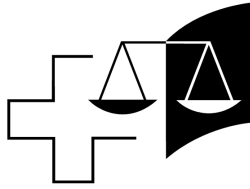


Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



2C_137/2022

Arrêt du 4 novembre 2022

Ile Cour de droit public

Composition
Mmes et M. les Juges fédéraux
Aubry Girardin, Présidente, Beusch et Ryter.
Greffière : Mme Vuadens.

Participants à la procédure

A. _____,
recourant,

contre

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud,
route de Berne 46, 1014 Lausanne Adm cant VD,
intimée.

Objet

Impôt cantonal et communal et impôt fédéral direct 2007, copropriété, valeur locative et frais d'entretien d'immeubles privés,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, du 30 décembre 2021 (FI.2021.0118).

Faits :

A.

Le 18 avril 2007, A. _____ et sa concubine B. _____ ont acquis la parcelle n° 3940 de la commune de U. _____ (ci-après: l'immeuble), en copropriété simple, chacun pour une demie. Par convention conclue sous seing privé le 1er juin 2009 (ci-après: la Convention), les concubins ont souhaité modifier leurs parts respectives dans l'immeuble, pour porter celle de A. _____ à 4/5èmes et celle de B. _____ à 1/5èmes. La Convention n'a pas été retranscrite dans un acte en la forme authentique et n'a pas été communiquée au Registre foncier. Les concubins sont ainsi restés inscrits au Registre foncier en qualité de copropriétaires de l'immeuble, chacun pour une demie. Par décision de taxation du 7 décembre 2012 concernant la période fiscale 2007, l'Office d'impôt des districts de la Riviera-Pays-d'Enhaut et de Lavaux-Oron (ci-après: l'Office d'impôt) a fixé le revenu imposable de A. _____ à 574'100 fr. pour l'impôt fédéral direct (IFD), à 309'700 fr. pour l'impôt cantonal et communal (ICC), et sa fortune imposable à 228'000 francs. Le 15 janvier 2013, le contribuable a formé une réclamation contre cette décision de taxation, qu'il a maintenue après avoir reçu de l'Office d'impôt, le 30 avril 2018, une nouvelle détermination de ses

éléments imposables. Le dossier a alors été transmis à l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration cantonale) comme objet de sa compétence.

B.

Par décision sur réclamation du 24 août 2021, l'Administration cantonale a partiellement admis la réclamation et fixé le revenu imposable de A. _____ à 442'900 fr. pour l'IFD, à 283'500 fr. pour l'ICC, et sa fortune imposable à 120'000 francs.

Contre cette décision sur réclamation, A. _____ a recouru auprès du Tribunal cantonal, Cour de droit administratif et public, du canton de Vaud (ci-après: le Tribunal cantonal), concluant à son annulation et au renvoi du dossier à l'autorité intimée.

Par arrêt du 30 décembre 2021, le Tribunal cantonal a rejeté le recours. En substance, les juges cantonaux ont constaté que, selon l'inscription au Registre foncier, A. _____ était copropriétaire de l'immeuble pour une demie. Par conséquent, c'était à juste titre que l'Administration cantonale avait ajouté à son revenu la moitié de la valeur locative de l'immeuble et qu'elle n'avait admis la déduction que de la moitié des frais d'entretien encourus sur celui-ci, quand bien même il en avait payé une part plus importante. Le contribuable ne pouvait donc pas, comme il le demandait en se référant à la Convention, se voir attribuer les 4/5èmes de la valeur locative de celui-ci et obtenir la déduction des 4/5èmes des frais d'entretien, au motif que cette quote-part correspondait à ce qu'il avait réellement investi dans l'immeuble. Le Tribunal cantonal a estimé que cette Convention, conclue sous seing privé plus d'une année après l'acquisition de l'immeuble, n'était pas propre à remettre en cause l'inscription valablement effectuée au Registre foncier en 2007. Au plan de l'impôt sur la fortune, le Tribunal cantonal a jugé que c'était à bon droit que l'Administration cantonale avait ajouté à la fortune du contribuable une créance contre sa concubine, découlant du fait qu'il avait financé plus de la moitié du prix d'acquisition et des frais d'entretien de l'immeuble.

C.

