

# FR\_GERICHTE 604 2014 43 vom 29. Dezember 2015

FR Kantonsgericht, 2015-12-29, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2014\\_43](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2014_43)

FR: FR\_GERICHTE 604 2014 43 du 29 décembre 2015

IT: FR\_GERICHTE 604 2014 43 del 29 dicembre 2015

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 1

Le recours, déposé le 9 avril 2014 contre une décision du 5 mars 2014, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

### E. 2

a) En vertu de l'art. 32 al. 2 LIFD, le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment, 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. Les dispositions d'exécution 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). Sont en particulier déductibles au titre de frais d'entretien 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 précitée de l'Administration fédérale des contributions). 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 (art. 5 de l'ordonnance précitée du Conseil fédéral).

Tribunal cantonal TC Page 4 de 10 b) Sont en outre déductibles les frais occasionnés par des travaux de restauration de monuments historiques que le contribuable entreprend en vertu de dispositions légales, en accord avec les autorités ou sur leur ordre, pour autant qu'ils ne soient pas subventionnés (art. 32 al. 3 LIFD). c) 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 (REICH in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2008, n. 17 ad art. 34; NOËL in Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 34 n. 14).

### **E. 3**

a) Le recourant soutient tout d'abord que, du fait de l'abolition de la pratique Dumont, l'autorité intimée aurait dû accepter la déduction de l'entier de ses frais de rénovation et ne pas procéder à une différenciation entre les travaux d'entretien et de plus-value. Selon lui, les contribuables qui possèdent des immeubles privés nouvellement acquis peuvent désormais déduire tous les frais de remise en état de ceux-ci. Il observe que l'arrêt de la Cour fiscale 604 2010 78 du 16 décembre 2011 sur lequel se fonde l'autorité intimée pour refuser les frais de rénovation revendiqués se réfère à la période fiscale 2008 alors que la pratique Dumont était encore applicable, ce qui l'amène à considérer que dite autorité maintient cette pratique malgré son abolition dès la période fiscale 2009. b) La pratique Dumont (abandonnée depuis le 1er janvier 2009) postulait que la personne qui avait acquis un immeuble à l'entretien négligé et procédait, durant les cinq années suivant son acquisition, aux travaux omis par l'ancien propriétaire ne pouvait pas déduire ces frais car ceux-ci étaient qualifiés de dépenses liées à l'acquisition augmentant la valeur de l'immeuble (frais de remise en état) (voir le rapport 04.457 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 3 septembre 2007 relatif à la limitation de la pratique Dumont in FF 2007 p. 7501 ss, 7505). Cette pratique était également appliquée, même en présence d'un immeuble bien entretenu, dans trois situations : lorsque l'immeuble était rénové pour augmenter les loyers, lors d'une transformation ou encore lors d'un changement d'affectation et d'usage par l'acquéreur. Toutefois, en pareils cas, la pratique Dumont avait été assouplie notamment dans le canton de Fribourg où une déduction forfaitaire de 50% des dépenses d'entretien au sens technique du terme, était admise. c) En l'espèce, contrairement à ce que soutient le recourant, l'abandon de la pratique Dumont n'a pas pour effet de l'autoriser à déduire la totalité de ses frais de rénovation. Le Tribunal fédéral a en effet jugé que l'abolition de cette pratique - due à la modification de l'art. 32 al. 2 LIFD qui prévoit désormais la déduction des frais de remise en état d'immeubles acquis récemment - ne signifie pas que tous les frais de réparation à la suite de l'acquisition de biens immobiliers sont entièrement déductibles de l'impôt. Il a précisé qu'il s'agit au contraire de vérifier individuellement, si les dépenses en cause maintiennent l'immeuble en état ou lui apportent une plus-value (arrêt TF 2C\_286/2014 du 23 février 2015 consid. 3.1). Par conséquent, le recourant ne peut, pour ce seul motif, prétendre à la déduction des frais revendiqués.

