

FR_GERICHTE 604 2010 101 vom 16. Dezember 2011

FR Kantonsgericht, 2011-12-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2010_101

FR: FR_GERICHTE 604 2010 101 du 16 décembre 2011

IT: FR_GERICHTE 604 2010 101 del 16 dicembre 2011

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

Erwägungen

E. 1

a) En vertu de l'art. 32 al. 2 loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11), le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers. 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. L'art. 34 let. d LIFD dispose en revanche que les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune ne peuvent pas être déduits du revenu. Constituent de telles dépenses celles dont la valeur, à la fin de la période fiscale, se trouve toujours dans le patrimoine du contribuable et qui augmente la valeur intrinsèque de son bien, y apportant une plus-value durable (MARKUS REICH in Zweifel/Athanas [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2ème éd., Bâle 2008, n. 17 ad art. 34; YVES NOËL in Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, n. 14 ad art. 34; ATF 133 II 287). b) Les dispositions d'exécution de l'art. 32 al. 2 LIFD se trouvent dans l'ordonnance du Conseil fédéral du 24 août 1992 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct (RS 642.116), ainsi que dans les deux ordonnances prises sur cette base respectivement, par le Département fédéral des finances (ordonnance 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), et par l'Administration fédérale des contributions (ordonnance du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct, RS 642.116.2). Cette dernière ordonnance prévoit à son art. 1 al. 1 let. a que sont déductibles les frais d'entretien dus aux réparations ou aux rénovations, si elles n'entraînent pas une augmentation de la valeur de l'immeuble. Aux fins de concrétiser les dispositions légales cantonales et fédérales, la Direction des finances a édicté à l'attention des contribuables propriétaires d'immeuble la "Notice spéciale pour la déduction des frais effectifs relatifs aux immeubles privés et des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement" valable dès la période de taxation 2001 - B (ci-après: la Notice spéciale). Cette notice contient un catalogue de répartition entre frais d'entretien déductibles, frais d'investissements apportant une plus-value aux immeubles et autres frais. Bien qu'elle constitue un règlement d'application cantonale, il convient de la suivre également pour déterminer les frais d'entretien à retenir dans le calcul de l'impôt fédéral direct, dans la mesure où elle traite en principe de la même matière que les trois

ordonnances fédérales, même si celles-ci sont beaucoup moins exhaustives. En outre, la Notice spéciale utilise les mêmes formulations que les trois ordonnances fédérales, ce qui donne à penser que, mise à part l'autorité qui les a émises respectivement, aucune différence n'était envisagée. C'est, d'ailleurs l'avis que soutient BERNHARD ZWAHLEN (in Zweifel / Athanas [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2ème éd., Bâle 2008, n. 11 ad art. 32) qui observe, dans la plupart des législations cantonales, une pratique des frais d'entretien déductibles établie qui vaut également pour l'impôt fédéral direct et qui est mieux en