Contre l'arrêt du 30 décembre 2021 du Tribunal cantonal, A. _____ forme un recours en matière de droit public et un recours constitutionnel subsidiaire auprès du Tribunal fédéral. Sous suite de frais, il conclut, principalement, à sa réforme, en ce sens que son recours soit admis, sa réclamation admise, la décision sur réclamation du 24 août 2021 annulée et la décision de taxation 2007 réformée, " dans le sens des considérants de l'Arrêt sur recours du Tribunal cantonal ". Subsidièrement, il demande au Tribunal fédéral d'annuler l'arrêt attaqué et de renvoyer le dossier à l'Administration cantonale pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Il demande au préalable que l'effet suspensif soit accordé à son recours.

Le Tribunal cantonal s'en remet à l'appréciation du Tribunal fédéral s'agissant de la requête d'effet suspensif et de la recevabilité du recours; au fond, il conclut à son rejet. L'Administration cantonale conclut au rejet de la requête d'effet suspensif et du recours. L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours.

Par ordonnance du 23 février 2022, la Présidente de la IIe Cour de droit public du Tribunal fédéral a rejeté la requête d'effet suspensif.

Considérant en droit :

I. Recevabilité et points de procédure

1.

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (art. 29 al. 1 LTF) et contrôle librement la recevabilité des recours qui lui sont adressés (ATF 147 I 268 consid. 1; 146 II 276 consid. 1).

1.1. Le recourant a formé dans un seul mémoire, conformément à l'art. 119 LTF, un recours en matière de droit public et un recours constitutionnel subsidiaire. Ce dernier n'étant ouvert qu'à la condition que la décision attaquée ne puisse pas faire l'objet d'un recours ordinaire (cf. art. 113 LTF), il convient d'examiner en premier lieu la recevabilité du recours en matière de droit public.

1.2. L'arrêt attaqué a été rendu dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui ne tombe sous le coup d'aucune des exceptions de l'art. 83 LTF, par une autorité judiciaire supérieure de dernière instance cantonale (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF). La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte. Cette voie de droit est confirmée par l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et par l'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990

sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune étant des matières harmonisées (art. 7 ss et 13 ss LHID).

1.3. Par conséquent, le recours constitutionnel subsidiaire est irrecevable.

1.4. L'instance précédente a traité dans un seul arrêt de l'IFD et de l'ICC, ce qui est admissible (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé si le recourant s'en prend clairement aux deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2), ce qui est le cas en l'espèce.

1.5. Conformément à l'art. 42 al. 1 LTF, le recours doit contenir des conclusions, c'est-à-dire indiquer quels sont les points du dispositif de l'arrêt attaqué qui sont contestés et quelles sont les modifications demandées (cf. ATF 137 II 313 consid. 1.3; 133 III 489 consid. 3.1). En matière fiscale, les conclusions ne doivent pas obligatoirement être chiffrées, mais doivent être suffisamment précises pour permettre de déterminer ce que conteste le contribuable et surtout de quelle façon il demande à être imposé (arrêts 2C_195/2020 du 18 mars 2021 consid. 1.2; 2C_339/2020 du 5 janvier 2021 consid. 1.4). Des conclusions insuffisantes ont en principe pour conséquence l'irrecevabilité du recours (cf. ATF 134 III 235 consid. 2; 133 III 489 consid. 3.3). L'application du principe de la confiance impose toutefois d'interpréter les conclusions à la lumière de la motivation, et l'interdiction du formalisme excessif commande de ne pas se montrer trop strict, en particulier en droit public, dans la formulation des conclusions si, à la lecture du mémoire, on comprend clairement ce que veut le recourant (cf. ATF 133 II 409 consid. 1.4.1; arrêts 2C_195/2020 du 18 mars 2021 consid. 1.2; 2C_420/2020 18 mars 2021 consid. 1.3 et les références; FLORENCE AUBRY GIRARDIN, in Commentaire de la loi sur le Tribunal fédéral, 3e éd. 2022, n° 21 ad art. 42 LTF). En l'occurrence, la formulation des conclusions laisse à désirer. On saisit toutefois de la motivation que le recourant demande, au plan de l'impôt sur le revenu, à se voir attribuer les 4/5èmes, et non la moitié, de la valeur locative de l'immeuble, et à pouvoir par conséquent déduire les 4/5èmes, et non la moitié seulement, des frais d'entretien encourus sur l'immeuble; s'agissant de l'impôt sur la fortune, il demande l'annulation de la créance contre sa concubine qui a été ajoutée à sa fortune imposable. Dès lors que le recourant agit en personne, il convient de ne pas se montrer trop formaliste et d'admettre la recevabilité des conclusions.

