

VD_OMNI FI.2025.0032 vom 18. November 2025

VD Tribunal cantonal, 2025-11-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2025.0032

FR: VD_OMNI FI.2025.0032 du 18 novembre 2025

IT: VD_OMNI FI.2025.0032 del 18 novembre 2025

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recourant copropriétaire pour une demie du logement familial avec son épouse. Après la séparation d'avec cette dernière, le recourant habite seul ce logement, à charge pour lui de couvrir tous les frais d'entretien et les intérêts passifs sur la dette hypothécaire dont ils sont conjointement débiteurs. Le recourant a procédé à une installation nouvelle d'un chauffage central à pellets, ce qui a nécessité de déplacer un escalier en colimaçon ouvert. Les frais liés directement à l'installation de ce chauffage central sont des frais déductibles destinés à économiser l'énergie. Il n'y avait pas non plus matière en l'occurrence à procéder à une ventilation entre les frais destinés à économiser l'énergie et des travaux à plus-value en l'espèce (consid. 4). En revanche, le recourant n'étant propriétaire que pour une demie, il ne peut déduire de son revenu au titre des frais d'entretien immobilier au sens de l'art. 32 LIFD que la moitié des frais d'entretien encourus sur l'immeuble, quand bien même il en aurait assumé une part plus importante (consid. 5). Il n'y a pas non plus de motif d'admettre cette déduction du "trop versé" en tant que de pension alimentaire au sens de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD ou de la législation cantonale équivalente (consid. 6). Il en va de même des intérêts passifs, dès lors que le recourant n'est que le débiteur de la moitié de la dette hypothécaire (consid. 7). Pas d'application du principe de la bonne foi (consid. 8).

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 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 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 porte, comme on le verra encore, sur le refus de l'ACI d'admettre en déduction du revenu imposable diverses factures et des intérêts passifs sur un prêt hypothécaire, au titre de frais d'entretien d'immeuble, respectivement de contribution d'entretien versée au conjoint séparé. 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 (cf. 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 (cf. 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. Dans le cadre du droit fiscal harmonisé qui régit l'imposition directe aux niveaux cantonal et communal, tant la notion de revenu que celle de déduction des frais nécessaires à l'entretien des immeubles privés correspondent à la LIFD. 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). 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. en autres arrêts CDAP FI.2023.0009 du 26 juin 2023 consid. 3; FI.2021.0043 du 4 février 2022 consid. 3 et FI.2020.0008 du 16 mars 2021 consid. 3).

E. 3

A titre de mesure d'instruction, le recourant requiert une inspection locale de l'immeuble dont il est propriétaire. a) Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101) comprend le droit pour les intéressés de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, de participer à l'administration des preuves essentielles et de se déterminer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 144 I 11 consid. 5.3; 143 V 71 consid. 3.4.1; 137 II 266 consid. 3.2; 137 IV 33 consid. 9.2; 136 I 265 consid. 3.2 et les références citées). Ce droit suppose notamment que le fait à prouver soit pertinent et que le moyen de preuve proposé soit apte et nécessaire à prouver ce fait. Le droit d'être entendu ne comprend toutefois pas le droit d'être entendu oralement, ni celui d'obtenir l'audition de témoins (ATF 140 I 68 consid. 9.6.1; 134 I 140 consid. 5.3; 130 II 425 consid. 2.1). L'autorité peut donc mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient pas l'amener à modifier son opinion (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1; 138 III 374 consid. 4.3.2; 136 I 229 consid. 5.3; 134 I 140 consid. 5.3; 130 II 425 consid. 2.1 et les références citées). La procédure administrative est en principe écrite (art. 27 al. 1 LPA-VD). Toutefois, lorsque les besoins de l'instruction l'exigent, le Tribunal peut tenir une audience (art. 27 al. 2 LPA-VD), recourir à une inspection locale et aux expertises (art. 29 al. 1 let. b et c LPA-VD). b) En l'espèce, le dossier de la cause comprend outre les nombreuses explications de l'autorité et du recourant, un dossier photographique – encore complété avec la réplique – et différents croquis des escaliers ancien et nouveau du bâtiment. Tous ces éléments permettent ainsi de considérer que l'état de fait est suffisamment établi. Partant, la Cour s'estime suffisamment renseignée sur la base des pièces du dossier pour statuer en toute connaissance de cause. En outre, les parties ayant pu s'exprimer par écrit, il n'apparaît

pas nécessaire de les entendre oralement (art. 27 al. 1 LPA-VD). Dès lors, par appréciation anticipée des preuves, la Cour considère qu'il n'y a pas lieu de donner suite aux réquisitions du recourant, sans qu'il en résulte une violation de son droit d'être entendu. En effet, les mesures d'instruction requises n'apparaissent pas nécessaires, ni susceptibles d'influencer le sort de la cause, comme cela résulte des motifs qui suivent. Par surabondance, on notera que, compte tenu de l'écoulement du temps depuis la période fiscale litigieuse – et malgré les comparaisons que le recourant invoque avec une partie de la maison dans laquelle aucun travaux n'aurait été entrepris – une inspection locale ne permettrait pas d'apporter plus d'éléments déterminant pour l'issue du litige.

