

VD_OMNI FI.2022.0162 vom 17. Mai 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-05-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0162

FR: VD_OMNI FI.2022.0162 du 17 mai 2023

IT: VD_OMNI FI.2022.0162 del 17 maggio 2023

Regeste

A. _____ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours contre une décision de l'ACI refusant la déduction de frais d'entretien immobilier pour un immeuble dont le recourant est copropriétaire pour une demi, ainsi que la déduction de frais d'utilisation de véhicules dans le cadre de son activité lucrative indépendante. Pour ce qui est des frais d'entretien, le recourant ne peut au plus déduire de son revenu que la moitié des frais d'entretien encourus sur l'immeuble, quand bien même il en aurait assumé une part plus importante. En outre, la facture dont la déduction est revendiquée concerne uniquement des aménagements extérieurs de la villa. Or, les frais liés à l'entretien du jardin du recourant ne sont pas déductibles de l'impôt sur le revenu dans la mesure où l'aménagement, la surface et l'utilisation du jardin par son propriétaire n'ont pas de conséquence sur le calcul de la valeur locative immobilière. Dans la mesure où le droit vaudois ne prend en considération que la valeur de l'immeuble bâti pour calculer la (part de) valeur locative imputable au recourant, seuls des travaux d'entretien réalisés en lien avec ces éléments peuvent ouvrir le droit à une déduction pour des frais d'entretien immobiliers. Pour ce qui est des frais de véhicules, il appartenait au recourant de prouver l'existence des frais dont il revendiquait la déduction en application de la répartition du fardeau de la preuve. Or, rien au dossier ne permet d'attester de ces frais. Il n'y a ainsi rien à objecter à l'autorité fiscale qui a admis, en présence de plusieurs chiffres divergents au dossier, de ne déduire que la valeur la plus basse, ouvrant la possibilité, pour le recourant, de prouver et d'établir les éléments de faits justifiant ces autres calculs. Rejet du recours.

Erwägungen

E. 1

a) 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 vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36], applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi vaudoise 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). Il sera donc entré en matière sur le présent recours.

E. 2

a) On rappelle que 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; arrêt du TF 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 1).

b) En la présente 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. entre autres arrêts FI.2020.0067 du 8 juillet 2021 consid. 5; FI.2018.0074 du 22 novembre 2018 consid. 2).

E. 3

Il y a lieu de statuer en premier lieu sur les réquisitions d'instruction présentées par le recourant. Il s'agit d'abord de l'audition des responsables de ***** SA et des responsables de [entreprise de jardinage], spécifiquement *****, qui aurait dirigé les travaux d'entretien en 2009. a) Tel qu'il est garanti notamment par l'art. 29 al. 2 Cst., le droit d'être entendu comprend également le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de consulter le dossier, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 144 I 11 consid. 5.3 et les références, 143 V 71 consid. 4.1; arrêt TF 1C_257/2018 du 6 août 2019 consid. 2.1). Les garanties ancrées à l'art. 29 al. 2 Cst. ne comprennent toutefois pas le droit d'être entendu oralement (cf. ATF 140 I 68 consid. 9.6.1, 134 I 140 consid. 5.3; arrêt TF 2C_747/2019 du 19 novembre 2019 consid. 3.2). Devant la cour de céans, la procédure est en principe écrite (art. 27 al. 1 LPA-VD). En l'espèce, le recourant ayant pu largement exposer son point de vue par écrit, en particulier au cours de la présente procédure (incluant encore sa réplique du 21 avril 2023), le tribunal considère que les auditions ne sont pas nécessaires, respectivement que la mise en œuvre de ces mesures d'instruction complémentaires ne serait pas de nature à modifier la conviction qu'il s'est forgée à ce propos sur la base des pièces figurant au dossier. b) Le recourant demande en outre la mise en œuvre d'une procédure de conciliation au sens de l'art. 84 LPA-VD. Cette disposition (applicable par renvoi de l'art. 99 LPA-VD) prévoit que l'autorité tente la conciliation entre parties, si l'affaire s'y prête. En l'occurrence, l'affaire ne semble pas se prêter à une conciliation. On relèvera tout d'abord que les parties ont déjà discuté notamment lors de l'audition personnelle du recours devant l'ACI. En outre, compte tenu des éléments encore litigieux, force est de constater que l'autorité ne dispose d'aucune marge de manœuvre qui permettra une conciliation. Compte tenu du principe de la légalité (art. 5 al. 1 et 127 al. 1 Cst.) lequel revêt une importance particulière dans le domaine fiscal, où il est érigé en droit constitutionnel indépendant (parmi d'autres, cf. ATF 144 II 454 consid. 3.4), le Tribunal peine à voir sur quel point la conciliation pourrait aboutir. Pour ce motif déjà, la requête de mise en œuvre d'une procédure de conciliation dans le cadre de la

présente procédure de recours doit être rejetée. Par surabondance, il y a lieu de souligner ici que la prescription absolue du droit de taxer la période fiscale 2009 interviendra à la fin de l'année 2024 et que par conséquent, il faut prendre aussi en compte un impératif de célérité de la justice. Il est d'ailleurs souligné que le recourant, tout en critiquant la lenteur de la procédure, requiert sa suspension jusqu'à l'issue de la procédure de conciliation, ce qui pourrait paraître contradictoire. La requête de conciliation est rejetée. Compte tenu de cette issue, la requête de suspension de la procédure jusqu'à l'issue de la procédure de conciliation est sans objet.

