

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2018 110 vom 1. November 2018

BE Verwaltungsgericht, 2018-11-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2018_110

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2018 110 du 1 novembre 2018

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2018 110 del 1 novembre 2018

Regeste

Impôts cantonaux et IFD 2005-2011 | Einkommen/Gewinn Bund

Erwägungen

E. 1.1

Les décisions sur recours attaquées (rendues en un seul acte) se fondent sur le droit public. Conformément à l'art. 74 al. 1 de la loi cantonale du 23 mai 1989 sur la procédure et la juridiction administratives (LPJA, RSB 155.21) et en l'absence d'exception prévue aux art. 75 ss LPJA, le TA est compétent pour connaître du présent litige (voir également l'art. 201 al. 1 de la loi cantonale du 21 mai 2000 sur les impôts [LI, RSB 661.11] et, concernant l'IFD, l'art. 145 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD, RS 642.11] ainsi que l'art. 9 al. 3 de l'ordonnance cantonale du 18 octobre 2000 d'exécution de l'impôt fédéral direct [OIFD, RSB 668.11]). Les recourants, qui ont succombé devant la

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 1er novembre 2018, 100.18.110/111, page 5 CRMF, ont qualité pour recourir devant le TA (art. 79 al. 1 LPJA; voir également l'art. 201 al. 2 LI, ainsi que l'art. 145 al. 2 en relation avec l'art. 140 al. 1 LIFD), de sorte que le recours, par ailleurs interjeté en temps utile et dans les formes prescrites, est en principe recevable (art. 140 en relation avec l'art. 145 LIFD; art. 32 et 81 LPJA), sous réserve de ce qui suit.

E. 1.2

L'objet de la contestation consiste en l'occurrence dans les décisions sur recours rendues (dans le même acte) le 13 mars 2018 par la CRMF relatives aux taxations de l'IEC et de l'IFD pour les périodes de 2005 à 2011. Ces décisions sur recours fixent les limites des points qui peuvent être critiqués par le recours (qui, lui, détermine l'objet du litige devant le TA; ATF 131 V 164 c. 2.1, 125 V 413 c. 1; MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege des Kantons Bern, 1997, art. 49 n. 2 et art. 72 n. 6). Concernant les taxations fiscales pour 2005 (IEC et IFD), les recourants contestent les frais professionnels retenus, ainsi que le refus de prise en compte par l'ICI d'un don en tant que déduction du revenu imposable. A cet égard, la CRMF a retenu dans sa décision sur recours que le TA, dans son jugement du 28 mars 2013 (JTA précité 2012/12/13 c. 3.3), a rejeté les recours déjà formés sur ces points par les recourants contre les décisions sur recours de la CRMF du

E. 1.3

La recevabilité des recours s'agissant des autres griefs soulevés par les recourants sera examinée pour chacun d'eux aux considérants 2 à 5 ci-dessous.

E. 1.4

Lorsque l'IFD et l'IEC sont en cause, le TA se doit de rendre deux jugements séparés, étant donné qu'il s'agit d'impôts distincts qui reviennent à des collectivités différentes et qui font l'objet de taxations et de procédures séparées. Les deux jugements en question peuvent toutefois figurer dans un seul acte, lequel, dans la mesure où les normes juridiques applicables en droit fédéral et cantonal ne se recoupent pas nécessairement, devra contenir des motivations séparées (ce qui n'exclut toutefois pas des renvois), ainsi que des dispositifs distincts ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux types d'impôt (ATF 135 II 260 c. 1.3.1, 130 II 509 c. 8.3). Aussi, il découle également – a contrario – de ce qui précède qu'il est en principe admissible de rédiger une motivation commune pour les deux niveaux de taxation concernés, lorsque les dispositions topiques du droit cantonal et fédéral ont une teneur identique. Tel est en grande partie le cas s'agissant des dispositions de la LI et de la LIFD applicables au cas particulier, de sorte que rien ne s'oppose à la rédaction d'une motivation commune pour l'impôt cantonal et l'impôt fédéral direct.