E. 4

On rappellera à ce stade que le recourant est copropriétaire avec son épouse de l'immeuble en cause. Il est également indiscuté que le recourant n'est pas imposable conjointement avec son épouse dès lors qu'ils ne font plus ménage commun depuis 2006 (cf. art. 9 LIFD a contrario et art. 10 LI). En outre, il est établi que depuis la séparation du couple, il a été convenu que le recourant occuperait seul l'immeuble, à charge pour lui de s'acquitter de l'entier des frais y afférents, y compris les intérêts passifs dus sur le prêt hypothécaire. La décision attaquée a qualifié une partie des frais - incontestablement acquittés par le recourant - de travaux de plus-value, non déductibles fiscalement. C'est cet élément qu'il y a lieu de contrôler en premier lieu. Il sera ensuite question de la répartition entre les copropriétaires de la déduction (infra consid. 5), puis de la déductibilité éventuelle des dépenses effectuées à un autre titre que celui de frais d'entretien immobilier (infra consid. 6) et enfin de la déduction des intérêts passifs versés par le recourant (infra consid. 7).

a) Le rendement de la fortune immobilière est soumis à l'impôt fédéral direct à titre de revenu imposable (art. 21 al. 1 LIFD). Il comprend notamment la valeur locative des immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété. Celle-ci se détermine compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable (art. 21 al. 1 let. b et al. 2 LIFD). Pour déterminer le revenu net, on défalque de l'ensemble des revenus imposables les dépenses et déductions générales prévues par les art. 26 à 33 LIFD (art. 25 LIFD). Le contribuable qui possède des immeubles privés peut ainsi déduire de l'impôt les frais nécessaires à leur entretien (art. 32 al. 2 phr. 1 LIFD). Pour les immeubles occupés en propre, seuls sont déductibles les frais d'entretien qui sont en rapport immédiat avec la valeur locative (imposable). La délimitation entre les frais d'entretien déductibles visés par la disposition légale précitée des autres dépenses effectuées par le contribuable propriétaire de son immeuble peut s'avérer délicate. Ainsi, la loi empêche la déduction d'autres frais et dépenses, en particulier les frais d'entretien du contribuable et de sa famille et les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune (art. 34 let. a et d LIFD). S'agissant des frais visés à l'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 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, et 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 (Nicolas Merlino, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [éd], 2 ème éd. 2017, n. 64 ad art. 32 LIFD). L'art. 1 al. 2 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; ci-après: OFIP] contient une liste de frais d'entretien qui ne sont pas déductibles. Il en va au surplus de même en

droit vaudois (art. 9 al. 3 de loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14] et art. 36 al. 1 let. b, 1 ère phrase, LI) qui contient également un règlement du

E. 8

janvier 2001, désormais remplacé par un règlement du 4 décembre 2019, mais applicable aux périodes fiscales ici en cause, en lien avec la déduction des frais relatifs aux immeubles privés (aRDFIP; BLV 642.11.2). De manière similaire à la distinction effectuée entre loyers et frais accessoires, 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 TF 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, StE 2006 B 25.6 n° 53, Archives 77 p. 161). Il s'agit en définitive des dépenses du contribuable pour les réparations et les rénovations du bien immobilier, représentant des charges et pas des investissements (cf. art. 1 al. 1 let. a ch. 1 OFIP; Nicolas Merlino, op. cit., n. 62 ad art. 32 LIFD). L'art. 1 al. 1 OFIP contient une liste exemplative de frais d'entretien déductibles. Si dans son principe, la déduction de frais d'entretien exclut toute dépense d'investissement à plus-value, l'art. 32 al. 2 LIFD prévoit cependant que le Département fédéral des finances détermine dans quelle mesure les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien (dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2019; RO 2015 9). Il s'agit donc bien de dépenses de plus-value, mais pour lesquelles le législateur a exceptionnellement admis la déductibilité au titre de frais d'acquisition du revenu immobilier. L'art. 5 de l'ancienne ordonnance fédérale du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles (en vigueur jusqu'au 31 décembre 2019; RO 1992 1792) prévoit que sont réputés investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement les frais encourus en vue de rationaliser la consommation d'énergie ou de recourir aux énergies renouvelables. Ces investissements concernent le remplacement d'éléments de construction ou d'installations vétustes et l'adjonction d'éléments de construction ou d'installations dans des bâtiments existants. L'ordonnance fédérale du Département fédéral des finances du 24 août 1992 sur les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables (RS 642.116.1) comporte une liste non exhaustive de mesures techniques pouvant conduire à une déduction, parmi lesquelles l'installation de sas non chauffés (art. 1 let. a ch. 4; cf. arrêt TF 2C_727/2012 du 18 décembre 2012 consid. 2.2.3, in StrR 68/2013 p. 318; 2C_666/2008 du

E. 12

mai 2009 consid. 2.1, in StE 2010 B 25.7 n° 5). Cela étant, les mesures qui sont en premier lieu destinées à améliorer le confort ou l'espace du logement et qui n'ont qu'un effet secondaire sur l'économie d'énergie ne sont en principe pas déductibles (cf. arrêts TF 2C_161/2020 du 24 juin 2020 consid. 6.2; 2C_666/2008 du 12 mai 2009 consid. 2.1). Selon les circonstances, une installation, qui servirait aussi bien le confort que l'économie d'énergie, sans que l'un ne soit éclipsé par l'autre, peut conduire à une déduction proportionnelle, limitée à l'aspect énergétique ou environnemental (cf. arrêt du Tribunal administratif du canton de Zurich du 10 octobre 2007 publié in StE 2008 B 25.7 n° 4 consid. 3.3). Par ailleurs, la modification de l'art. 32 al. 2 LIFD, entrée en vigueur au 1 er janvier 2020 (RO 2017 6839; FF 2013 6771; ajout de la phrase "Les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement sont assimilés aux frais d'entretien"), n'est pas

applicable au présent litige qui concerne la période fiscale 2014 (cf. arrêt TF 9C_184/2024 du 22 août 2024 consid. 6, rappelant notamment que selon un principe général de droit intertemporel, les dispositions légales applicables à une contestation sont celles en vigueur au moment où se sont produits les faits juridiquement déterminants pour trancher celle-ci).

b) En l'espèce, les frais d'entretien dont la déduction a été requise par le recourant pour la période fiscale 2014 sont les suivants: - Menetrey / parquet

	3'986 fr. - BKM Construction/
assainissement cave et local chauffage	46'548 fr. -
Metaj/maçon	13'000 fr. - Assurance
contre dommage matériel	286 fr. - Assurance
RC	228 fr. - Taxe annuelle ramassage
ordure	182 fr. - Impôt
foncier	531 fr. La facture de

l'entreprise BKM Construction Sàrl précitée, dont l'intitulé était " assainissement de la cave et du local chauffage ", était détaillée comme suit: Dans sa décision de taxation du 21 septembre 2016, l'OID a refusé la déduction de la facture de BKM Construction/ assainissement cave et local chauffage pour l'intégralité de son montant de 46'548 francs.