E. 4

a) Il n'est pas clair de savoir ce que le recourant conteste de la décision sur réclamation attaquée. En effet, ce dernier invoque de grands principes généraux (violation du droit d'être entendu, déni de justice, principe de la bonne foi) sur plusieurs pages sans dire exactement quelles sont les modifications demandées. On comprend cependant que le recourant conteste le refus de déduction d'un montant de 33'810 fr. 25 au titre de frais d'entretien immobiliers, mais également la limitation de la déduction de frais de véhicules opérée par l'autorité fiscale. Sur ce dernier élément, le recourant conteste le montant déductible retenu par l'autorité intimée à hauteur de 31'178 fr. 55 (recours, p. 15); il est cependant délicat de déterminer quel montant il invoque lui-même en déduction dès lors que dans ses conclusions, il revendique un montant de 42'810 fr. 30 (Recours, p. 15) alors que le montant de 42'192 fr. 30 est mentionné par ailleurs dans le recours (notamment en p. 11, 12 ou 13). Compte tenu du sort réservé au recours, cette différence n'est cependant pas déterminante. Il sied par conséquent de traiter d'abord (infra consid. 5) la question de la déduction des frais d'entretien, puis (infra consid. 6) de la déduction des frais d'utilisation des véhicules. b) On rappellera cependant au préalable deux principes de procédure. Premièrement, en matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 144 II 427 consid. 8.3.1; 140 II 248 consid. 3.5; 133 II 153 consid. 4.3; TF 2C_44/2018 du 31 janvier 2020 consid. 4.2). Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 146 II 6 consid. 4.2). D'autre part, l'appréciation des preuves est libre en ce sens qu'elle n'obéit pas à des règles de preuve légales prescrivant à quelles conditions l'autorité devrait admettre que la preuve a abouti et quelle valeur probante elle devrait reconnaître aux différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres. Le tribunal de céans forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'il a recueillis et en indiquant les motifs de son choix (cf. ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt TF 2C_709/2017 du 25 octobre 2018 consid. 3.3 et 9C_55/2016 du 14 juillet 2016 consid. 3.2; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 8e éd., 2023, p. 502 s.). Toutefois, en droit fiscal, les documents écrits revêtent une importance considérable, dès lors qu'ils sont les plus à même d'apporter une preuve précise et immédiate (cf. arrêts TF 2C_709/2017 précité consid. 3.3 et 2C_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 7.2.4). A contrario, les témoignages, en particulier lorsqu'ils émanent de personnes proches de l'administré, ont une valeur probante quasi nulle en droit fiscal.

S'agissant des preuves, certes écrites, mais établies après coup et des documents non contemporains aux faits sur lesquels porte le litige, il y a lieu d'en relativiser en conséquence la portée (cf. ATF 133 II 153 consid. 7.2; arrêt TF 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4 et 2C_470/2007 du 19 février 2008 consid. 3.4).