1.6. Au surplus, le recours a été formé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les autres formes prescrites (art. 42 LTF) par le recourant, qui a qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

2.

2.1. Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Selon l'art. 106 al. 2 LTF toutefois, il n'examine la violation de droits fondamentaux, ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal, que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée (ATF 146 I 62 consid. 3; 142 II 369 consid. 2.1). Le Tribunal fédéral examine en principe librement la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID, à moins que les dispositions de cette loi fédérale ne laissent une marge de manoeuvre aux cantons, auquel cas le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral se limite aux griefs constitutionnels, en particulier à l'arbitraire, invoqués et motivés de manière conforme aux exigences de l'art. 106 al. 2 LTF (ATF 144 II 313 consid. 5.3; 134 II 207 consid. 2).

2.2. Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 147 I 73 consid. 2.2; 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6). Conformément aux exigences de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF qui viennent d'être rappelées, le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions sont réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergeant de celui qui est contenu dans l'acte attaqué. En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur les critiques appellatoires portant sur l'état de fait ou l'appréciation des preuves (cf. ATF 147 IV 73 consid. 4.1.2; 140 III 264 consid. 2.3; 137 II 353 consid. 5.1).

3.

Le Tribunal cantonal a dûment produit le dossier complet de la cause (lequel comprend celui de l'Administration cantonale), conformément à l'art. 102 al. 2 LTF. La demande de production requise par le recourant est par conséquent sans objet.

II. Objet du litige

4.

Le litige concerne l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune du recourant pour la période fiscale 2007. S'agissant de l'impôt sur le revenu, il a trait à la part de valeur locative de l'immeuble qui doit être ajoutée à son revenu et à la part des frais d'entretien de l'immeuble qu'il peut déduire. S'agissant de l'impôt sur la fortune, il porte sur le point de savoir si une créance à l'encontre de sa concubine doit être ajoutée à la fortune du recourant.

III. Griefs formels

5.

Il convient de traiter en premier lieu les griefs formels contenus dans le recours.

5.1. Le recourant soutient que l'Office d'impôt et l'Administration cantonale se sont rendus coupables de déni de justice formel (art. 29 al. 1 Cst.) à son endroit, en raison de la durée de la procédure de taxation et de réclamation, qui n'aurait eu pour seul but que de faire " gonfler le cours des intérêts ". Le recourant reproche par ailleurs à l'Office d'impôt d'avoir tardé à lui adresser un décompte des acomptes qu'il avait acquittés et de ne pas lui avoir indiqué la manière dont ceux-ci avaient été répartis entre l'IFD et l'ICC. Le grief est toutefois purement appellatoire et le recourant n'explique pas en quoi il concernerait l'art. 29 al. 1 Cst. Ce point ne sera donc pas examiné plus avant (cf. supra consid. 2.1).

5.1.1. En vertu de l'art. 29 al. 1 Cst., toute personne a droit, dans une procédure judiciaire ou administrative, à ce que sa cause soit traitée équitablement et jugée dans un délai raisonnable. Selon la jurisprudence, une autorité viole cette garantie lorsqu'elle ne rend pas la décision qu'il lui incombe de prendre dans le délai prescrit par la loi ou dans un délai que la nature de l'affaire et toutes les autres circonstances font apparaître comme raisonnable (cf. [ATF 144 I 318](#) consid. 7.1 et les références et [ATF 144 II 486](#) consid. 3.2). Il incombe toutefois aussi en principe au justiciable d'entreprendre ce qui est en son pouvoir pour que l'autorité fasse diligence, en l'invitant à accélérer la procédure ou en recourant, le cas échéant, pour retard injustifié (cf. [ATF 130 I 312](#) consid. 5.2; arrêt [2C_44/2020](#) du 3 mars 2022 consid. 12.6.1, in Pra [2022/73](#) p. 838). Par ailleurs, dès que l'autorité a statué, le justiciable perd en principe tout intérêt juridique à faire constater un éventuel retard à statuer (cf. [ATF 136 III 497](#) consid. 2.1; arrêts [2C_907/2021](#) du 8 décembre 2021 consid. 3.3; [2C_477/2020](#) du 17 juillet 2020 consid. 3.1 et les références).