Dans la décision sur réclamation, l'autorité intimée a admis une partie de cette facture. Les montants dont la déduction a été refusée sont les suivants (décision attaquée, ch. 7, p. 5): -

Maçonnerie mur en brique ciment, y.c. étanchéité	7'500 - Fourniture et pose
isolation contremur y.c. Delta MS	3'800 - Remblayage et
compactage	900 - Création d'une ouverture de porte
entre cage d'escalier et corridor	1'700 - Fourniture et
pose escalier en béton	6'000 - Fourniture et pose hall d'entrée
en bois y.c. isolation	9'000 - Création d'une ouverture de porte pour nouveau
local technique	6'800 - Part de TVA:

800 - Total 38'556 Au final donc, l'ACI a refusé la déduction de 38'556 fr. sur un total de 46'548 fr., de telle sorte qu'elle a admis la déduction d'un montant de 7'992 francs. Il faut toutefois immédiatement ajouter que seule la part du recourant, soit une moitié de ce montant, a été admise en déduction par l'autorité fiscale au titre de frais d'entretien de l'immeuble à savoir 3'996 francs. c) Il résulte au surplus du dossier que le recourant habite dans l'immeuble précité (parcelle n° ***** de la Commune de *****) sur laquelle sont sis plusieurs bâtiments érigés en 1974. Le recourant indique, sans être contredit par l'autorité intimée, avoir procédé en 2014 à des travaux qui étaient destinés à remplacer des chauffages individuels des appartements par un chauffage centralisé à pellets. Il résulte de ses explications qu'avant les travaux, le premier étage de l'immeuble n'était pas fermé, mais ouvert sur l'étage du dessous, en raison d'un escalier (lui aussi ouvert) en colimaçon. La création de ce système de chauffage commun a nécessité la mise à disposition par l'un des logements d'un local suffisamment grand pour accueillir l'installation plus grande et par voie de conséquence un réaménagement d'un local (cave) existant. Cette pièce devait présenter des caractéristiques techniques particulières de résistance au feu avec notamment une porte coupe-feu propre à éviter toute éventuelle intoxication. La fermeture hermétique de la cave accueillant le chauffage central a en outre nécessité la suppression de l'escalier (ouvert) précité. C'est ainsi que les travaux de mise en place du chauffage central ont été couplés avec la suppression de l'escalier en colimaçon (interne), le comblement de l'espace qui était ouvert au premier étage et la création d'une nouvelle entrée sur l'extérieur avec escalier permettant de dégager l'espace jusque-là occupé

par l'escalier en colimaçon. A cet emplacement, il a été aménagé par le recourant une pièce utilisée désormais comme bureau, comme cela résulte du dossier photographique qu'il a produit. Les explications complémentaires du recourant dans le cadre du recours permettent en outre d'admettre que la suppression précitée de l'escalier n'était pas seulement dictée par une volonté d'éviter un transfert d'air froid entre la cave et le premier étage en raison de l'ouverture (comme il l'indiquait initialement dans ses écritures devant l'ACI) mais surtout par les obligations sécuritaires d'installer le chauffage central dans une pièce entièrement fermée. Au final, il faut retenir comme établi que le recourant a procédé à une installation nouvelle d'un chauffage central à pellets. Les frais liés directement à l'achat de ce chauffage central sont des frais déductibles destinés à économiser l'énergie, ce que ne conteste pas l'autorité fiscale (cf. réponse, ch. 12 p. 2, selon laquelle 28'620 fr. ont été considérés comme des frais d'entretien d'immeuble déductibles et ont ainsi été admis par l'OID sur la période fiscale 2015 à concurrence de la part de copropriété du recourant). Le recourant a par ailleurs démontré que les autres travaux figurant sur la facture BKM précitée étaient des frais provoqués par l'installation nouvelle de chauffage. Dans ce sens, ces frais sont en lien de connexité directe avec les frais destinés à économiser l'énergie. C'est en effet bien l'installation d'un chauffage central et la mise aux normes de l'espace qui devait l'accueillir qui a nécessité d'enlever l'escalier en colimaçon ouvert pour le remplacer par un nouvel escalier et c'est bien aussi cette installation qui a engendré la création d'un nouvel espace indiqué comme "hall d'entrée" dans la facture. Il faut ainsi admettre avec le recourant que ces mesures n'avaient pas pour but principal de d'augmenter le confort ou l'espace disponible des logements mais ont bien été rendues nécessaires par les travaux eux-mêmes destinés à économiser l'énergie. Ils ont cependant eu aussi pour conséquence indirecte une plus-value pour l'immeuble, concrétisée d'ailleurs cet espace de bureau supplémentaire désormais à disposition du recourant. La question consiste donc à déterminer si c'est à juste titre que l'autorité intimée a rejeté en bloc d'une certaine manière ces dépenses au motif qu'elles créaient aussi une plus-value ou si au contraire ces dépenses, dès lors qu'elles étaient induites par des travaux qualifiant eux-mêmes de dépenses destinées à économiser l'énergie, devaient être en quelque sorte incluses dans le périmètre de la déduction. La jurisprudence déjà citée (cf. notamment l'arrêt zurichois publié in StE 2008 B 25.7 n° 4 auquel se réfère le Tribunal fédéral dans son arrêt 2C_161/2020 précité) tend plutôt à admettre une ventilation entre frais déductibles et frais qui ne le sont pas, dans ce sens que si certaines dépenses servent à la fois à l'entretien tout en apportant aussi une plus-value, il n'y a pas de calcul de prépondérance qui est effectué mais bien une répartition entre les deux. Cet arrêt concernait cependant la création d'une passerelle nouvelle (la dépense en lien avec la création du sas d'entrée a été admise par le TF). Rien dans l'état de fait retenu ne permet de penser que les dépenses de création de la passerelle aient été directement induites par des travaux destinés à économiser l'énergie. On en retiendra qu'une ventilation entre travaux de plus-value et travaux destinés à économiser l'énergie ne doit être effectuée que si, outre les frais d'installation eux-mêmes, le contribuable a effectué des travaux à plus-value qui ne sont pas directement liés à l'installation destinée à économiser de l'énergie. Ainsi, si le contribuable profite de l'isolation thermique des sols, murs, toits et plafonds jouxtant l'extérieur pour donner une nouvelle affectation aux combles de son immeuble jusque-là inhabitables, les travaux afférents à cette nouvelle affectation devront être exclus de la déduction. En effet, il n'y a pas de lien de cause à effet entre les travaux destinés à économiser l'énergie et ceux entrepris dans les combles. De même, si le contribuable installant un "générateur de chaleur" augmente la surface habitable de son