- 6 - mesure de prendre en compte les usages, conceptions d'utilisation et standards d'équipement usuels dans la région. c) Comme la Cour fiscale l'a rappelé le 28 mai 1999 déjà (4F 95 202 non publié en la cause N. M. c. SCC consid. 2a) et à de nombreuses reprises par la suite (voir p. ex. les arrêts 607 2008-19/20 du 23 juillet 2009 en la cause A.-M. et G. S. c. SCC et 604 2009- 56/57 du 7 mai 2010 en la cause J. et E. B.-J. c. SCC), l'uniformisation de la pratique en matière de déduction de frais d'entretien introduite par le catalogue de répartition publié dans la Notice spéciale précitée, conduisait à l'application uniforme du droit et maintenait l'égalité de traitement entre les propriétaires d'immeuble et que dans ce sens, elle obligeait l'autorité administrative. Elle a toutefois jugé qu'en raison de sa nature, en tant qu'elle ne repose pas sur une délégation de compétence prévue par la loi fiscale, une pareille notice réserve la liberté de jugement de l'autorité de juridiction administrative, qui s'en écartera si la répartition qu'elle propose est contraire aux lois fiscales dont elle concrétise l'application. Cette notice n'a donc un effet contraignant que dans la mesure où le recourant ne prouve pas, en application des règles sur le fardeau de la preuve, qu'il a assumé des frais effectifs plus élevés que le montant admis par le fisc selon les proportions fixées dans la Notice spéciale. d) Il découle des dispositions précitées que les frais d'entretien - au sens technique - sont ceux engendrés par les travaux nécessaires au maintien en l'état de l'immeuble, notamment au maintien de ses possibilités d'utilisation, et qui n'en augmentent pas la valeur, ne lui apportent pas une amélioration (ACCR FR 1988 II. E no 7 consid. 1 et la jurisprudence citée). La doctrine distingue entre les travaux de maintien en état (Instandhaltungskosten), effectués régulièrement, ceux de remise en état (Wiederinstandstellungskosten), qui sont faits à intervalles plus espacés et ceux de remplacement d'installations obsolètes (P. LOCHER, Kommentar zum DBG, 1ère partie, Therwil/Bâle 2001, n. 24 ad art. 32). Lorsqu'il est question du maintien ou de l'augmentation de la valeur de l'immeuble, il s'agit surtout de sa valeur d'usage (ZWAHLEN, no 11 ad art. 32). Les frais d'entretien comprennent principalement les dépenses de rénovation et de réparation des immeubles, destinées à compenser l'usure normale due à l'usage de la chose et à l'écoulement du temps; ils permettent de maintenir la source du revenu qu'est l'immeuble (voir B. ZWAHLEN, Die einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, thèse, Bâle 1986, p. 83 ss, 144 s.). S'agissant d'immeubles privés, le moment déterminant pour juger du maintien ou de l'augmentation de la valeur est celui de leur acquisition par le contribuable ou son prédécesseur juridique (LOCHER, n. 18 ad art. 32). Des travaux qui portent la valeur de l'immeuble au-delà de celle qu'il présentait alors cessent d'être déductibles fiscalement. D'autre part, le Tribunal fédéral a confirmé que, si une dépense englobe et une partie de frais d'entretien et une partie augmentant la valeur, la dépense n'est déductible que pour la part imputable aux frais d'entretien. Il a précisé en outre, que les parts respectives pouvaient être estimées (cf. p. ex. arrêt 2C_141/2008 du 15 février 2008, consid. 2.1).

E. 2

En l'espèce, il n'est pas contesté que les travaux en questions (installation d'un nouvel éclairage et d'une signalisation de sécurité, construction d'une deuxième voie d'évacuation et diverses autres adaptations dans le parking) ont pour l'essentiel été imposés par l'ECAB (Inspection cantonale du feu) en vue de l'adaptation de l'immeuble