E. 5

a) La déductibilité des frais d'entretien immobiliers est régie à l'art. 32 al. 2 LIFD sur le plan fédéral et par l'art. 36 al. 1 let. b LI, qui prévoit, de manière conforme au droit harmonisé, que le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien. Les frais d'entretien d'un immeuble privé sont déductibles en tant que frais d'acquisition du revenu ("Gewinnungskosten"; ATF 124 I 193 consid. 3g; TF 9C_677/2021 du 23 février 2023 consid. 3.1 [destiné à la publication]; 2C_885/2021 du 13 juin 2022 consid. 2.2.2 et 2.2.3; 2C_558/2016 du 24 octobre 2017 consid. 2.2). Pour les immeubles occupés par leur propriétaire, sont donc seuls déductibles les frais d'entretien qui sont en rapport direct et immédiat avec la valeur locative imposable (arrêts TF 2C_885/2021 du 13 juin 2022 consid. 2.2.4 et les références; 2C_558/2016 du 24 octobre 2017 consid. 2.2 et les références; 2C_745/2017 du 21 septembre 2017 consid. 2.2, in StE 2017 B 22.3 Nr. 119, traduit in RDAF 2018 II 149). Il s'ensuit que le copropriétaire qui est imposé sur la moitié de la valeur locative de l'immeuble ne peut déduire que la moitié des frais d'entretien encourus sur celui-ci, même s'il a supporté une part de frais plus importante que celle correspondant à sa quote-part dans la copropriété (arrêts TF 2C_216/2020 du 24 avril 2020 consid. 2.3; 2C_427/2014 du 13 avril 2005 consid. 5.2, traduit in RDAF 2016 II 99). Comme le Tribunal fédéral l'a déjà souligné, le fait que les copropriétaires concluent un contrat de société simple prévoyant une autre répartition des frais n'a pas d'incidence en droit fiscal, lequel est calqué sur les droits réels (arrêts TF 2C_137/2022 du 4 novembre 2022 consid. 6.3; 2C_427/2014 précité consid. 5.3). Selon l'art. 32 al. 2 LIFD, le contribuable qui possède des immeubles privés peut ainsi déduire de l'impôt les frais nécessaires à leur entretien, soit principalement les dépenses dues aux réparations ou aux rénovations du bien immobilier, si elles n'entraînent pas une augmentation de la valeur de l'immeuble (cf. art. 1 al. 1 let. a ch. 1 de l'ordonnance de l'AFC du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct [RS 642.116.2]). Ne sont pas déductibles les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune (art. 34 let. d LIFD). Il s'agit de dépenses d'investissement immobilier ayant pour effet d'apporter une plus-value à l'immeuble. Ils se démarquent donc des frais d'entretien en ce sens que ces derniers sont essentiellement encourus pour des travaux destinés à compenser l'usure normale de la chose due à son usage et à l'écoulement du temps, de même qu'à maintenir l'état d'entretien original du bien, de sorte à conserver la source du revenu que représente le bien immobilier pour le contribuable (arrêt 2C_1003/2017 du 21 juin 2018 consid. 5.1). En outre, seuls sont déductibles les frais d'entretien qui sont en rapport immédiat avec la valeur locative (imposable). Les cantons disposent d'une certaine marge de manœuvre pour établir les éléments déterminants relatifs au montant de la valeur locative. Ils disposent également d'une certaine liberté d'appréciation s'agissant de la déductibilité fiscale des frais d'entretien, à condition de ne pas tomber dans l'arbitraire. Ayant fait usage de la marge de manœuvre qui lui est ainsi laissée par le droit fédéral, le canton de Vaud prend en compte, au titre de la valeur statistique qui se trouve à la base du calcul de la valeur locative, les surface, âge, commune de situation, type, absence de confort et environnement défavorable du logement (art. 25 al. 3 LI). Il ne tient en revanche pas compte du jardin dans le calcul de la valeur locative des immeubles

occupés par le propriétaire et refuse de déduire "[l]es dépenses faites par le propriétaire d'une maison familiale ou d'une villa en vue de l'aménagement ou de l'entretien d'un jardin d'agrément ou d'un parc (...) lorsque les commodités qui en résultent sont sans influence sur la valeur locative de l'immeuble" (arrêt FI.2010.0021 du 12 octobre 2010 consid. 2a/bb et dd, confirmé par TF 2C_878/2010 du 19 avril 2011; ég. arrêt FI.2015.0021 du 29 septembre 2017 consid. 5a). b) En l'espèce, la moitié de la valeur locative de l'immeuble a été à juste titre ajoutée au revenu du recourant, ce que ce dernier ne conteste plus. Partant, il ne peut déduire de son revenu que la moitié des frais d'entretien encourus sur l'immeuble, quand bien même il en aurait assumé une part plus importante. Le fait qu'il ait conclu la Convention avec sa concubine, pour constituer une société simple et détenir l'immeuble en propriété commune, n'y change rien. Le recourant conteste cependant ici également le refus par l'autorité fiscale de la déduction d'une facture de 33'810 fr. 25 de frais qu'il a encourus, facturés par l'entreprise ***** le 9 juin 2009. Cette facture, intitulée "Modification du profil de votre jardin", fait état de plusieurs opérations dont la création d'un mur de soutènement avec terrassement des talus et pose d'éléments préfabriqués gris "type muraflore clivés", la pose et fourniture de quinze marches en mélèze, ainsi que l'arrachage d'une haie existante, la plantation de plusieurs types d'arbres et d'arbustes différents nouveaux, ainsi que l'engazonnement de plusieurs zones. Force est ainsi de constater que la facture dont la déduction est revendiquée concerne uniquement les aménagements extérieurs de la villa du recourant. Il résulte de ce qui précède que des frais liés à l'entretien du jardin du recourant ne sont pas déductibles de l'impôt sur le revenu dans la mesure où l'aménagement, la surface et l'utilisation du jardin par son propriétaire n'ont pas de conséquence sur le calcul de la valeur locative immobilière. Pour ce motif déjà c'est à juste titre que l'autorité fiscale a rejeté la déduction de la facture ici en cause. Le recourant soutient que la création du mur de soutènement réalisé était en réalité destinée à renforcer la villa elle-même et à stabiliser cette construction. Si tel était le cas, les travaux pourraient être pris en considération au titre de frais d'entretien immobilier. Cependant, le recourant ne parvient pas à démontrer un lien de connexité entre les travaux entrepris et la construction sise sur sa parcelle. En effet, l'attestation qu'il a produite de la part de l'entreprise qui a réalisé les travaux (courrier du 17 mai 2021), faite incontestablement à la demande du recourant et qui date de plus de dix ans après ces travaux, n'a qu'une valeur probatoire très relative. Au surplus, si elle indique qu'il s'agissait bien de travaux de stabilisation du sol – ce qui n'apparaît guère étonnant pour des travaux de soutènement – rien n'indique en revanche que ces travaux soient liés à l'immeuble construit. Or, comme rappelé ci-avant, dans la mesure où le droit vaudois ne prend en considération que la valeur de l'immeuble bâti pour calculer la (part de) valeur locative imputable au recourant, seuls des travaux d'entretien réalisés en lien avec ces éléments peuvent ouvrir le droit à une déduction pour des frais d'entretien immobiliers. Quelle que soit la valeur probante admise de l'attestation produite, force est de constater qu'elle ne permet pas d'attester d'un lien avec le revenu locatif, respectivement la valeur locative du recourant. Par surabondance, il sied de relever ici que le recourant ne démontre aucunement – alors que la charge de la preuve lui incombait – que les travaux réalisés n'ont pas entraîné de plus-value, ce qui n'apparaît pas d'emblée à la lecture du descriptif de la facture incriminée. En résumé, le grief du recourant à l'encontre du refus de la déduction de la facture du 9 juin 2009 doit être rejeté: non seulement il n'est pas prouvé qu'elle soit en lien avec un élément ayant une influence sur la valeur locative du recourant, mais encore il n'est pas établi qu'il s'agirait bien de frais d'entretien et pas de travaux à plus-value.