logement en construisant une surface nouvelle ou en réaffectant les pièces de vie, ces dépenses ne sauraient être considérées comme liées aux frais consentis pour économiser de l'énergie. En revanche, tant que l'on peut admettre qu'une dépense est induite (i.e. nécessaire) par l'installation destinée à économiser l'énergie, il y aura lieu de l'admettre en déduction, indépendamment de savoir si elle crée pour le propriétaire une plus-value ou pas. Il en va ainsi du terrassement éventuellement rendu nécessaire par la pose d'une pompe à chaleur extérieure. Ce n'est que si les travaux vont au-delà de ce qui est nécessaire pour effectuer les installations destinées à économiser l'énergie que la ventilation devra être opérée. Or, les dépenses destinées à économiser l'énergie sont bien des investissements – comme le rappelle le texte de l'art. 32 al. 2 2^{ème} phrase LIFD – soit par nature des dépenses créant une plus-value chez le propriétaire. Elles sont cependant assimilées à des dépenses déductibles malgré cette plus-value. Il faut ainsi admettre que si de telles dépenses nécessitent des travaux générant une plus-value, il n'y a pas lieu d'opérer à raison de l'existence d'une plus-value en elle-même une ventilation ni à tenir compte de cette plus-value. En outre, le Département des finances a établi des directives cantonales concernant la déduction, au titre de frais d'entretien des immeubles, du coût des travaux tendant à économiser l'énergie (cf. Instructions complémentaires concernant la propriété immobilière, [Impôt cantonal et communal / Impôt fédéral direct]) d'où il ressort que "le contribuable a la possibilité de déduire les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement. Ces investissements concernent le remplacement d'éléments de construction ou installations vétustes et l'adjonction d'éléments de construction ou d'installations dans les bâtiments existants". En l'espèce, il faut admettre avec le recourant que l'installation d'un chauffage central a rendu nécessaire le cloisonnement du local technique et donc la suppression de l'escalier. Cette suppression a elle-même induit la création d'un nouvel escalier, qui a, à son tour, libéré un espace de quelques m² indisponible auparavant (espace bureau selon les termes du recourant). Il ne s'agit toutefois que d'une surface réduite et non d'une véritable nouvelle affectation. Le tribunal ne peut y voir autre chose que des travaux directement liés à la mise en place de l'installation de chauffage. On ne saurait suivre l'autorité intimée lorsqu'elle soutient que la mise en place d'un chauffage centralisé n'impliquait pas de créer un local technique. Au contraire, le recourant a expliqué pourquoi compte tenu des normes en vigueur il fallait aménager le local existant pour le rendre compatible avec les normes actuelles et le rendre cloisonné de telle sorte que les ouvertures vers le premier étage devaient être fermées. C'est aussi à tort que l'autorité intimée refuse la déduction de ces frais en exigeant que les travaux puissent être qualifiés de frais d'entretien. Les frais en cause, dans la mesure où ils sont inextricablement liés à l'installation du chauffage central, doivent être eux-mêmes et exclusivement qualifiés de frais destinés à économiser l'énergie. Il n'y a donc pas lieu d'examiner si la conservation de la valeur d'usage antérieure a été maintenue, comme le soutient l'autorité intimée. L'ATF 149 II 27 qu'elle cite à cet égard n'y change rien: le Tribunal fédéral a modifié sa jurisprudence en lien avec déduction des frais de remise en état " d'une nouvelle construction d'un point de vue économique " exigeant un examen individuel des travaux effectués. Il n'a cependant jamais été question en l'espèce d'approche globale et précisément il y a lieu d'analyser chaque dépense pour elle-même. L'arrêt cité n'est donc pas déterminant pour la présente cause. La question de la création du hall d'entrée (poste "Fourniture et pose hall d'entrée en bois y.c. isolation" de la facture BKM pour 9'000 fr.) et de son lien direct ou pas avec l'installation du chauffage pourrait se poser. Toutefois, tant l'OFIP (art. 1 let. a ch. 4) que le aRDFIP (art. 8 al. 1 let. a ch. 4) prévoient la