5.1.2. En l'occurrence, il ressort des faits constatés que le recourant a formé une réclamation le 15 janvier 2013 et que ce n'est que le 24 août 2021 que l'Administration cantonale a statué sur celle-ci. Une telle durée est manifestement excessive. Toutefois, il ne ressort pas de l'arrêt attaqué que le recourant se soit jamais plaint de cette durée, ce qu'il ne prétend au demeurant pas, et l'Administration cantonale s'est finalement prononcée, sans que le recourant n'explique en quoi un intérêt juridique à faire constater ce retard à statuer subsisterait. Le fait qu'il doive payer des intérêts ne suffit pas à constituer un tel intérêt, ce d'autant que le recourant pouvait aussi s'acquitter d'emblée des montants réclamés et obtenir, en cas d'admission de ses prétentions, le remboursement du montant versé en trop, ainsi que des intérêts. Le grief de violation de l'art. 29 al. 1 Cst. est par conséquent rejeté.

5.2. Le recourant fait aussi valoir que les juges cantonaux ont violé son droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.) en ne traitant pas des griefs décisifs qu'il avait soulevés devant eux. Il leur reproche d'avoir refusé de prendre en compte la Convention pour déterminer sa quote-part dans l'immeuble, alors qu'il avait cité un arrêt du Tribunal fédéral, qui oblige l'autorité fiscale à se fonder sur la forme juridique librement choisie par le contribuable pour procéder à son imposition. Il leur fait aussi grief de ne pas avoir répondu à l'argument selon lequel la Convention ne représentait pas une construction juridique insolite que l'autorité fiscale pouvait ignorer, et de ne pas avoir pris en compte les explications qu'il

avait fournies pour démontrer que les arrêts cantonaux que l'Administration cantonale avait invoqués à l'appui de sa position n'étaient pas applicables à sa situation.

5.2.1. Une autorité viole le droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. lorsqu'elle ne respecte pas son obligation de motiver ses décisions, afin que le justiciable puisse les comprendre et exercer ses droits de recours à bon escient. Pour satisfaire à cette exigence, il suffit que l'autorité mentionne au moins brièvement les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision. Elle n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (ATF 146 II 335 consid. 5.1; 143 III 65 consid. 5.2; 142 II 154 consid. 4.2). La motivation peut être implicite et résulter des différents considérants de la décision (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1).

5.2.2. En l'occurrence, la motivation contenue dans l'arrêt attaqué remplit clairement les exigences qui viennent d'être exposées. Les juges précédents ont en effet expliqué de manière détaillée les motifs pour lesquels la Convention ne pouvait pas être fiscalement prise en compte pour déterminer la part de valeur locative et des frais d'entretien qui devaient être attribués au recourant, et ils ont à cette occasion dûment répondu, explicitement ou implicitement, à ses divers arguments. Sous couvert d'un grief de violation de son droit d'être entendu, le recourant s'en prend en réalité à l'argumentation juridique développée dans l'arrêt attaqué, ce qui relève du fond. Le grief est partant rejeté.

IV. Impôt fédéral direct

6.

Le recourant conteste l'arrêt attaqué en tant qu'il lui a attribué la moitié de la valeur locative de l'immeuble et qu'il n'a par conséquent admis la déduction que de la moitié des frais d'entretien encourus sur l'immeuble. Il soutient que ces parts doivent être fixées à 4/5èmes, conformément à ce que prévoit la Convention. Il explique avoir conclu cette dernière avec sa concubine, afin de constituer une société simple et détenir de ce fait l'immeuble avec elle en propriété commune. Leurs apports dans cette société simple avaient été calculés de manière à correspondre à leurs investissements respectifs dans l'immeuble, qui s'élevaient à 4/5èmes pour lui et à 1/5èmes pour elle. En refusant de tenir compte de ces quotes-parts, les juges précédents auraient violé les règles de la " propriété collective, propriété commune, de l'art. 9 CC, des art. 652 ss CC, des art. 11 al. 2, 18, 530 ss CO et des dérogations au droit dispositif " et, au plan fiscal, des art. 24 et 25 LI et des art. 26 à 33 LIFD, singulièrement de l'art. 33 al. 1 let. a LIFD.

