

FR_GERICHTE 604 2015 100 vom 13. März 2017

FR Kantonsgericht, 2017-03-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2015_100

FR: FR_GERICHTE 604 2015 100 du 13 mars 2017

IT: FR_GERICHTE 604 2015 100 del 13 marzo 2017

Regeste

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

Erwägungen

E. 04

"Etat des immeubles" jointe à la déclaration d'impôt. Ces CHF 2'043'338.- sont constitués de charges comptabilisées à hauteur des montants suivants : conciergerie pour CHF 122'791.15, assurances et taxes pour CHF 122'276.40, frais d'entretien pour CHF 1'621'177.52, frais administratifs de gérance pour CHF 23'889.30, honoraires de gérance pour CHF 136'075.75, honoraires juridiques et administratifs pour CHF 12'004.-, frais bancaires pour CHF 123.95. Par courriel du 4 juillet 2014, B. _____ a été invité à produire notamment les extraits de compte "frais d'entretien d'immeuble" 2011 et 2012 avec descriptif des immeubles concernés pour chaque dépense, afin de permettre la reconstitution des frais d'entretien par immeuble. Il a également été invité à expliquer pourquoi ces frais n'avaient pas été activés en 2012.

Tribunal cantonal TC Page 3 de 12 604 2015 100/101 Le 8 septembre 2014, la fiduciaire de B. _____ a transmis les détails des comptes frais d'immeubles pour 2011 et 2012, le compte de pertes et profits détaillé pour l'année 2012 sur lequel figurent les comptes intégrés dans les frais d'entretien. La fiduciaire a proposé, au vu du nombre de paiements, d'apporter les classeurs de factures en précisant qu'il s'agissait d'une rénovation importante, raison pour laquelle, les frais avaient été passés en charges dès 2012. Par taxation ordinaire du 18 septembre 2014, le Service cantonal des contributions a arrêté la déduction des frais d'entretien d'immeubles (code 4.310 de l'avis de taxation pour les immeubles imposables à D. _____) à CHF 1'041'525.- au lieu des CHF 2'043'338.- revendiqués. L'impôt cantonal sur le revenu dû par B. _____ et son épouse a été fixé à CHF 154'480.50, et leur impôt fédéral direct à CHF 133'609.-. Leur impôt sur la fortune a été arrêté à CHF 12'801.05 sur la base d'une fortune imposable de CHF 3'879'140.- (au lieu des CHF 2'043'420.- déclarés sous le code 7.910). L'avis de taxation comportait notamment l'indication suivante : "3320 D. _____ Fr. 33'473'000 Valeur au 31/12/2011 - 1'596'949 Prix de revient de l'immeuble vendu le 29/06/2012 + 1'502'491 Frais d'entretien d'immeuble 2012 [sur CHF 1'621'177.52] 33'378'542 Valeur au 31/12/2012, avant amortissement - 500'678 Amort. 2012 (1.5%) Fr. 32'877'864 Valeur nette au bilan au 31/12/2012 (...) 4313 D. _____ Les frais d'entretien d'immeuble p/Fr. 1'502'491 (cpte 7550) sont à activer dans la valeur de l'immeuble au bilan. L'autorité de taxation admet un amortissement de 1.5% selon l'usage (art. 29 al. 2 LICD et notice A 1995; pour 2012 cet amort. se monte à Fr. 500'678 (voir aussi note sous code 3320)." B. Le 3 novembre 2014, B. _____ a formé réclamation par l'intermédiaire de sa fiduciaire en indiquant que les frais s'élevant à CHF 1'502'491.- correspondaient à des frais

d'entretien qui n'engendraient pas de plus-value immobilière et qu'ils devaient donc être portés en diminution des revenus locatifs de l'année 2012. Il a conclu à une taxation conforme à la déclaration déposée. Par décision du 12 août 2015, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée. Il a observé que le coût d'achat des immeubles concernés s'élevait à CHF 31'423'840.-, que la rénovation de ces immeubles avait débuté directement en 2011 par un investissement de CHF 2'302'081.-, montant comptabilisé en plus-value et qu'un amortissement de CHF 252'921.- avait été enregistré en fin d'année et admis en charge fiscalement (2011). Il a également constaté, lors de la taxation de la période fiscale en cause (2012), que le bilan présentait un seul compte à l'actif malgré la présence de quatre immeubles, et que l'analyse de la comptabilité "G. _____" révélait différents comptes de frais d'immeubles : les comptes liés aux frais divers administratifs et de gérances ventilés par immeubles, ainsi qu'un compte de charge intitulé "7550 - Frais d'entretien" englobant les frais de différents corps de métier liés à la construction pour CHF 1'502'941.-. Il a considéré ce montant comme de la plus-value immobilière devant être porté au bilan en application des règles du droit commercial, manière de faire déjà "appliquée par le représentant du contribuable lors de la période 2011".