déductibilité lors de l'installation "de sas non chauffés" de telle sorte que ce poste de la facture doit de toute façon être admis en déduction. Encore une fois, les quelques m² pris sur l'extérieur du bâtiment pour créer ce sas d'entrée ne sont pas d'une ampleur telle qu'ils sortiraient du strict cadre induit par la création du sas, laquelle est spécifiquement admise comme une dépense destinée à économiser de l'énergie. Au final c'est à tort que l'autorité intimée a refusé de qualifier la facture BKM de frais déductibles au sens de l'art. 32 LIFD. Il n'y avait pas non plus matière en l'occurrence à procéder à une ventilation entre les frais destinés à économiser l'énergie et des travaux à plus-value en l'espèce. Sur ce point, la décision attaquée doit ainsi être réformée. L'entier des frais indiqués sur cette facture étaient donc dans leur principe susceptibles d'être déduits du revenu imposable du propriétaire immobilier au sens de l'art. 32 LIFD et de la législation cantonale précitée. Cela ne suffit cependant pas à sceller l'issue du litige puisque comme on l'a vu, le recourant n'est propriétaire que pour une demie de l'immeuble en cause. Il faut encore examiner si le recourant pouvait, comme il le soutient, déduire l'entier des frais acquittés.

5. a) L'art. 24 LI a la teneur suivante: "Est imposable le rendement de la fortune immobilière, en particulier: [...] b. la valeur locative des immeubles ou 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". En droit fédéral, l'art. 21 al. 1 let. b LIFD a une teneur identique. 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. Nicolas Merlino, op. cit., n° 102 ad art. 21; Henk Fenners/Jana Rüdinger, Liegenschaften im Miteigentum, RF 76/2021 p. 104 ss). La jurisprudence ultérieure a d'ailleurs encore confirmé ce principe (arrêt TF 2C_427/2014 et 2C_428/2014 du

E. 13

avril 2015, consid. 5.1 in RDAF 2016 II 99 et arrêt CDAP 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. Comme on l'a vu au considérant précédent, pour déterminer le revenu net, on défalque de l'ensemble des revenus imposables les dépenses et déductions générales prévues par les art. 26 à 33 LIFD (art. 25 LIFD). 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; arrêts TF 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 2015 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 (arrêt TF 2C_427/2014 précité consid. 5.3). A cet égard, la jurisprudence du Tribunal fédéral (arrêt TF 2C_216/2020 consid. 2.3, 2C_427/2014 du 13 avril 2015 consid. 5) de même que celle des juridictions cantonales (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) considèrent 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. Dans l'arrêt précité 2C_427/2014 (consid. 5 dans sa traduction in RDAF 2016 II 99), la Haute Cour indique clairement que le fait que la recourante " soit partie à un contrat de société l'obligeant à prendre à sa charge des frais excédant sa part de 50% est sans conséquence en termes de fiscalité. Les règles d'imposition établies par la loi aux fins des droits réels ne peuvent être modifiées par des arrangements de nature contractuelle. Tout au plus, les frais seraient déductibles (conformément à l'art. 27 al. 1 LIFD) si la société présentait un caractère commercial au sens de l'art. 18 LIFD. Les dépenses engagées dans le cadre d'une société simple poursuivant un but strictement privé constituent des frais d'entretien non déductibles (art. 34 lit. a LIFD)". 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 (voir déjà, Ernst Käzlig, Die direkte Bundessteuer, vol. 1, 2ème éd., 1992, ad art. 22 al. 1 let. e AIFD, n. 159; Peter Locher, Kommentar zum DBG, 1ère partie, 2ème éd. 2019, n. 23 ad art. 32; Nicolas Merlino, op. cit., n° 42 ad art. 32; Cordula Lötscher, Besteuerung des gemeinschaftlichen Eigentums von Ehegatten nach Aufnahme des Getrenntlebens, recht 2016 p. 1). Il est ainsi clair qu'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 (Henk Fenners/Jana Rüdinger, op. cit., p. 109). b) En l'espèce, la moitié de la valeur locative de l'immeuble a été ajoutée au revenu du recourant, ce qui n'est pas contesté entre les parties. Partant, il ne peut déduire de son revenu au titre des frais d'entretien immobilier au sens de l'art. 32 LIFD que la moitié des frais d'entretien encourus sur l'immeuble, quand bien même il en aurait assumé une part plus importante. Il résulte de ce qui précède que la solution retenue dans la décision dont est recours ne prête pas le flanc à la critique; c'est ainsi de manière conforme à la jurisprudence que l'autorité intimée a limité la déduction des frais d'entretien immobiliers à la quote-part de propriété résultant du Registre foncier et n'a pas tenu compte de la convention interne entre le recourant et son épouse quant à la prise en charge effective des frais d'entretien. Sous cet angle, son grief doit être rejeté. 6. Le recourant invoque subsidiairement une déduction de ces mêmes frais au titre de la pension alimentaire versée à son épouse dont il est séparé. a) S'agissant de l'impôt sur le revenu, la LIFD fixe comme principe que le contribuable ne peut déduire ni les frais pour son entretien et celui de sa famille (art. 34 let. a LIFD) ni les prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille (art. 33 al. 1 let. c in fine LIFD), tandis que ces prestations sont exonérées chez le bénéficiaire (art. 24 let. e LIFD; cf. ATF 125 II 183 consid. 6a). Cette réglementation part du principe selon lequel les flux d'argent ne sont pas appréhendés sous l'angle du droit fiscal dès lors qu'ils interviennent au sein de la