6.1. L'art. 33 al. 1 let. a LIFD cité par le recourant traite de la déductibilité des intérêts passifs privés. Cette question n'a pas été abordée dans l'arrêt attaqué, ne fait donc pas partie de l'objet de la contestation et ne saurait par conséquent être comprise dans l'objet du litige (sur ces notions, cf. ATF 144 II 359 consid. 4.3; 142 I 155 consid. 4.4.2). La mention de cette disposition semble au demeurant procéder d'une inadvertance du recourant, puisque son argumentation est uniquement centrée sur la valeur locative et sur les frais d'entretien. A cet égard, le recourant fait à juste titre dépendre, à l'instar du Tribunal cantonal, la part des frais d'entretien déductibles de la part de valeur locative de l'immeuble imposable dans son chef (cf. sur ce point infra consid. 6.3.1). Il convient par conséquent de commencer par déterminer quelle part de valeur locative de l'immeuble doit être attribuée au recourant.

6.2. Selon l'art. 21 al. 1 let. b LIFD, est imposable au titre de rendement de la fortune immobilière 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.

6.2.1. L'expression " droit de propriété " figurant à l'art. 21 al. 1 let. b LIFD renvoie aux règles du droit civil relatives à la propriété foncière (cf. BERNHARD ZWAHLEN/ALBERTO LISSI, in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3e éd. 2017, n° 17 ad art. 21 DBG: " Eigentum ist dabei rein zivilrechtlich zu verstehen "). En l'occurrence, il n'est pas contesté que, le 18 avril 2007, le recourant et sa concubine ont acquis l'immeuble en copropriété, chacun pour une demie.

6.2.2. Le droit civil connaît deux régimes de propriété collective: la copropriété et la propriété commune (PAUL-HENRI STEINAUER, Les droits réels, tome I, 6e édition 2019, § 1534; HEINZ REY, Die Grundlagen des Sachenrechts und das Eigentum, Bd. I, 3e éd. 2007, § 605). Dans le régime de la copropriété, chaque copropriétaire est titulaire d'un droit individuel sur une quote-part de la chose

(STEINAUER, op. cit., § 1541 s.; REY, op. cit., § 627) et a les droits et les charges du propriétaire en relation avec sa part (art. 646 al. 3 CC; BASTIEN VERREY/MICHEL MOOSER, L'acquisition d'immeubles en cas d'union libre, in Revue suisse du Notariat et du Registre foncier, 2018, p. 211; SIMON BLUM, Die Grundeigentumsverhältnisse im Konkubinat, 2020, p. 44 s).

En matière immobilière, l'inscription, constitutive (ATF 141 III 13 consid. 4.1), au Registre foncier est nécessaire pour constituer une copropriété, pour y mettre fin ou pour modifier la répartition des quotes-parts (art. 656 al. 1 CC par analogie; STEINAUER, op. cit., n° 1582 et n° 1635 et les références; Blum, op. cit., p. 145 no 249). Les règles civiles de la copropriété ne permettent pas de prendre en considération le fait que les parts de copropriété ne sont pas proportionnelles au financement apporté par chaque copropriétaire (PAUL-HENRI STEINAUER/CHRISTIANA FOUNTOLAKIS, L'acquisition d'un immeuble par un couple: société simple, copropriété ou communauté réduite? in Not@lex 2015 p. 106. Partant, il se peut que les parts de copropriété qui figurent au Registre foncier ne correspondent pas aux apports respectifs effectués par chaque copropriétaire.