### **E. 4**

a) L'autorité a refusé la déduction de la totalité des frais revendiqués en considérant qu'il s'agissait de dépenses d'investissement ayant apporté une plus-value à l'immeuble - jugé inhabitable - du recourant, ce que ce dernier conteste.

Tribunal cantonal TC Page 5 de 10 b) La qualification de dépenses d'investissement immobilier peut s'appliquer en effet dans d'autres hypothèses que la construction initiale de l'immeuble, mais qui présentent toutefois des similitudes avec une nouvelle construction d'immeuble. C'est notamment le cas de la reconstruction d'immeuble, après sa destruction,

une situation dans laquelle, en principe, tant les frais de démolition que les frais de reconstruction de l'immeuble sont des dépenses d'investissement au sens de l'art. 34 let. d LIFD. Il en va par exemple ainsi des travaux de réparation des dégâts causés par un incendie en cas de reconstruction complète de l'immeuble. Par contre, ces dépenses sont qualifiées de frais d'entretien déductibles lorsqu'il ne s'agit que de dégâts partiels causés par l'incendie, les travaux ne pouvant pas être qualifiés de reconstruction totale, au sens du droit de la construction, mais plutôt de simple rénovation ou de remise en état. La reconstruction se caractérise, selon ce droit, par le remplacement d'éléments de l'ouvrage par d'autres éléments semblables ne laissant subsister que quelques parties secondaires de l'ouvrage primitif. Pour que la dépense liée à l'incendie soit déductible, en cas d'un tel sinistre, il faut qu'il s'agisse du même immeuble qui est réparé, ou rénové, et non d'un immeuble nouveau qui est (re)construit. Pour éviter une telle qualification de reconstruction totale, il est donc nécessaire d'être en présence d'un assainissement d'un immeuble préexistant, assainissement effectué sans modification de l'affectation des volumes, sans modification de l'aspect extérieur, ni de la répartition intérieure des pièces (MERLINO in Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 32 n. 75). c) Le Tribunal fédéral a jugé récemment qu'un assainissement total, qui est pratiquement comparable à une nouvelle construction, est considéré fiscalement comme une construction, raison pour laquelle les frais y relatifs ne sont pas déductibles. Dans cette affaire qui concernait un aménagement des combles non chauffés d'une maison en une chambre avec dressing et salle de bain, la Haute Cour fédérale a indiqué que la déduction de dépenses d'investissements destinées à économiser l'énergie et à ménager l'environnement ne se justifie pas lorsqu'elles concernent des bâtiments neufs de même que dans le cas de transformations qui sont assimilables économiquement à une nouvelle construction (arrêt TF 2C 153/2014 du 4 septembre 2014, consid. 2.2 ss et 3.2 s. et références citées). En effet, lorsque la rénovation complète revient pratiquement à une construction nouvelle, il s'agit du point de vue fiscal, d'une «construction» et non plus d'une simple «plus-value», raison pour laquelle les dépenses pour des mesures destinées à économiser l'énergie ne peuvent pas être admises en déduction (voir arrêt TF 2C\_63/2010 du 6 juillet 2010, consid 2.3 in Revue fiscale 2010 p. 864 ss). d) Le 21 février 2003 (arrêt TA 4F 02 46 du 14 décembre 2006), la Cour fiscale s'est prononcée sur la déductibilité de dépenses pour des travaux de démolition/reconstruction d'une maison villageoise du Vully. Elle a considéré que les frais pour de tels travaux équivalaient économiquement à une nouvelle construction et n'étaient, de ce fait, pas déductibles au titre de frais d'entretien d'immeubles ni à celui d'investissements en vue d'économiser l'énergie et de ménager l'environnement. La Cour a relevé qu'on est typiquement en présence de "travaux équivalant économiquement à une nouvelle construction" lorsque, à l'intérieur de son enveloppe et sans que son volume, son affectation et son emplacement soient modifiés, un bâtiment subit une profonde transformation comparable dans son résultat à une démolition suivie d'une reconstruction, et que tel est le cas notamment lorsque l'on remplace les éléments principaux d'un ouvrage existant, en ne laissant subsister que certains éléments secondaires comme les murs extérieurs. Elle s'est référée à une jurisprudence du Tribunal administratif tessinois publiée dans RDAT I - 1998 p. 435, consid. 4.2, ainsi qu'à A. ZAUGG (Kommentar zum Baugesetz des Kantons Bern vom 9. Juni 1985, 2ème éd., Berne 1995, n. 17 ad art. 1 et la jurisprudence citée).