communauté familiale (Charlotte Baumann/Yves Robert, Déductibilité des frais d'avocats engendrés par un divorce, in *Au carrefour des contributions: mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard*, 2020, p. 518; Silvia Hunziker/Isabelle Mayer-Knobel, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, 4e éd. 2022, n° 23 ad art. 23 LIFD). Partant, les prestations perçues par un contribuable en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille ne sont, en principe, pas traitées comme des revenus sous l'angle du droit fiscal (ATF 149 II 19 consid. 5.2). En dérogation à ce qui précède, l'art. 23 let. f LIFD prévoit que les pensions alimentaires obtenues pour lui-même par le contribuable divorcé ou séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien obtenues par l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale sont imposables à titre de revenu auprès de leur bénéficiaire. A teneur de l'art. 33 al. 1 let. c in initio LIFD, ces mêmes contributions sont déductibles auprès du contribuable qui les verse. Le législateur a introduit avec la LIFD cette "réglementation inédite", car elle se conciliait mieux avec le principe de la capacité économique que la norme inverse qui figurait dans l'AIFD (Message concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral [Message sur l'harmonisation fiscale] du 25 mai 1983, FF 1983 III 174; cf. également ATF 125 II 183 consid. 6b). Selon la jurisprudence, le régime exceptionnel de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD doit être interprété de manière restrictive pour des raisons de systématique fiscale, le sens et le but de cette disposition étant d'ancrer dans les relations entre les ex-époux le principe de la concordance ou de la correspondance (Kongruenz- oder Korrespondenzprinzip) (arrêt TF 2C_139/2019 du

E. 18

décembre 2019 consid. 2.2; cf. également ATF 125 II 183 consid. 6g), selon lequel la prestation d'entretien est déductible chez son débiteur parce qu'elle est, en principe, imposable chez son bénéficiaire (ATF 149 II 19 consid. 5.4; ATF 133 II 305 consid. 4.2; arrêts TF 2C_544/2019 du 21 avril 2020 consid. 5.2; 2C_139/2019 du 18 décembre 2019 consid. 2.1.4). Par pension alimentaire imposable chez l'(ex)-conjoint bénéficiaire (et déductible par le débiteur), on entend la rente d'entretien en espèces. Les prestations périodiques en nature supportées par l'époux astreint à verser des aliments lui sont assimilées. En pratique, il s'agit particulièrement du cas où le débiteur de l'entretien met gratuitement à disposition de l'autre époux, pour y habiter, la maison ou l'appartement dont il est propriétaire. Le débiteur de l'entretien doit déclarer la valeur locative, mais peut déduire le même montant à titre de pension alimentaire. Ledit montant est imposable selon l'art. 23 let. f LIFD chez le créancier de l'entretien. Sont également imposables (respectivement déductibles), à titre de pension alimentaire, les prestations périodiques sous forme de paiement indirects, à savoir le règlement, par le débiteur de l'entretien, de charges telles que le loyer et les primes d'assurance-maladie dus par le créancier de l'entretien (Christine Jaques, CR-LIFD op. cit., n°30 ad art. 33; Silvia Hunziker/Isabelle Mayer-Knobel, in : Zweifel/Beusch, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3e éd., n° 23a ad art. 23 LIFD). b) En l'espèce, c'est bien le recourant qui est le débiteur de l'entretien de son épouse puisque conformément à leur convention il lui verse chaque mois un montant de 6'000 francs. On soulignera d'ailleurs que la décision attaquée confirme sur ce point la déductibilité des 72'000 fr. versés en 2014. La présente configuration est donc différente de celle qui verrait un contribuable bénéficiaire, outre la contribution d'entretien qu'il reçoit, de la libre disposition d'un immeuble ou d'une part d'immeuble qui ne lui appartient pas. Dans une telle hypothèse en effet la contribution en espèce versée par le

débirentier est économiquement augmentée par la mise à disposition gratuite de l'immeuble appartenant à ce dernier. Par conséquent, il paraît légitime, et pour autant que cet entretien en nature soit fixé dans une convention pour permettre aux deux parties d'en admettre notamment les conséquences fiscales, que la contribution en espèces soit complétée par une contribution en nature sous la forme d'une mise à disposition d'une partie du domicile conjugal. En l'occurrence cependant comme le souligne l'autorité intimée, la situation est inversée de telle sorte qu'il ne peut pas s'agir d'un complément à l'entretien en espèces. En effet, le recourant est bien, lui, le débirentier et c'est bien lui qui s'acquitte d'une contribution alimentaire. La mise à sa disposition d'une part d'immeuble gratuitement par son épouse alors qu'elle pourrait en tirer un loyer a donc plutôt pour effet de réduire économiquement le montant de la contribution d'entretien qu'il verse puisque sur un plan économique on peut admettre qu'il compense une partie de la pension alimentaire qu'il devrait verser par la valeur du loyer dont il ne s'acquitte pas. On ne se trouve donc pas déjà pour ce motif dans l'hypothèse qui permet d'assimiler une mise à disposition du logement au versement d'une pension alimentaire déductible. Mais surtout, les cas évoqués ci-dessus dans la jurisprudence admettent comme on l'a vu que la mise à disposition gratuite du logement peut être qualifié de pension alimentaire en nature, à hauteur de la valeur locative imputée au propriétaire. Or, en l'espèce, ce n'est pas ce que revendique le recourant, qui bénéficie lui-même de la mise à sa disposition de la part de propriété sur le logement de son épouse et serait ainsi pour ce motif plutôt dans la situation du crédirentier auprès duquel la valeur locative devrait être imposée. Il sollicite la déduction des frais d'entretien au titre de la pension alimentaire pour la part qui dépasse la moitié. Ces frais ne remplissent cependant la pas définition d'une rente d'entretien déjà au motif qu'ils ne sont pas réguliers. Il n'est d'ailleurs pas admis dans les documents conventionnels entre le recourant et son épouse que la prise en charge de ces frais par nature irrégulier soit constitutive d'une pension alimentaire en nature et rien n'indique que l'épouse du recourant ait admis ces éléments. Il n'y a donc aucun motif pour requalifier la part des frais de travaux acquittés par le recourant qui dépasse sa quote-part de détention du bien immobilier de pension alimentaire au sens de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD ou de la législation cantonale équivalente. A cet égard, le recours doit être rejeté. 7. Le recourant invoque également que c'est à tort que la déduction des intérêts passifs versés en lien avec le prêt hypothécaire de l'immeuble aurait été limitée à sa quote-part de détention, soit une demie. La possibilité de déduire du revenu les intérêts passifs est prévue à l'art. 33 al. 1 let. a LIFD. Cette norme autorise en effet la défalcation, au titre de "Déductions générales", des intérêts passifs à concurrence du rendement imposable de la fortune au sens des art. 20, 20a et 21 LIFD, augmenté d'un montant de 50'000 francs. La déduction d'intérêts passifs suppose l'existence d'une dette pécuniaire; ce n'est que si une relation existe entre les intérêts et la dette qu'il peut être question d'intérêts passifs (ATF 143 II 396 consid. 2.1 et les références citées). En revanche, la déduction des intérêts passifs, même sur un prêt garanti par un gage immobilier comme en l'espèce, n'est pas organiquement couplée à l'obtention du revenu immobilier. Il faut encore préciser dans ce cadre que si les intérêts passifs sont bien déductibles du revenu imposable, le loyer versé pour le logement ne l'est pas. Ainsi, sous réserve d'une éventuelle déduction sociale pour le logement, le loyer versé par le locataire n'est pas directement déductible du revenu imposable. Il peut parfois être délicat de distinguer entre le versement d'un intérêt passif rémunérant la mise à disposition d'un capital (une dette) et celui d'un loyer rémunérant la mise à disposition d'un logement, ce d'autant plus s'il s'agit d'une dette hypothécaire liée à un logement. Dans un arrêt 2C_142/2014 du 13 avril 2015 (traduit in RDAF 2015 II 458),