Tribunal cantonal TC Page 4 de 12 604 2015 100/101 C. Par acte du 11 septembre 2015, B. _____ et son épouse ont interjeté recours par l'intermédiaire de leur nouveau mandataire et concluent à l'annulation de la décision entreprise sous suite de frais et dépens. Ils font valoir en substance qu'aucune amélioration durable de l'actif immobilisé ne peut être retenue suite aux travaux d'entretien effectués en 2012 si bien qu'il ne s'agit pas de frais d'amélioration d'actifs immobilisés mais de frais d'entretien à comptabiliser dans les charges. Ils précisent que l'activation en 2011 des CHF 2'302'081.- investis l'a été au titre de frais d'acquisition d'actifs immobilisés. L'avance de frais fixée à CHF 19'400.- par ordonnance du 15 septembre 2015 a été déposée dans le délai imparti. Dans ses observations datées du 28 et déposées le 31 décembre 2009, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il produit un tableau des montants comptabilisés en 2011 et 2012 avec la part qu'il a admise pour ces deux périodes fiscales. Il estime en bref que les travaux effectués en 2012 constituent en réalité une suite de la rénovation commencée en 2011, que les frais de rénovation revendiqués en déduction en 2012 entrent clairement dans la catégorie des frais de remise en état et que l'ensemble de ces travaux (exécutés en 2011 pour CHF 2'302'081.- et en 2012 pour CHF 1'502'491.-) portent sur des dépenses commerciales dont l'usage servira au contribuable sur plus d'un exercice comptable de sorte qu'il y a lieu de les activer. Invitée à déposer des observations sur le recours, l'Administration fédérale des contributions y a renoncé. En date du 18 novembre 2015, les recourants ont déposé leurs contre-observations. Ils maintiennent leurs conclusions et font valoir pour le surplus que si des frais ont été activés au bilan au titre de frais d'acquisition du revenu en 2011, il n'en va pas forcément de même en 2012. Ils exposent que selon les actes notariés des 7 février et 3 mars 2011, le contribuable était seulement autorisé, avant d'être propriétaire, à effectuer des travaux de rénovation nécessitant une activation au bilan pour la période de 2011 et non pas des travaux d'entretien. Ils ajoutent que les travaux effectués en 2011, l'ont été sur des logements qui n'étaient pas louables et n'étaient pas loués à cause d'un état de délabrement important, ce qui implique que les travaux de 2011 ont été comptabilisés comme frais d'acquisition du revenu, lesdits appartements ayant pu être reloués après les travaux seulement. Tel ne serait pas le cas des travaux effectués en 2012 qui ont été effectués sur des logements habitables et louables en l'état, ce qui démontrerait qu'il s'agit bien de travaux d'entretien et non de

travaux nécessitant une activation au bilan. Ils relèvent enfin que la valeur d'acquisition est plus élevée que la valeur effective au moment de l'achat (CHF 26'000'000.-) et que le Service cantonal des contributions ne peut pas démontrer - faute d'expertise ou d'inspection - qu'il s'agit d'une rénovation, les factures ne permettant pas de conclure à une modernisation des logements. Une copie de cette détermination a été communiquée au Service cantonal des contributions pour information le 19 novembre 2015.

Tribunal cantonal TC Page 5 de 12 604 2015 100/101 en droit I. Impôt fédéral direct (604 2015 100) 1. Le recours, déposé le 11 septembre 2015 contre une décision du 12 août 2015, 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. 2. a)