E. 1.5

Le pouvoir d'examen du TA se limite au contrôle du droit (y compris la constatation des faits), à l'exclusion des questions d'opportunité (art. 80 let. a et b LPJA). 2. 2.1 Pour l'ensemble des années fiscales 2005 à 2011 en cause, les recourants font valoir en substance que l'ICI et la CRMF n'ont pas pris en compte correctement les déductions relatives aux frais d'entretien de leur immeuble de D. _____, dans la mesure où ces autorités n'auraient pas pris en considération un changement de pratique s'agissant de la déduction

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 1er novembre 2018, 100.18.110/111, page 7 de frais d'entretien pour des immeubles nouvellement acquis. Les recourants se réfèrent à cet égard à l'abandon de la "pratique Dumont", qui prévoyait des règles particulières lors de l'assainissement dans les cinq ans après leur acquisition d'immeubles dont l'entretien avait auparavant été négligé. 2.2 A la lecture de leur grief, on constate que sur ce point, les recourants se contentent de reprendre laconiquement le même argument que celui invoqué dans leur recours introduit le 5 mai 2017 devant la CRMF (dossier [dos.] CRMF 69), sans apporter d'élément précis et spécifique portant sur les motifs de la décision sur recours rendue le 13 mars 2018 par la CRMF et susceptible de mettre celle-ci en cause. Or, pour être recevable, un recours de droit administratif au TA doit en particulier contenir des motifs justifiant les conclusions retenues (art. 81 al. 1 en relation avec l'art. 32 al. 2 LPJA). La motivation doit se rapporter à l'objet du litige et exposer en quoi la décision contestée est viciée par un des motifs de recours énumérés à l'art. 80 let. a et b LPJA (JAB 1993 p. 397 c. 1b). Il faut en particulier, à tout le moins, que les motifs du recours permettent de déterminer ce que demande la personne et sur quels faits elle se fonde. L'argumentation ne doit pas nécessairement être pertinente, mais elle doit se rapporter au litige en question. L'allégation selon laquelle la motivation de l'instance précédente serait en grande partie fautive et ne correspondrait pas aux faits ne constitue pas, à elle seule, une motivation suffisante. La simple répétition des arguments présentés devant l'instance précédente ne constitue pas une motivation topique suffisante au sens de l'art. 32 al. 2 LPJA, faute d'exposer en quoi et pour quelles raisons la décision litigieuse (et non la précédente) serait contraire au droit (ATF 123 V 335 c. 1a; RCC 1988 p. 546 c. 1 et 2). Les conclusions et les motifs doivent être indiqués dans le délai de recours (art. 33 al. 3 LPJA). Ces exigences quant à la recevabilité d'un recours de droit administratif s'appliquent tant pour ce qui concerne l'IEC que pour ce qui est de l'IFD. Si l'art. 140 al. 2 LIFD prévoit pour

la deuxième instance de recours cantonale une application par analogie des art. 140 à 144 LIFD relatifs à la procédure de recours devant la commission cantonale de recours, ce renvoi n'exclut pas une réglementation cantonale spécifique plus détaillée s'agissant de la procédure de deuxième instance cantonale (voir ZWEIFEL/BEUSCH,

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 1er novembre 2018, 100.18.110/111, page 8 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3e éd. 2017, art. 145 n. 2b et 2c). Il s'ensuit que le grief des recourants contestant la manière selon laquelle les frais d'entretien de leur immeuble de D. _____ ont été pris en compte, en tant que déductions, dans les taxations fiscales des années 2005 à 2011, doit être déclaré irrecevable, faute de motivation topique suffisante. 2.3 Au demeurant, même s'il y avait lieu d'entrer en matière sur le grief en question, il conviendrait de le rejeter pour les raisons qui suivent. 2.3.1 D'après les art. 36 al. 1 LI et 32 al. 2 LIFD, la personne contribuable qui possède des immeubles dans sa fortune privée peut notamment déduire de ses revenus imposables les frais nécessaires à l'entretien de ces immeubles (voir aussi l'art. 9 al. 1 et 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID, RS 642.14]). Les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune ne peuvent en revanche pas être déduits (art. 39 let. d LI; art. 34 let. d LIFD). Les frais d'entretien d'un immeuble consistent en particulier dans les dépenses dues aux réparations ou aux rénovations, si elles n'entraînent pas une augmentation de la valeur de l'immeuble (art. 1 al. 1 let. a de l'ordonnance de l'AFC du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'IFD [RS 642.116.2]; art. 1 al. 1 let. a et b de l'ordonnance cantonale du 12 novembre 1980 concernant la défalcation des frais d'entretien, d'exploitation et de gérance d'immeubles [OFI, RSB 661.312.51]). Aux termes de l'art. 1 al. 1 let. c OFI, sont en outre considérés comme frais d'entretien déductibles, les dépenses pour le remplacement d'installations déjà existantes (installations sanitaires ou de chauffage, cuisinières, etc.), dans la mesure où il ne s'ensuit pas une plus-value. L'art. 1 al. 2 let. a OFI stipule en revanche que ne sont pas déductibles en particulier les dépenses engagées pour l'achat de nouveaux équipements ou pour apporter des améliorations à l'immeuble et qui augmentent la valeur de ce dernier; les frais de transformation induisent une plus-value lorsqu'ils augmentent la valeur utilitaire de l'immeuble ou qu'ils contribuent à en abaisser les frais d'exploitation annuels. L'ICI édicte des directives concernant la délimitation de ces frais. La notice 5 élaborée sur cette base