6.2.3. Au plan de l'impôt sur le revenu, le renvoi de l'art. 21 al. 1 let. b LIFD au droit civil implique que chacun des copropriétaires doit ajouter à son revenu la part de la valeur locative de l'immeuble en fonction de sa part de copropriété telle qu'elle est inscrite au Registre foncier (cf. arrêts 2C_427/2014 du 13 avril 2015 consid. 5.1, traduit in RDAF 2016 II 19; 2A.508/2001 du 26 juin 2002 consid. 2.2, in RF 57/2002 p. 564). Par ailleurs, en raison du caractère constitutif de l'inscription au Registre foncier (supra consid. 6.2.2), des copropriétaires ne peuvent pas valablement modifier ou mettre fin au régime de copropriété par convention, si cela n'aboutit pas à une modification de l'inscription au Registre foncier. Ainsi, un copropriétaire ne peut pas obtenir une modification de la part de valeur locative qui doit lui être attribuée sur la seule base d'une convention conclue avec l'autre copropriétaire.

6.2.4. Dans le cas d'espèce, il ressort des faits constatés dans l'arrêt attaqué que le recourant et sa concubine étaient inscrits au Registre foncier en tant que copropriétaires de l'immeuble, chacun pour une demie en 2007. Par conséquent, la moitié de la valeur locative de l'immeuble doit être attribuée au recourant, en vertu de l'art. 21 al. 1 let. b LIFD. Le recourant se prévaut en vain de l'existence de la Convention pour obtenir l'attribution des 4/5èmes de la valeur locative de l'immeuble, car cette Convention n'a pas donné lieu à une modification de l'inscription au Registre foncier, qui est seule déterminante.

6.2.5. Au vu de ce qui précède, on ne peut pas reprocher aux juges précédents d'avoir retenu que seule la moitié de la valeur locative de l'immeuble doit être ajoutée au revenu du recourant pour la période fiscale 2007.

6.3. La déductibilité des frais d'entretien immobiliers est régie à l'art. 32 al. 2 LIFD, qui prévoit que le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien.

6.3.1. 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 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 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 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 (arrêt 2C_427/2014 précité consid. 5.3).

6.3.2. En l'espèce, la moitié de la valeur locative de l'immeuble doit être ajoutée au revenu du recourant (supra consid. 6.2). 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, moyennant des apports de respectivement 4/5èmes et 1/5èmes, n'y change rien.

6.3.3. Le recourant fait aussi valoir que la limitation des frais d'entretien à la moitié des frais d'entretien encourus sur l'immeuble, alors qu'il prétend en avoir réellement payé les 4/5èmes, est arbitraire (art. 9 Cst.) et viole le principe de l'imposition selon la capacité économique (art. 8 al. 1 et 127 al. 2 Cst.). Si l'art. 190 Cst. ne permet pas au Tribunal fédéral de refuser d'appliquer une loi fédérale, elle ne lui interdit pas d'en examiner la constitutionnalité ([ATF 140 II 157](#) consid. 3.2; [131 II 710](#) consid. 5.4). En l'occurrence, le fait que le système prévu par la LIFD fasse dépendre la part de frais d'entretien déductibles à la part de revenu immobilier imposable dans le chef du contribuable est conforme à la nature de " Gewinnungskosten " des frais d'entretien immobiliers. Comme le soulignent aussi les juges précédents, admettre une part de déduction plus importante que la part de revenu imposable reviendrait à autoriser une déduction liée à un revenu non réalisé. Ce système n'est donc ni arbitraire, ni contraire au principe de l'imposition selon la capacité économique.

7.

Invoquant l'art. 5 al. 3 Cst., le recourant reproche encore au Tribunal cantonal et à l'Administration cantonale de s'être comportés de manière contraire à la bonne foi à son égard. Il explique avoir fait " honnêtement et en parfaite intégrité usage des facultés que la Loi lui offrait " en concluant la Convention, précisant qu'il avait été obligé d'attendre la fin des travaux, en 2009, pour connaître le montant de son investissement dans l'immeuble et partant sa réelle quote-part dans celui-ci. Il invoque un " autre volet de la bonne foi ", provenant du fait qu'il a utilisé la calculatrice *online* mise à disposition par l'Administration cantonale et consulté la loi cantonale vaudoise sur les impôts directs cantonaux, afin de déterminer les déductions auxquelles il avait droit et évaluer sa charge fiscale. Enfin, le temps mis par l'Administration cantonale pour traiter son dossier était aussi de nature à le convaincre qu'il avait agi de manière conforme à la loi, à la jurisprudence et la doctrine. La bonne foi qui lui était due n'était " pas garantie " non plus sous cet angle.