discuté entre les parties, le Tribunal fédéral a admis ce qui suit: si des concubins répondent dans la même mesure d'une dette, alors que seul l'un d'eux est propriétaire du bien faisant l'objet du gage hypothécaire, l'autre concubin, bien qu'il ne soit ni propriétaire ni débiteur hypothécaire, est tout de même qualifié de débiteur au sens du droit civil et par conséquent aussi au sens du droit fiscal. Il peut donc déduire les intérêts hypothécaires versés. Cet arrêt s'inscrit dans la continuité de la jurisprudence qui avait déjà exposé à propos de l'art. 33 al. 1 let. a LIFD que le contribuable codébiteur solidaire " ne peut déduire les intérêts passifs qu'à concurrence de la part de la dette dont il répond définitivement; par conséquent, il est sans importance que le codébiteur solidaire puisse être recherché pour le tout: il dispose en effet d'un droit de recours contre l'autre ou les autres codébiteurs solidaires, de sorte qu'en définitive il ne répond de la dette que pour sa part; l'insolvabilité éventuelle des codébiteurs n'y change rien " (arrêt TF 2A.508/2001 du 26 juin 2002, in: RF 2002, 564). Il faut donc un lien entre l'élément de fortune (la dette) et la charge dont la déduction était demandée (l'intérêt passif). Selon la jurisprudence la déduction totale des intérêts passifs lorsque le débiteur répond solidairement pour le tout suppose qu'il réponde définitivement sur le tout également sur le plan des rapports internes entre codébiteurs et que le débiteur ne dispose ainsi pas d'un droit de recours contre l'autre ou les autres codébiteurs solidaires. b) En l'espèce, le recourant a déclaré en déduction de sa fortune imposable une dette hypothécaire d'un montant de 283'627 fr. au 31 décembre 2014. Selon le contrat de prêt hypothécaire à la date précitée, le recourant et son épouse sont codébiteurs solidaires d'une dette auprès de la Banque cantonale vaudoise (BCV) d'un montant de 588'743 fr. 05. Dit contrat indique par ailleurs que les deux prénommés répondent solidairement pour la dette entière. Il est encore établi que le montant total des intérêts hypothécaires dus sur la dette immobilière s'élève de 9'429 fr. pour l'année 2014, dont seule la moitié a été admise en déduction par l'autorité fiscale. Il est aussi prouvé que le recourant a acquitté l'entier de ce montant. Il ressort par ailleurs des conventions non signées produites au dossier mais aussi de la convention finalement ratifiée que le recourant s'est engagé, envers son épouse, à assumer seul les frais et charges en lien avec la dette hypothécaire, soit en particulier le paiement des intérêts sur la dette hypothécaire. S'il résulte bel et bien de ce qui précède que le recourant est codébiteur solidaire de la totalité de la dette hypothécaire ainsi que des intérêts (cf. au surplus aussi de l'art. 144 CO), rien n'indique que le recourant ait repris, vis-à-vis de son épouse, la totalité de la dette sur le plan interne. Contrairement aux frais et aux charges que le recourant a expliqué assumer seul, ce qui est considéré comme établi par la CDAP, force est de constater qu'il n'a pas été allégué – encore moins établi – que le recourant serait devenu l'unique débiteur sur le plan interne de la dette hypothécaire. Ce serait par ailleurs peu vraisemblable puisque les époux sont restés co-propriétaire chacun pour une demie du bien immobilier sous-jacent à la dette. Enfin, le recourant, comme on l'a vu auparavant, n'a fait valoir que la moitié de la dette hypothécaire en déduction de l'assiette imposable de sa fortune. Par conséquent, il y a lieu de retenir que le recourant, s'il est certes seul débiteur des intérêts passifs de manière définitive, n'est cependant le débiteur définitif de la dette hypothécaire que pour une moitié. Or, la déduction des intérêts passifs est liée, comme la jurisprudence rappelée ci-dessus l'a bien ancré, au fait d'être débiteur de la dette. Il n'est ainsi pas admissible de déduire des intérêts sur une part de dette dont le contribuable ne répond pas définitivement. Pour ce motif, s. c) Par surabondance, il faut voir que ces intérêts passifs ne peuvent pas non plus être déduits au titre de contribution alimentaire au sens de l'art. 33 al. 1 let. c. LIFD. Comme déjà évoqué ci-avant (consid. 6) la requalification des versements d'intérêts hypothécaires en pension alimentaire supposerait que leur prise en