Tribunal cantonal TC Page 6 de 10 Dans une autre affaire jugée le 14 décembre 2006, (arrêt TC FR 4F 05 223/224 du 14 décembre 2006), elle a estimé qu'il n'était pas établi, au vu des

pièces produites au dossier, que le recourant avait laissé subsister uniquement les murs de sa maison pour en reconstruire entièrement l'intérieur. L'on ne pouvait donc pas soutenir que les travaux effectués sur l'immeuble équivalaient économiquement à une nouvelle construction, de sorte que l'autorité ne pouvait pas refuser toute déduction pour ce motif. Enfin, le 25 août 2015, la Cour fiscale vient de rejeter un recours tendant à la déduction de dépenses pour des travaux de transformation complète d'une ferme, augmentant sensiblement le volume habitable, pour un coût total de CHF 760'000.- et à l'issue desquels seuls ont été conservés les murs de la cave, une partie des murs et la structure porteuse de la charpente. La Cour les a considérées comme correspondant économiquement à une nouvelle construction (arrêt TC FR 604 2014 122/123 du 25 août 2015). e) En l'espèce, aux fins de démontrer que les frais de rénovation de son immeuble doivent donner lieu à déduction, le recourant estime que le fait d'avoir été inhabité pendant une certaine période pour des raisons de travaux ne signifierait pas pour autant que son immeuble soit inhabitable, "puisque justement il avait été occupé par le passé". L'on relèvera toutefois que c'est l'état de l'immeuble lors de son acquisition qui doit être examiné pour juger de la déductibilité des frais litigieux (voir LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2001, ad art. 32 n. 18). Or, il ressort des photographies produites au dossier de l'autorité intimée que les travaux entrepris par les anciens propriétaires étaient loin d'être achevés lorsque le recourant a acquis son immeuble. Ils ont duré la majeure partie de l'année 2012 comme l'indique la demande de permis de construire à son ch. 7 : le début des travaux devait avoir lieu en mars 2012, la fin du gros-œuvre en juin 2012 et la fin des travaux en octobre 2012. Les photographies précitées indiquent que les étages étaient dépourvus de cloisons intérieures (qui étaient à construire selon les plans) et attestent - comme l'a relevé l'autorité intimée dans sa décision sur réclamation - que la couverture de toiture était partiellement manquante, la façade partiellement démolie, les avant-toits soutenus par des étais en bois, et les dalles et murs intérieurs bruts. Par ailleurs, la demande de permis de construire signale, à son ch. 8, que le nombre de pièces avant la transformation/rénovation a été réduit d'une unité. Et dans ses observations sur le recours, dite autorité a encore relevé que les plans mis à l'enquête publique révélaient un réaménagement complet du rez-de-chaussée, de l'étage sous combles ainsi que la pose de velux en toiture, la coupe A-A indiquant que des dalles en béton ont été coulées dans la partie « grange » et que les niveaux finis dans la partie habitable ont également été rehaussés à 2.5 ou 2.4 mètres. Ces constatations n'ont pas été mises en cause par le recourant. Il convient dès lors d'admettre avec l'autorité intimée que les travaux entrepris correspondent à une transformation complète dans le volume existant puisque, hormis une bonne part des murs extérieurs et une dalle existante dans l'ancienne partie habitable, tous les autres éléments principaux de la maison ont été remplacés. Dans ces conditions, il y a lieu de confirmer que l'on est en présence d'une rénovation qui doit être traitée fiscalement comme une nouvelle construction. Il s'ensuit que les dépenses y relatives, ne sont pas déductibles, que ce soit au titre de frais d'entretien ou de dépenses d'investissements destinées à économiser l'énergie et à ménager l'environnement. Et si l'autorité intimée a accepté la déduction de la prime 2012 (basée sur l'estimation effectuée en 1992 quand cet immeuble était habité) payée à l'ECAB - ce qui démontrerait que l'immeuble n'est pas inhabitable au vu d'une telle valeur - cela résulte simplement du fait que cette déduction peut être admise en tant que frais d'exploitation indépendamment de l'absence momentanée d'imposition de la valeur locative (voir ATF 133 II 287, consid. 3).