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 1er novembre 2018, 100.18.110/111, page 9 par l'ICI (disponible sur le site internet https://www.fin.be.ch/fin/fr/index/steuern/ratgeber/fragen_und_antworten/liegenschaft.assetref/dam/documents/FIN/SV/fr/Merkblaetter/Einkommens_Vermögenssteuer/Aktuelles_Steuerjahr/mb05_ev_grundstueckko_sten_fr.pdf) énumère en détail les frais déductibles. Pour être déductibles en tant que frais d'entretien, les frais en question doivent avoir pour but de maintenir la valeur et l'état actuel du bien immobilier (VGE 2012/94/95 du 21 mai 2013 c. 2.1). L'entretien suppose donc une dépréciation ou un risque de dépréciation du bien, en d'autres termes, un besoin d'entretien. Ce besoin se détermine en fonction de la durée de vie et de l'état de fonctionnement d'une installation ou d'une partie du bâtiment. Les dépenses dont une partie seulement maintient la valeur ne sont pas intégralement déductibles au titre de frais d'entretien. La part qui a augmenté la valeur doit en être retranchée selon une clé de répartition appropriée. La notice 5 de l'ICI comprend un catalogue de répartition énumérant en détail les frais considérés

comme des frais d'entretien et les montants déductibles à ce titre. 2.3.2 La "pratique Dumont", dont l'abandon est invoqué par les recourants, se fondait sur l'idée que l'état négligé d'un immeuble se répercutait sur sa valeur intrinsèque, et que cette dernière ne serait pas augmentée si les travaux entrepris par le nouveau propriétaire se limitaient strictement au maintien ou au rétablissement de l'état de l'immeuble au moment du transfert de propriété, tous les travaux allant au-delà ayant par ailleurs pour effet d'augmenter la valeur de l'immeuble même si, techniquement, ils représentaient des travaux d'entretien. En application de la "pratique Dumont" et de son approche économique, les coûts des travaux d'entretien entrepris tout de suite après l'acquisition d'un immeuble ne pouvaient en principe pas être déduits du revenu. Ainsi, l'égalité de traitement était garantie entre les contribuables qui avaient acquis un immeuble après rénovation par ses propriétaires antérieurs et ceux qui avaient acquis un immeuble dont l'entretien avait été jusqu'alors négligé, et qui payaient de ce fait un prix d'achat inférieur, puis entreprenaient une rénovation après l'acquisition du bien immobilier (ATF 123 II 218 c. 1a, 99 Ib 362 c. 3b; VGE 2013/370 du 20 janvier 2015, dans: StE 2015 B 25.6 n° 66 c. 2.2 et 3.2.1). Dans le canton de Berne, une "pratique Dumont"

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 1er novembre 2018, 100.18.110/111, page 10 modifiée était appliquée, dans la mesure où la déduction de la moitié des coûts de travaux d'entretien entrepris après le changement du propriétaire d'un immeuble était néanmoins admise (art. 1 al. 3 OFI dans sa teneur du 18 octobre 2000 [ROB 00-95]). Il s'agissait ce faisant de prendre en considération les proportions respectives des frais d'entretien courant, de remplacement d'installations ayant une durée de vie limitée, et aussi de mesures d'économie d'énergie. La reconnaissance forfaitaire d'une déduction de la moitié des frais d'entretien représentait une méthode d'évaluation simple et pragmatique, sans distinctions compliquées (voir notamment VGE 2009/423 du 27 décembre 2010 dans: NStP 2011 p. 9 c. 4.2, VGE 21150 du 30 avril 2002 c. 3d; MARKUS LANGENEGGER, Handbuch zur bernischen Grundstücksgewinnsteuer, 2001, art. 142 n. 23). L'ICI et la CRMF appliquaient cette pratique cantonale également dans le domaine de l'IFD, bien que l'art. 1 al. 2 let. a de l'ordonnance de l'AFC du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'IFD excluait en principe complètement la déduction, pendant les cinq premières années suivant l'acquisition, des coûts de remise en état d'un immeuble dont l'entretien avait été négligé (voir ATF 123 II 218; TF 2C_851/2012 et 2C_852/2012 du 19 décembre 2012 c. 2.1.3; voir aussi TF 2A.690/2004 du 27 mai 2005 c. 4.1; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, 1ère partie, 2001, art. 32 n. 49). La "pratique Dumont", développée par la jurisprudence, a entre-temps été rendue obsolète par la nouvelle teneur, entrée en vigueur le 1er janvier 2010, des art. 32 al. 2 LIFD et 9 al. 3 LHID. Ces dispositions autorisent désormais expressément aussi la déduction, en cas d'immeubles se trouvant dans la fortune privée du contribuable, "des frais de remise en état d'immeubles acquis récemment". D'après l'art. 72j al. 1 LHID, les cantons disposaient d'un délai de deux ans pour adapter leur législation. A cet égard, le canton de Berne (par l'abrogation rétroactive de l'art. 1 al. 3 OFI [ROB 00-95 et 09-20]; voir sur ce point VGE 2009/423 du 27 décembre 2010 dans: NStP 2011 p. 9 c. 4.2, VGE 2009/170 du 22 juin 2010 c. 4.3.2) a déjà abandonné sa "pratique Dumont" (modifiée) avec effet au 1er janvier 2009. Dans le cas d'espèce, force est toutefois de souligner qu'elle trouve encore application pour les années de taxation en cause allant de 2005 à 2008, comme la CRMF l'a souligné à juste titre dans sa décision sur recours du 13 mars 2018 (c. 6.2), et ce tant pour l'IEC que pour l'IFD.