- 7 - aux normes actuellement applicable en la matière (cf. la lettre de l'ECAB du 3 août 2005 et le "Rapport de défauts" de la maison E._____ du 21 septembre 2005). Est donc seule litigieuse la question de savoir si des travaux effectués en vue de l'adaptation d'un immeuble privé à des nouvelles normes imposées par la loi sur la police du feu et la protection contre les éléments naturels ainsi que la loi sur l'assurance des bâtiments contre l'incendie et les autres dommages (mise en conformité avec des exigences de sécurité n'existant pas au moment de la construction respectivement de l'acquisition de l'immeuble) doivent être considérés comme des frais d'entretien d'immeubles entièrement déductibles ou si, au contraire, il y a lieu de qualifier les frais qui en découlent, au moins partiellement, comme impenses de plus-value. b) Selon une partie de la doctrine, dans certains cas, alors même qu'une dépense (notamment pour une nouvelle installation) paraît, individuellement, générer une plus-value excluant toute déduction, elle peut n'avoir été adoptée que pour réduire un dommage générant une moins-value, totale ou partielle, de l'immeuble. Tel serait le cas des mesures de protection contre le bruit, contre les dommages liés aux glissements de terrains, à l'eau, aux chutes de bois ou d'arbres, aux avalanches, etc. Une analyse fondée sur l'ensemble des circonstances permet, à son avis, de qualifier les dépenses liées à ces travaux de frais d'entretien déductibles alors même qu'individuellement, elles paraissent liées à des travaux d'investissement non déductibles (N. MERLINO in Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, n. 62 ad art. 32; F. RICHNER / W. FREI / S. KAUFMANN / H. U. MEUTER, Handkommentar zum DGB, 2ème éd., Zurich 2009, n. 55 ad art. 32). Dans l'arrêt cité en commun par ces auteurs (StE 2001 B 25.6 no 46), la Commission de recours III du Canton de Zurich a admis en déduction les dépenses consenties pour un nouveau mur antibruit érigé en 1997 devant un immeuble locatif qui avait été construit en 1960 déjà. Cette mesure de protection était devenue indispensable pour le maintien de l'utilisation existante de l'immeuble locatif dans la mesure où les nuisances provoquées par la circulation croissante (nouvel accès à l'autoroute) avaient entraîné un dépassement des valeurs limites prévues dans la législation sur la protection de l'environnement. La Cour cantonale a ainsi jugé qu'il s'agissait de travaux de remise en état, destinés à éliminer une moins-value causée au fur et à mesure par des facteurs externes. D'autre part, comme l'a jugé le Tribunal fédéral, des dépenses d'assainissement ne sauraient être qualifiées de frais d'entretien d'immeubles déductibles, lorsque les travaux entrepris n'ont servi qu'à remédier à des défauts ou dommages existant à l'origine déjà. En effet, en pareille hypothèse, il ne saurait être question de maintien ou de rétablissement d'une valeur obtenue antérieurement (arrêt 2C_57/2008 du 11.12.2008, StE 2009 B 25.6 n° 57 / RDAF 2009 II 467 consid. 2.3 ss.; cf. également l'arrêt 2C_677/2008 du 29.05.2009 consid. 3.3 et 3.4, ainsi que p. ex. BERNHARD ZWAHLEN, Die einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, thèse Bâle 1986, 110 s. et RF 1971, 62 ss. chiffre 5). Quant à PETER LOCHER (n. 27 ad art. 34), il cite - sans les mettre en question - plusieurs arrêts qui peuvent intéresser dans le présent contexte et dans lesquels les Cours compétentes ont conclu à une plus-value (au moins partielle). Ainsi, pour reprendre l'exemple de l'installation d'une protection contre le bruit, le Tribunal administratif du Canton de Berne a jugé à son tour (dans un cas parfaitement comparable à

l'affaire susmentionnée StE 2001 B 25.6 no 46) que les frais de construction d'un mur antibruit ne sont en principe - sous réserve d'un simple remplacement - pas des frais d'entretien