## E. 5

a) Le recourant estime que ses frais de travaux de restauration de monuments historiques sont déductibles même s'ils ont augmenté la valeur de son immeuble. b) Ces dépenses sont déductibles aux conditions (cumulatives) suivantes: - les travaux visés correspondent bien à des travaux de restauration; - ils portent sur des monuments historiques; - ils sont entrepris par le contribuable en vertu de dispositions légales; - ils sont entrepris en accord avec les autorités ou sur leur ordre; - ils ne sont pas couverts par une subvention. Si les conditions légales sont toutes réalisées, des règles spéciales s'appliquent à ces dépenses puisqu'elles sont alors intégralement déductibles. On ne procède à aucune analyse de l'impact des travaux sur la valeur de l'immeuble, de sorte que même les travaux d'investissement apportant une plus-value à l'immeuble (totale ou partielle) sont entièrement déductibles, contrairement à ce que prévoit l'art. 34 let. d LIFD précité (MERLINO in Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 32 n. 81 ss). En matière de protection des monuments historiques, la tâche de la Confédération se limite pour l'essentiel aux objets d'importance nationale. La protection des monuments d'importance régionale et locale incombe aux cantons, de sorte que c'est principalement aux cantons qu'il appartient de définir la notion de "monument historique" (arrêts TC FR 4F 02 46 précité, consid. 7 et références citées ainsi que 607 2009 4/5 et 604 2009 6 à 9 du 11 décembre 2009). Dans le canton de Fribourg, la notion de "bien culturel" est définie à l'art. 3 al. 1 de la loi fribourgeoise du 7 novembre 1991 sur la protection des biens culturels (LPBC; RSF 482.1). Il s'agit d'un "objet, immeuble ou meuble, ancien ou contemporain, qui présente, pour la communauté, de l'importance comme témoin de l'activité spirituelle, de la création artistique et de la vie sociale". Les biens culturels immeubles ainsi que les parties intégrantes et les accessoires qui présentent un intérêt propre peuvent être mis sous protection (art. 19 let. a LPBC). La mise sous protection se fait à l'aide des instruments et selon les procédures de la législation sur l'aménagement du territoire et les constructions (art. 20 LPBC). Les biens culturels protégés sont recensés au moyen d'un inventaire officiel (art. 48 al. 1 LPBC). Les immeubles protégés font l'objet d'un inventaire distinct (art. 54 al. 1 du règlement fribourgeois du 17 août 1993 d'exécution de la loi sur la protection des biens culturels [RELPBC; RSF 482.11]). Dans cette affaire 4F 02 46 précitée, la Cour fiscale a considéré que le bâtiment étant classé à l'inventaire de la Commission cantonale des monuments historiques et édifices publics, l'on pouvait se demander si une partie du coût des travaux ne serait pas déductible au titre de frais occasionnés par des travaux de restauration de biens culturels immeubles. Elle a précisé à cet égard que seul le supplément de coûts occasionné par des contraintes architecturales liées à la mise sous protection de l'immeuble pourrait être admis en déduction à ce titre. Elle a ajouté qu'il appartenait en outre aux recourants d'alléguer et d'établir que les contraintes en question avaient renchéri les coûts de construction. c) En l'espèce, le Service des biens culturels relève dans son préavis du 18 juillet 2012, qu'en application de la mesure de protection prise au PAL pour le bâtiment et le site bâti, l'exécution des travaux devra respecter les conditions suivantes : "- le toit sera couvert de tuiles de terre cuite de teinte d'aspect naturel. S'agissant d'un bâtiment ancien, le toit sera couvert de tuiles de pétrin; - la ferblanterie sera exécutée en cuivre ou en zinc (pas de métal brillant de type inox); - les menuiseries des portes et fenêtres seront en bois ; - le mode d'exécution des travaux de remise en état des façades et de la toiture ainsi que des éléments intérieurs conservés sera déterminé d'entente avec le Service des biens culturels. Le requérant ou son architecte prendront contact en temps opportun avec le Service des biens culturels".