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 1er novembre 2018, 100.18.110/111, page 11 3. 3.1 Les recourants contestent par ailleurs la prise en compte en tant que titre d'une part sociale de Fr. 1'000.- de la recourante dans la société E._____ Sàrl. Ils invoquent que la recourante ne faisait pas partie des fondateurs de cette Sàrl dont elle était tout simplement employée administrative sans signature et qu'il doit s'agir d'une erreur, car à sa connaissance, elle n'aurait jamais été en possession d'une part sociale pendant une période de 6 ans, contrairement à ce qu'a retenu l'ICI. 3.2 Sur ce point également, on ne peut que constater que les recourants ne font que répéter brièvement le même argument qu'ils avaient déjà invoqué dans leurs recours du 5 mai 2017 par-devant la CRMF, sans apporter plus de précision, ni aucun élément concret apte à remettre en question la décision sur recours rendue le 13 mars 2018 par cette dernière. En conséquence, le grief en question doit lui aussi être déclaré irrecevable, pour les mêmes raisons que celles exposées plus haut (voir ci-dessus c. 2.2). 3.3 Au surplus, on relèvera en l'occurrence que même s'il convenait d'entrer en matière sur cette question, le grief des recourants devrait ici aussi être rejeté. En effet, comme la CRMF l'expose en détail à juste titre dans la décision sur recours contestée (c. 7), la recourante figure au registre du commerce en tant que sociétaire détentrice d'une part sociale de Fr. 1'000.- de la Sàrl depuis son inscription le 6 avril 1998 et les recourants n'ont apporté à aucun moment d'explication plausible qui permettrait de penser, comme ils l'allèguent, que cette inscription ait pu être erronée. Cela étant, en vertu de l'art. 9 al. 1 du Code civil suisse du

E. 6

décembre 2011. Elle a retenu que le jugement en question n'a annulé que partiellement les décisions sur recours rendues le 6 décembre 2011 par la CRMF et n'a renvoyé les causes à l'ICI (IEC et IFD) pour une nouvelle instruction qu'en ce qui concerne les frais résultant des travaux entrepris sur l'immeuble des recourants, et non pas quant aux frais professionnels et à la prise en compte de dons. La CRMF a en outre constaté que le jugement du 28 mars 2013 n'a pas été contesté et est dès lors entré en force de chose jugée, ce qui a pour conséquence que les griefs de la prise en compte de frais professionnels et de dons dans la taxation des recourants pour l'année 2005 ne pouvaient être examinés à nouveau par l'ICI et ne pouvaient pas non plus l'être à nouveau par la CRMF. Pour ces raisons, la CRMF a déclaré les recours irrecevables concernant la période 2005 (IEC et IFD), sans examiner ces griefs au fond (c. 2.1 et ch. 1 et 2 in fine du dispositif). Les recourants ne contestent en rien cette appréciation de la CRMF, se contentant de répéter leurs griefs au

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 1er novembre 2018, 100.18.110/111, page 6 fond. Dans cette mesure, leurs recours sont irrecevables, faute de motivation topique en rapport avec la décision contestée.

E. 6.1

Au vu de tout ce qui précède, les recours s'avèrent irrecevables, tant en ce qui concerne les impôts cantonaux et communaux que pour ce qui est de l'impôt fédéral direct.