- 8 - d'immeubles (JAB 1986, 161). Au surplus, la déduction des frais liés au remplacement d'une ancienne fosse d'épuration des eaux par une nouvelle installation conforme aux normes la protection des eaux a été entièrement ou au moins partiellement refusée à plusieurs reprises. Les tribunaux ont alors notamment jugé que la plus-value résultait tant des avantages de fait que d'une amélioration du point de vue juridique (équipement conforme aux nouvelles exigences légales) découlant des investissements effectués (arrêt du Tribunal fédéral du 22.12.1978, Archives 48, 478 consid. 5; RB ZH 1972 no 28; NStP 2000, 53; 1977, 56; cf. également KSGE 2010, 35; ZWAHLEN, n. 13 ad art. 32 et thèse, p. 111 s., 113 ss). Enfin, il n'est pas sans autre déterminant, selon le Tribunal fédéral, qu'un tel investissement n'augmente pas, le cas échéant, le rendement de l'immeuble. En effet, cela ne change rien au fait que l'investissement consenti entraîne une plus-value de l'immeuble puisqu'il remplit dorénavant les exigences accrues, ce qui ne saurait rester sans influence sur la fixation du prix pour une éventuelle vente (cf. l'arrêt du 6.4.1971, Archives 41, 179 consid. 2b, confirmé dans Archives 48, 478 consid. 5). Tout comme la valeur vénale d'un immeuble, la valeur de rendement est le résultat de nombreux facteurs (notamment les lois du marché) qui peuvent, le cas échéant, se contrebalancer. Partant, le fait qu'un investissement ne donne pas (immédiatement) lieu à une augmentation du loyer ne permet pas déjà de conclure de manière contraignante à de simples frais d'entretien. c) Au vu de leur nature, on peut d'emblée constater que les travaux en question n'ont pas servi à éliminer une moins-value causée au fur et à mesure par des facteurs externes (réduction d'un dommage). Ainsi, la Cour de céans n'a pas à se prononcer sur les arrêts divergents concernant l'installation ultérieure d'équipement antibruit. En effet, il s'agissait en premier lieu, voire uniquement, de rendre l'immeuble conforme aux nouvelles normes imposées par la loi sur la police du feu et la protection contre les éléments naturels et la loi sur l'assurance des bâtiments. On ne saurait donc contester que les nouvelles installations sont source à la fois d'avantages de fait et d'une amélioration du point de vue juridique. Les dépenses y relatives constituent ainsi, au moins partiellement, des impenses de plus-value ("Anlagekosten"). Il va d'ailleurs sans dire qu'un tel investissement ne reste pas sans conséquence sur la valeur vénale de l'immeuble. Contrairement à l'avis de la recourante, on ne saurait simplement en juger sur la base du prix global de l'immeuble qui peut être influencé par les éléments les plus diverses. Il y a bien lieu au contraire d'examiner en particulier si l'investissement en tant que tel a une influence positive sur la valeur vénale de l'immeuble. Enfin, il y va aussi de l'égalité de traitement avec le propriétaire d'un immeuble construit plus récemment et pour lequel les premiers coûts de tels équipements exigés par la loi font inévitablement partie du prix de construction non déductible à l'impôt sur le revenu. Dans ces circonstances, on peut constater (sans pour autant juger de manière générale dans quels cas l'application par analogie du chiffre 1.4 de la Notice spéciale se justifie) que l'autorité intimée n'a certainement pas été trop sévère en admettant en déduction seulement, mais tout de même, le 50 % des factures litigieuses. Cette répartition tient notamment aussi suffisamment compte de la perte de deux places de parc. Partant, le recours est rejeté.

E. 3

a) En vertu de l'art. 144 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la recourante débouté. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du

- 9 - travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative : Tarif JA; RSF 150.12). Il peut être compris entre 50 et 20'000 francs (art. 1 Tarif JA). b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 500 francs. II. Impôt cantonal (604 2010-102)

E. 4

a) Au niveau cantonal également, le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers. Sont en outre déductibles les dépenses d'investissements destinées à économiser l'énergie et à ménager l'environnement dans la même mesure que pour l'impôt fédéral direct (art. 33 al. 2 LICD; voir également art. 9 al. 1 LHID). L'art. 35 let. d LICD dispose en revanche que les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune ne peuvent pas être déduits. Les dispositions d'application sont contenues dans l'ordonnance du 21 mars 2001 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés, des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement ainsi que des frais de restauration de biens culturels immeubles (RSF 631.421). b) En présence de règles similaires, les considérants 1 et 2 concernant l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. Partant, le recours formé en droit cantonal est rejeté lui aussi.

E. 5

a) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure; si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 20'000 francs (art. 1 Tarif JA). b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 1'000 francs.

- 10 - l a C o u r a r r ê t e : I. Impôt fédéral direct (604 2010-101)

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