Le recourant conteste également le montant admis au titre de frais de véhicules dans le cadre de son activité lucrative indépendante. Il résulte du dossier que le recourant a déclaré dans le questionnaire général pour l'activité indépendante déposé dans le canton de Vaud des frais de véhicules à hauteur de 58'096 fr. 95, sous déduction d'une part privée auxdits frais par 15'204 fr. 65, soit un montant net déductible de 42'892 fr. 30. Ces chiffres divergeaient cependant de la comptabilité remise par le recourant, dont il résultait des frais de véhicules comptabilisés à hauteur de 39'692 francs. Ce dernier montant ne coïncidait au surplus pas non plus avec le total des deux colonnes qu'il devait additionner, à savoir la répartition des frais de véhicules entre le canton de Vaud, par 17'090 fr. 45 et le canton du Valais, par 14'088 fr. 10, soit un total de 31'178 fr. 55. L'autorité fiscale a retenu, au titre de charge justifiée par l'usage commercial, uniquement le dernier montant indiqué en mentionnant cette modification par rapport à la déclaration d'impôt déposée. Le recourant estime avoir indiqué clairement que le montant à déduire était de 42'192 fr. 30 [recte: 42'892 fr. 30] et que l'autorité fiscale ne pouvait pas, au motif d'une erreur d'addition entre les colonnes de répartition des charges vaudoise et valaisanne, sans violer la loi, corriger ces montants. Or, il n'en est rien. Non seulement, le recourant était averti de la correction apportée à sa déclaration d'impôt dès la décision de taxation puisque celle-là indique clairement la divergence et sa motivation. En outre, il appartenait clairement au recourant de prouver l'existence des frais dont il revendiquait la déduction en application de la répartition du fardeau de la preuve (cf. supra consid. 4). Or, rien au dossier ne permet d'attester de ces frais. Il n'y a ainsi rien à objecter à l'autorité fiscale qui a admis, en présence de plusieurs chiffres divergents au dossier, de ne déduire que la valeur la plus basse, ouvrant la possibilité, pour le recourant, de prouver et d'établir les éléments de faits justifiant ces autres calculs. Dans ces circonstances, les griefs du recourant doivent être rejetés.

E. 7

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet intégral du recours et à la confirmation de la décision attaquée. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD). La même règle résulte des art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD. En l'espèce, compte tenu des éléments précités, il y a lieu d'arrêter ces frais à 1'000 fr. (art. 2 du Tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative du 28 avril 2015 [TFJDA; BLV 173.36.5.1]). Le recourant, qui succombe, en supportera l'intégralité. Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative ([PA; RS 172.021]) a contrario, par renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD, ainsi que art. 55 al. 1 a contrario, 56 al. 3, 91 et 99 LPA-VD).

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