E. 6.2

Eu égard à ce résultat, le jugement de la cause incombe au juge unique (art. 54 al. 1 let. c et art. 57 al. 1 de la loi cantonale du 11 juin 2009 sur l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public [LOJM, RSB 161.1]).

E. 6.3

Les frais de la présente procédure, fixés forfaitairement à Fr. 1'800.-, sont mis à la charge des recourants, qui succombent, et compensés par leur avance de frais. Le solde de l'avance de frais versée par les recourants leur est restitué, à raison de Fr. 2'400.-.

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 1er novembre 2018, 100.18.110/111, page 14

E. 6.4

Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens aux recourants, qui succombent (art. 104 al. 1 et 108 al. 3 LPJA).

E. 10

décembre 1907 (CC, RS 210), qui dispose que les registres publics et les titres authentiques font foi des faits qu'ils constatent et dont l'inexactitude n'est pas prouvée, il faut admettre que la recourante est bien titulaire d'une part sociale de Fr. 1'000.- de la Sàrl en question. C'est donc à juste titre que l'ICI en a tenu compte en tant que fortune de la recourante.

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 1er novembre 2018, 100.18.110/111, page 12 4. Les recourants nient encore que le recourant ait bénéficié d'un prêt de Fr. 87'855.- de la part de la société F. _____ SA; ils requièrent dès lors que ce prêt et les intérêts dudit prêt de Fr. 2'142.- ne soient pas pris en compte dans leur taxation. A cet égard, il faut cependant souligner que le prêt en question et ses intérêts, dont le recourant est débiteur, représentent des dettes et des charges qui ont été retenues en tant que telles par la CRMF dans la décision sur recours contestée. La prise en compte à ce titre du prêt considéré et de ses intérêts est dès lors manifestement favorable aux recourants dans l'établissement de leur taxation, si bien que ceux-ci ne peuvent se prévaloir d'un intérêt digne de protection en vue de contester cet élément de la décision sur recours du 13 mars 2018, au sens de l'art. 79 al. 1 let. c LPJA. Pour ce motif, le grief en question doit donc également être déclaré irrecevable. 5. 5.1 Les recourants contestent enfin que le recourant ait reçu en 2007 une prestation appréciable en argent de Fr. 63'309.- de la part de la société F. _____ SA, qui a été retenue en tant que revenu (indemnité non comprise dans le certificat de salaire) par l'ICI dans leur taxation pour l'année 2007. Ils font valoir que le recourant n'a jamais été membre ou actionnaire de la société prénommée et qu'il n'avait donc jamais vendu d'actions de cette société pour un montant de Fr. 63'309.-. D'après eux, il s'agirait là d'une erreur, l'affaire de la société F. _____ SA concernant des tierces personnes et le recourant n'étant ni au courant, ni impliqué dans cette affaire. 5.2 Sur ce point à nouveau, les recourants ne font que répéter les mêmes arguments déjà soulevés dans leurs recours du 5 mai 2017 par- devant la CRMF, sans apporter plus de précision, ni aucun élément concret apte à remettre en question la décision sur recours rendue le 13 mars 2018 par cette dernière. En conséquence, le grief en question doit lui aussi être

Jugement du Tribunal administratif du canton de Berne du 1er novembre 2018, 100.18.110/111, page 13 déclaré irrecevable, pour les mêmes raisons que celles exposées plus haut (voir ci-dessus c. 2.2). 5.3 Au demeurant, même s'il fallait examiner ce grief au fond, il conviendrait également de le rejeter. En effet, les allégations des recourants ne convainquent pas. Dans la décision sur recours du 13 mars 2018 contestée (c. 8.3), la CRMF a exposé en détail, documents comptables de la société G. _____ SA, resp. F. _____ SA (cette dernière étant la nouvelle raison sociale de la précédente) à l'appui, qu'une prestation appréciable en argent avait été versée aux actionnaires le 31 juillet 2007 au titre d'"excédent de liquidation distribué par cessions d'éléments actifs non rendus

liquides", et que le recourant figurait bien parmi les actionnaires, bénéficiant à ce titre d'un montant de Fr. 63'309.-. Au vu des considérations sans équivoque émises par la CRMF sur ce point, auquel il y a lieu de renvoyer, on voit mal comment le recourant peut prétendre ne pas avoir été au courant ni impliqué dans ces opérations, ni avoir été actionnaire de la société en question. Au vu du dossier, le grief des recourants visant à faire abstraction dans leur taxation pour l'année 2007 de l'indemnité non comprise dans le certificat de salaire de Fr. 63'309.- ne pourrait ainsi qu'être rejeté. 6.

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