7.1. Découlant directement de l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (cf. au surplus [ATF 146 I 105](#) consid. 5.1.1; [143 V 341](#) consid. 5.2.1; [141 I 161](#) consid. 3.1).

7.2. En l'occurrence, l'arrêt attaqué ne constate pas que l'Administration cantonale aurait fourni au recourant une assurance au sens de la jurisprudence précitée. Le recourant ne le conteste pas réellement. Il fait certes valoir qu'il s'est fié au résultat de la calculatrice *online* proposée aux contribuables par l'Administration cantonale pour estimer leur charge fiscale, mais n'explique pas en quoi le résultat de ce logiciel, obtenu sur la seule base des éléments chiffrés introduits par les contribuables eux-mêmes, pourrait constituer un renseignement fourni par l'autorité et qui la lierait sous l'angle de la bonne foi. Le recourant semble en outre vouloir tirer un droit à la protection de sa bonne foi du fait qu'il était manifestement persuadé d'être dans son bon droit en revendiquant la déduction des 4/5èmes des frais d'entretien. Toutefois, le fait qu'un contribuable soit convaincu d'avoir le droit à une déduction ne lui confère évidemment pas de prétention à être imposé en conséquence. Le grief de violation du principe de la protection de la bonne foi, pour autant qu'il soit recevable, est donc rejeté.

8.

Il découle des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

V. Impôt cantonal et communal

9.

Le litige concerne l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune.

9.1. S'agissant de l'impôt sur le revenu, le recourant conteste, sur la base de la même motivation que pour l'IFD, l'arrêt attaqué en tant qu'il retient qu'il est imposable sur la moitié de la valeur locative de l'immeuble et qu'il ne peut déduire que la moitié des frais d'entretien encourus sur l'immeuble.

En droit cantonal vaudois, l'art. 24 al. 1 let. b de la loi vaudoise du 4 juillet 2006 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11) prévoit, conformément à l'art. 7 al. 1 LHID, l'imposition de la valeur locative, et a une teneur identique à l'art. 21 al. 1 let. b LIFD. Quant à l'art. 36 al. 1 let. b LI, qui traite de la déductibilité des frais d'entretien d'un immeuble privé, il est calqué sur l'art. 9 al. 3 LHID et a la même teneur que l'art. 32 al. 2 LIFD. La jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct est donc également valable pour l'application de ces dispositions cantonales harmonisées, de sorte qu'il peut être renvoyé à la motivation développée ci-dessus pour cet impôt (supra consid. 6 et 7). Il s'ensuit que c'est aussi à bon droit que les juges précédents ont fixé à une demie la part de valeur locative et la part de frais d'entretien qui doivent être attribuées au recourant.

9.2. S'agissant de l'impôt sur la fortune, le recourant conteste qu'une créance contre sa concubine doive être ajoutée à sa fortune imposable. Pour autant que l'on saisisse sa motivation, il expose qu'en 2007, lui et sa concubine ont certes acquis l'immeuble en copropriété, chacun pour une demie, mais qu'ils avaient emblée eu l'intention de répartir leurs quotes-parts dans l'immeuble en fonction de leurs investissements respectifs dans celui-ci, ce qui n'avait pu être déterminé qu'en 2009, après la fin des travaux. Il n'avait donc pas de créance contre sa concubine pour la part qu'il avait financée qui dépassait sa quote-part d'une demie, ni volonté de procéder à une donation en sa faveur, contrairement à ce que laissait entendre l'arrêt attaqué.

9.2.1. Selon l'art. 50 al. 1 LI, qui correspond à l'art. 13 al. 1 LHID, l'impôt sur la fortune est perçu sur la fortune nette. La fortune imposable au sens de l'art. 13 al. 1 LHID se compose de l'ensemble des actifs, pour autant qu'ils ne soient pas exonérés de l'impôt en vertu d'une disposition spéciale. Les actifs imposables comprennent en principe tous les droits appréciables en argent, et notamment les créances (cf. [ATF 138 II 311](#) consid. 3.1.1; [136 II 256](#) consid. 3.2; arrêt [2C_510/2017](#) du 16 septembre 2019 consid. 5.1).