Tribunal cantonal TC Page 8 de 10 Il convient d'examiner si ces contraintes, que l'autorité intimée a qualifiées à juste titre de "générales" dans ses observations sur le recours tout en relevant que l'immeuble en cause n'a pas fait l'objet d'une subvention selon l'art. 3 RELPBC, ont engendré un surcoût pour le recourant, indépendamment du fait qu'il ait demandé ou non une subvention. Dans son recours, et comme il l'avait déjà précisé en procédure de réclamation, ce dernier relève qu'en remplissant la formule de répartition pour la déduction des frais effectifs des immeubles privés conformément à 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 fiscale 2011, il a tenu compte de ses dépenses pour la protection des bâtiments historiques (outre les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement). L'on relèvera toutefois que s'il a expliqué dans sa réclamation que, pour les points 12 à 14 [location de machines et échafaudage], environ 41% des montants concernaient les économies d'énergie et la protection des bâtiments historiques, il ne chiffre pas le surcoût qu'ont représenté ces travaux de protection. Il ne démontre pas qu'une partie des éléments remplacés, en façade par exemple, lui ont coûté plus cher qu'un remplacement standard. Or, dans la mesure où il lui appartient de prouver qu'une partie des frais revendiqués peuvent être déduits au titre de frais de restauration de l'art. 32 al. 3 LIFD, et où il n'a pas établi que tel était le cas, il ne peut pas prétendre à cette déduction. Il s'ensuit que l'autorité intimée était en droit de refuser en bloc les frais de travaux de remise en état de l'immeuble.

#### **E. 6**

a) Au vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral sera dès lors rejeté. b) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative: RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, il se justifie de mettre à la charge du recourant un émolument de CHF 300.-. II. Impôt cantonal (604 2014 44)

#### **E. 7**

Le recours, déposé le 9 avril 2014 contre une décision du 5 mars 2014, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1) et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.

#### **E. 8**

a) En droit cantonal aussi, le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire, au niveau cantonal, les frais nécessaires à leur entretien, les primes d'assurances relatives à ces 1 [http://www.fr.ch/scc/files/pdf39/notice\\_sei\\_f.pdf](http://www.fr.ch/scc/files/pdf39/notice_sei_f.pdf)

Tribunal cantonal TC Page 9 de 10 immeubles et les frais d'administration par des tiers. Il peut déduire, en outre, 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 et 3 LHID). Sont en outre déductibles les frais occasionnés par des travaux de restauration de biens culturels immeubles que le contribuable entreprend en vertu de dispositions légales, en accord avec les autorités ou sur leur ordre, pour la part non couverte par des subventions (art. 33 al. 3 LICD ainsi que 9 al. 3 LHID). L'art. 35 LICD dispose en revanche que ne peuvent pas être déduits les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune (let. d). b) En présence de règles similaires, le raisonnement mené et les conclusions adoptées pour l'impôt fédéral direct peuvent être transposées en droit cantonal.

#### **E. 9**

- a) Au vu de ce qui précède, le recours formé en droit cantonal sera dès lors rejeté lui aussi.
- b) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. 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 CHF 50.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, il se justifie de mettre un émolument de CHF 300.- à la charge du recourant. la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2014 43)

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