Conformément à l'art. 25 LIFD, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a, à savoir notamment, pour les contribuables exerçant une activité indépendante, les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 1 LIFD). Leur déductibilité est conditionnée par la preuve de leur nécessité au regard de l'activité en cause (NOËL, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, art. 27 n. 2). Les dépenses d'entretien d'immeubles faisant partie de la fortune commerciale de contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent constituer des "frais [...] justifiés par l'usage commercial ou professionnel" au sens de l'article 27 al. 1 LIFD. Elles sont alors déductibles du bénéfice. En revanche, ne peuvent pas être déduits les autres frais et dépenses tels que les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune (art. 34 let. d LIFD). Selon l'art. 58 al. 1 let. a LIFD, applicable par analogie aux contribuables qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme (renvoi de l'art. 18 al. 3 LIFD), le calcul du revenu provenant d'une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 al. 1 LIFD se base sur le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent. A l'image de ce qui prévaut pour l'imposition du bénéfice des personnes morales, l'imposition du revenu provenant d'une activité lucrative indépendante exercée par un contribuable qui tient une comptabilité repose donc sur le bénéfice tel qu'il découle du bilan commercial (principe de l'autorité du bilan; "Massgeblichkeitsprinzip"). En conséquence, et selon la jurisprudence constante, les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques (OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 224). C'est pourquoi les charges de l'entreprise seront réintégrées au bénéfice imposable lorsqu'elles ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial. Il résulte de l'application analogique de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD que le produit de l'activité lucrative indépendante comprend également tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial. Font partie de ces prélèvements les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments d'actifs immobilisés. b) En l'espèce, les recourants estiment qu'en se fondant sur l'art. 34 let. d LIFD, l'autorité intimée a violé le droit fédéral, la déductibilité des frais d'entretien devant s'analyser sous l'angle des art. 18, 27 et 58 LIFD. Il convient toutefois d'observer que les règles sur la prise en compte des charges justifiées par l'usage commercial à l'exclusion des frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés correspondent à ce qui est prévu par les art. 27 al. 1 LIFD et 34 let. d LIFD précités. Par conséquent, l'on ne saurait reprocher à l'autorité intimée d'avoir violé le droit fédéral en se basant sur cette dernière disposition.

Tribunal cantonal TC Page 6 de 12 604 2015 100/101 Cela étant, sur les CHF 2'043'338.- de frais (conciergerie, assurances et taxes, frais d'entretien, frais administratifs de gérance, honoraires de gérance, honoraires juridiques et administratifs et frais bancaires) revendiqués sous le code 4.313 de l'annexe 04 pour les immeubles en cause, seul le montant de CHF 1'621'177.52 de frais d'entretien a été modifié par l'autorité intimée. Il a été diminué de CHF 1'502'491.-, soit le montant correspondant au total du compte 7550 (produit le

E. 8

a) Sur le plan cantonal également, l'art. 26 LICD prévoit que le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux articles 27 à 34, à savoir notamment, pour les contribuables exerçant une activité indépendante, les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 28 al. 1 LICD). Ne sont pas déductibles en revanche les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune (art. 35 let. d LICD, correspondant à l'art. 39 let. a de l'ancienne loi fiscale cantonale citée par erreur par l'autorité intimée dans la décision attaquée). De même, selon l'art. 100 al. 1 let. a LICD, applicable par analogie aux contribuables qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme (renvoi de l'art. 19 al. 3 LICD), le calcul du revenu provenant d'une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 19 al. 1 LICD se base sur le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent. Et il résulte de l'application analogique de l'art. 100 al. 1 let. b LICD que le produit de l'activité lucrative indépendante comprend également tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial; en font partie les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments d'actifs immobilisés. Quant à la distinction entre frais d'entretien déductibles et dépenses apportant une plus-value à l'immeuble, et au fardeau de la preuve (voir consid. 3a et 4 plus avant), les principes prévalant en matière d'impôt fédéral direct s'appliquent également en droit cantonal. b) En présence de règles similaires, les considérations développées ci-dessus (voir consid. 5 plus avant) peuvent être transposées en droit cantonal. Pour les mêmes motifs que ceux invoqués en matière d'impôt fédéral direct, il se justifie de renvoyer le dossier à l'autorité intimée afin que soit fixée la part des CHF 1'502'491.- de charges comptabilisées qui constitue des frais d'entretien déductibles.

E. 9

a) Le recours formé en droit fédéral est partiellement admis b) 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 CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

Tribunal cantonal TC Page 11 de 12 604 2015 100/101 En l'espèce, pour les mêmes raisons qu'en matière d'impôt fédéral direct, il se justifie de mettre à la charge des recourants un émolument réduit. Celui-ci sera fixé à CHF 6'500.-. c) En vertu de l'art. 137 CPJA, en cas de recours, l'autorité de juridiction administrative alloue sur requête à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires engagés pour la défense de ses intérêts. L'indemnité de partie comprend les frais de représentation ou d'assistance et les autres frais de la partie (art. 140 CPJA). Elle est mise à la charge de la ou des parties qui

succombent. Selon l'art. 8 al. 1 Tarif JA, les honoraires alloués pour la représentation ou l'assistance de la partie, dus à titre de dépens, sont fixés sur la base sur la base d'un tarif horaire de CHF 250.-. Comme pour les frais de justice, le montant des honoraires est arrêté 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. 11 al. 2 Tarif JA). En l'espèce, pour les mêmes raisons qu'en droit fédéral, les recourants ont droit à une indemnité de partie réduite de CHF 1'314.-. Celle-ci sera supportée par l'Etat de Fribourg. la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2015 100)

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