9.2.2. En droit civil, l'acquisition d'un immeuble en copropriété peut conduire à l'existence de dettes entre les copropriétaires, notamment lorsqu'il existe une distorsion entre la part de copropriété et la part des fonds propres mobilisés pour l'acquisition ou pour des investissements (cf. [VERREY/MOOSER](#), op. cit., p. 212). Il se peut toutefois aussi que l'un des copropriétaires ait voulu faire une donation à l'autre en finançant une part plus importante que celle qui correspond à sa quote-part. Dans un tel cas, il n'y a alors pas de rapport de dettes entre les copropriétaires et la situation s'analyse fiscalement sous l'angle d'un éventuel impôt sur les donations (cf. [VERREY/MOOSER](#), op. cit., p. 220). Savoir quelle a été la volonté d'une personne est une question de fait et les constatations de l'arrêt attaqué à cet égard lient le Tribunal fédéral en vertu de l'art. 105 al. 1 LTF (supra consid. 2.2; cf. [ATF 144 I 28](#) consid. 2.4; [130 IV 58](#) consid. 8.5; arrêt [2C_359/2022](#) du 13 septembre 2022 consid. 6.4). En matière fiscale, le Tribunal fédéral a jugé qu'il n'était pas arbitraire de présumer l'existence d'une volonté de donner (animus donandi) entre personnes proches, lorsque les autres conditions d'une donation sont réalisées (arrêt [2C_91/2011](#) du 5 juillet 2011 consid. 2.1, in RF 66/2011 p. 790; cf. aussi arrêt [2C_44/2018](#) du 31 janvier 2020 consid. 8.5.1 non publié in [ATF 146 II 6](#), et les références).

9.2.3. En l'espèce, il ressort des faits constatés que le recourant a supporté une part du prix d'acquisition et des frais d'entretien de l'immeuble dans une proportion plus importante que sa quote-part de copropriété d'une demie. Les juges précédents ont par ailleurs constaté que le recourant n'avait pas eu de volonté de donner à sa concubine en prenant à sa charge ce surplus (arrêt attaqué p. 16). Ils en ont conclu que le recourant était titulaire d'une créance correspondante à l'encontre de sa concubine, qui devait être ajoutée à sa fortune imposable.

Le recourant le conteste en invoquant la Convention. Il n'explique toutefois pas en quoi la conclusion de cette Convention attesterait l'inexistence d'une créance contre sa concubine. Le fait que les concubins aient conclu cette convention est au contraire plutôt un indice que le recourant n'a pas voulu lui faire de donation en prenant à sa charge plus de la moitié du prix d'acquisition et des frais d'entretien de l'immeuble et qu'il est donc titulaire d'une créance contre elle. En outre, le recourant se méprend manifestement sur le raisonnement suivi par les juges précédents, puisqu'il fonde aussi son argumentation sur la prémisse selon laquelle ceux-ci auraient retenu l'existence d'un animus donandi de sa part. En effet, si tel avait été le cas, l'existence d'une créance aurait précisément été exclue. Les juges précédents le soulignent du reste clairement (arrêt attaqué p. 16: "A défaut d'une telle volonté de donner, force est de constater que le recourant dispose d'une créance contre sa concubine à hauteur du " trop payé " en sa faveur ").

9.2.4. Au vu de ce qui précède, on ne peut pas reprocher aux juges précédents d'avoir retenu que le recourant était titulaire d'une créance à l'encontre de sa concubine, provenant du fait qu'il a assumé plus de la moitié du prix d'acquisition et des frais d'entretien de l'immeuble.

10.

Il découle de ce qui précède que le recours doit également être rejeté en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal.

VI. Frais et dépens

11.

Au vu de l'issue du recours, les frais judiciaires sont mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours en matière de droit public est rejeté s'agissant de l'impôt fédéral direct.

2.

Le recours en matière de droit public est rejeté s'agissant de l'impôt cantonal et communal.

3.

Le recours constitutionnel subsidiaire est irrecevable.

4.

Les frais judiciaires, arrêtés à 3'000 fr., sont mis à la charge du recourant.

5.

Le présent arrêt est communiqué au recourant, à l'Administration cantonale des impôts, au Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 4 novembre 2022

Au nom de la I^{le} Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

La Présidente : F. Aubry Girardin

La Greffière : S. Vuadens