charge en sus de la part du propriétaire vienne s'ajouter aux prestations effectuées par le débirentier, et non comme en l'espèce réduire ces prestations pécuniaires. En outre et comme le souligne l'autorité intimée, c'est bien pour pouvoir bénéficier de la jouissance de la part de copropriété de son épouse que le recourant effectue l'entier des paiements hypothécaires. A cet égard, le recours doit aussi être rejeté. 8. Le recourant soutient encore que l'autorité intimée est tenue par l'acceptation par l'Office d'impôt de la déductibilité des frais et intérêts passifs dans le passé, période fiscale après période fiscale depuis sa séparation en 2006. Il allègue que la longue pratique de taxation l'a induit à entreprendre des travaux plus conséquents depuis 2014, le laissant croire que les frais seraient déductibles à raison de 100 %. Le recourant invoque ainsi une violation du principe de la bonne foi, arguant d'un changement de pratique de l'autorité fiscale sur la répartition des frais d'entretien immobiliers. a) Citant les art. 5 al. 3 et 9 Cst., le recourant invoque une violation du principe de la bonne foi. Aux termes de l'art. 5 al. 3 Cst., les organes de l'État et les particuliers doivent agir conformément aux règles de la bonne foi. Cela implique notamment qu'ils s'abstiennent d'adopter un comportement contradictoire ou abusif (ATF 136 I 254 consid. 5.2). De ce principe général découle notamment le droit, consacré à l'art. 9 in fine Cst., du particulier d'exiger, à certaines conditions, que les autorités se conforment aux promesses ou assurances précises qu'elles lui ont faites et ne trompent pas la confiance qu'il a légitimement placée dans ces dernières. Parmi les conditions, cumulatives, fixées par la jurisprudence, figurent notamment celles voulant que l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées et que celle-ci se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont elle se prévaut pour prendre des dispositions auxquelles elle ne saurait renoncer sans subir de préjudice (cf. ATF 148 II 233 consid. 5.5.1 et les références; 143 V 95 consid. 3.6.2; 141 V 530 consid. 6.2). 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 défaut, elle risquerait de se trouver indéfiniment liée par une erreur ou une omission qu'elle aurait pu commettre initialement. Selon la jurisprudence rendue à propos de l'art. 63 al. 2 LIFD applicable aux provisions, il n'y a pas de droit au maintien d'une provision au motif que l'autorité fiscale a renoncé à une reprise au cours des années précédentes ou l'a à tort accordée. Il n'y a par ailleurs pas de violation du principe de la bonne foi (art. 5 al. 3 et 9 Cst.) 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. Ce n'est que si le fisc promet expressément un certain traitement fiscal que peut se poser la question de la bonne foi (ATF 147 II 155 consid. 10.5.1 et les références). En conséquence de ce qui précède, l'autorité fiscale détermine le revenu pour chaque période fiscale et peut, d'une période à l'autre, modifier son appréciation et corriger des erreurs commises lors de taxations précédentes (arrêts 2C_596/2007 du 24 juin 2008 consid. 5; 2C_383/2011 du 31 octobre 2011 consid. 3.3). A ce stade, force est de constater qu'il n'y a pas eu dans le comportement de taxation du recourant pour les périodes fiscales entre 2006 et 2013 de garanties ni de renseignements contraignants conférés au recourant sur la base duquel il pourrait se prévaloir d'un droit à obtenir une déduction intégrale des frais qu'il revendique. Sous cet angle son grief doit être rejeté. Le recourant invoque encore spécifiquement l'arrêt 9C_700/2022. Cependant cette jurisprudence a encore récemment (cf. arrêt TF 9C_164/2024 du 28 octobre 2024 consid. 9.3, destiné à la publication) été précisée dans ce sens qu'une taxation périodique n'est juridiquement contraignante que pour la période concernée, c'est pourquoi les circonstances factuelles et juridiques peuvent être

appréciées différemment lors d'une période de taxation ultérieure (ATF 140 I 114 consid. 2.4.3; arrêts TF 9C_700/2022 du 28 août 2023 consid. 2.6.2; 2C_385/2020 du 25 juin 2020 consid. 5.4; 2C_551/2018 du 11 juin 2019 consid. 2.2.5; 2C_107/2017 du 6 décembre 2017 consid. 3.2.1). En l'occurrence, ce n'est pas une appréciation dans la durée qu'a effectuée l'autorité fiscale (par exemple la qualification de commerciale d'une participation détenue par un contribuable), mais bien d'un état de fait directement lié à la période fiscale 2014. Ce n'est ainsi pas parce qu'elle avait admis une déduction (erronée) des frais réalisés en 2013 et durant les périodes précédentes que les frais réalisés en 2014 ne pouvaient pas ou plus faire l'objet d'une nouvelle qualification. 9. Il suit de ce qui précède que le recours doit être partiellement admis, s'agissant de la déduction des frais immobiliers au sens de l'art. 32 LIFD, dans le sens du considérant 4 ci-avant. La cause doit ainsi être renvoyée à l'autorité intimée pour détermination de l'assiette imposable en tenant compte de la déductibilité de la facture litigieuse pour une demie. Le recours est rejeté pour le reste et la décision sur réclamation du 17 janvier 2025 est confirmée pour le surplus. Un émolument réduit est mis à la charge du recourant, qui n'obtient que partiellement gain de cause (cf. art. 49 al. 1, 51 al. 1, 91 et 99 LPA-VD). La réduction sera proportionnelle à l'admission des conclusions à savoir d'un tiers. Le recourant, qui obtient partiellement gain de cause avec l'assistance d'un avocat, a par ailleurs droit à des dépens, également réduits à un tiers, à la charge de l'autorité intimée (cf. 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.