tiers, qu'ils ont déclarés, sont imposables conformément aux art. 20 al. 1 let. d LIFD et 23 al. 1 let. d LI, qui visent les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance portant sur des choses mobilières ou sur des droits. Les recourants ont encaissé un revenu brut de 35'989 fr.66 provenant de la sous-location de cet appartement. Le calcul opéré par l'autorité intimée pour déterminer la quotité du revenu imposable, qui prend en considération en déduction les charges (4'567 fr.80), le montant du loyer payé à la société propriétaire (12'057 fr.95), ainsi qu'un montant forfaitaire à titre de frais d'entretien du mobilier (7'197 fr.90), ne suscite aucune observation de la part des recourants; il doit ainsi être confirmé. C'est dès lors à juste titre qu'un montant de 12'166 fr. a été ajouté au revenu imposable des recourants. b) Ceci nonobstant, les recourants revendiquent la déductibilité de frais d'entretien d'immeuble pour un montant de 179'180 francs. Ils expliquent avoir acquitté eux-mêmes ces montants, qui ont trait, selon eux, à des dépenses pour l'entretien et le maintien de la valeur du bien immobilier, ce dont ils ont fourni la preuve dans le cadre de la procédure de réclamation. Comme on l'a vu ci-dessus, les recourants n'ont qu'un droit d'usage exclusif sur l'appartement n°*****. A ce titre, ils ne sont pas fondés à déduire des frais en relation avec des travaux entrepris dans cet appartement; ceci d'autant moins que l'action au porteur n°***** dont ils retirent leur droit d'usage fait partie de leur fortune mobilière. Sans doute, l'art. 9 du règlement de PPE permet à chaque propriétaire d'entreprendre librement et à ses frais toutes sortes de travaux ou réparations à l'intérieur de son appartement ou local. Sur le plan du droit civil, il est vrai que le locataire n'a le droit de rénover ou de modifier la chose qu'avec le consentement écrit du bailleur (cf. art. 260a al. 1 CO). Cette disposition fait naître une créance future et conditionnelle en la personne du locataire qui entreprend des travaux de rénovation ou de modification de la chose louée avec l'accord du bailleur (cf. art. 260a al. 3 CO; v. sur ce point, arrêts TF 4C.18/2006 du 29 mars 2006 consid. 3.1.1; 4C.280/2005 du 10 novembre 2005 consid. 3.2.1). Au vu cependant de ce qui a été exposé plus haut au considérant 4b/aa, cette réglementation, qui ne confère aucun droit réel aux recourants mais seulement une créance contre la société propriétaire, n'est toutefois pas déterminante sous l'angle du droit fiscal. En effet, le principe de l'accession (cf. art. 667 al. 2 CC) a pour conséquence que les travaux réalisés par les recourants font partie intégrante de l'immeuble appartenant à C. _____ (v. sur ce point,

Paul-Henri Steinauer, Les droits réels, tome II, 5 e éd., Berne 2020, n.2254s.). Il importe peu à cet égard que cette dernière, propriétaire de l'immeuble, n'ait pas comptabilisé les frais d'entretien et frais d'administration liés à cet appartement dans son compte de charges et profits. Par conséquent, faute de pouvoir détenir un droit réel sur l'appartement n° *****, les recourants ne sont pas fondés à revendiquer la déduction de frais d'entretien d'immeuble au sens où l'entendent les art. 32 al. 2 LIFD et 36 al. 1 let. b LI. c) On a vu plus haut que le revenu que les recourants retirent de la sous-location de cet appartement doit être considéré comme un rendement de leur fortune mobilière. Ceci étant, ils ne sont pas fondés pour autant à revendiquer une déduction liée à cette fortune. Le texte des art. 32 al. 1 LIFD et 36 al. 1 let. a LI prévoit à cet égard que le contribuable qui possède une fortune mobilière privée peut déduire les frais d'administration par des tiers et les impôts à la source étrangers qui ne peuvent être ni remboursés ni imputés. Or, les montants déboursés pour l'entretien de l'appartement n°***** n'entrent pas dans le champ d'application de ces dispositions. On soulignera ici que par arrêt du 17 mars 2023 (9C_678/2021, destiné à la publication), le Tribunal fédéral a considéré que l'art. 20 al. 3 LIFD, selon lequel le remboursement d'apports effectués par les détenteurs des droits de participation est traité de la même manière que le remboursement du capital-actions, était également applicable en cas d'apports dissimulés. Il n'est ainsi pas exclu que les frais d'entretien pris en charge par les recourants et qui ont enrichi la société dont ils sont actionnaires, puissent être reconnus comme de tels apports et par voie de conséquence être distribués, sous l'angle des impôts directs, comme du capital-actions.

E. 6

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision entreprise. Le sort du recours commande de mettre les frais de justice à la charge des recourants (cf. art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD), solidairement entre eux (art. 51 al. 2 LPA-VD). Compte tenu de la valeur litigieuse ici en cause (cf. art. 2 du des frais judiciaires et des dépens en matière administrative, du 28 avril 2015 [TFJDA; BLV 173.36.5.1]), les frais seront arrêtés à 3'000 fr.; la différence entre ce montant et l'avance de frais perçue sera restituée aux recourants à l'entrée en force du présent arrêt. Pour le même motif, l'allocation de dépens n'entrera pas en ligne de compte (art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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