

FR_GERICHTE 604 2016 30 vom 25. August 2017

FR Kantonsgericht, 2017-08-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2016_30

FR: FR_GERICHTE 604 2016 30 du 25 août 2017

IT: FR_GERICHTE 604 2016 30 del 25 agosto 2017

Regeste

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

Erwägungen

E. 1

Le recours, déposé le 17 mars 2016 contre une décision du 23 février 2016, 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.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 9 604 2016 30/31

E. 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, et notamment les amortissements et les provisions (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). b) 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.

E. 3

a) Dans un arrêt déjà ancien concernant les frais d'entretien d'un immeuble agricole, l'ancienne Commission de recours en matière d'impôt avait considéré que, selon les art. 32 al. 2 LIFD pour les immeubles privés et 27 al. 1 LIFD pour les immeubles commerciaux, les frais d'entretien - au sens étroit, 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). Parmi les frais d'entretien, 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 (LOCHER, Kommentar zum DBG, Ière partie, 2001, art. 32 n. 24). Qu'il s'agisse de frais d'entretien courants ou de frais d'entretien extraordinaires (remise en état ou remplacement de vieilles installations), il se produit automatiquement une augmentation de la valeur brute de l'installation immobilière par rapport à sa valeur avant son remplacement ou sa remise en état. Ce type d'augmentation de valeur n'a aucune influence sur la déductibilité de ces dépenses tant qu'elle n'est liée qu'au cycle de la durée de vie de ces travaux; il s'agit d'une

Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 604 2016 30/31 augmentation de valeur se produisant à court terme uniquement. Il est indispensable d'opérer une distinction entre cette augmentation de valeur à court terme qui n'empêche pas la déduction fiscale car l'on reste en présence de frais d'entretien au sens technique et fiscal, et l'augmentation de valeur durable à long terme par rapport à la valeur du bien à l'origine, laquelle est liée à l'amélioration de la qualité des équipements, ce qui exclut cette déduction fiscale à due concurrence, car on bascule alors dans un investissement (MERLINO, art. 32 n. 68). Un tel investissement immobilier n'est alors pas déductible en application de l'art. 34 let. d LIFD.

b) 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, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2001, ad 32 n. 18). Des travaux qui portent la valeur de l'immeuble au-delà de celle qu'il présentait alors cessent d'être déductibles fiscalement. Il en va différemment des immeubles faisant partie de la fortune commerciale. Ici, les dépenses d'entretien ne sont plus déductibles fiscalement, mais doivent être activées, lorsqu'elles portent la valeur réelle de l'immeuble au-delà de la valeur fiscale (celle ressortant du bilan fiscal) qu'il avait jusqu'alors (STUDER, Bilanzsteuerrecht, 1968, p. 85; GURTNER, Bilanzsteuerrecht I, script de cours, 1987, p. 131). En droit fiscal, il existe en effet une obligation d'activer les dépenses apportant une plus-value durable (dans le sens où elle durera au-delà de la date du bilan; LOCHER, art. 27 n. 7 et les références), obligation qui découle de l'article 34 let. d LIFD (voir STUDER, p. 82 s'agissant de l'ancien droit fédéral). Ce régime est lié à la faculté d'effectuer des amortissements sur les actifs (voir art. 27 al. 2 let. a et 28 LIFD), en diminuant leur valeur fiscale pour tenir compte de leur dépréciation, ce qui n'est pas possible pour les immeubles privés. Ainsi, la valeur fiscale qui sert de grandeur de

comparaison est le produit d'amortissements successifs (arrêt TA FR 4F 00 122 du 16 novembre 2001 consid. 2b, in RFJ 2001 402 ss). Dans l'arrêt 4F 00 122 précité, la Cour fiscale a confirmé que pour les immeubles appartenant à la fortune commerciale, les dépenses d'entretien ne devaient pas être déduites mais activées lorsqu'elles augmentaient la valeur de l'immeuble par rapport à la valeur fiscale admise jusque là. Fiscalement, il existe une obligation d'activer (avec les possibilités d'amortissement qui y sont liées) pour les dépenses produisant une plus-value durable au-delà de la date du bilan. Elle a jugé que les dépenses pour la rénovation de la toiture d'un immeuble agricole représentaient des frais d'entretien au sens technique (de remise en état, "Wiederinstandstellungskosten") qui en tant que tels n'augmentaient pas la valeur de l'immeuble. Il n'en demeurait pas moins que les travaux entrepris avaient augmenté la valeur effective de l'immeuble par rapport à la valeur comptable admise sur le plan fiscal. Même s'il était reconnu que selon la pratique, certains travaux d'entretien peuvent être portés immédiatement en déduction (pseudo amortissement unique), il fallait en conclure qu'en présence de travaux importants, à tout le moins une large part de leur coût devait être activée. C'est pourquoi, la Cour fiscale a confirmé la répartition par moitié entre dépenses de plus-value et frais d'entretien à laquelle avait procédé l'autorité intimée. La doctrine s'est référée à ce jugement sans le contredire (REICH/ZÜGER, in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2008, art. 27 n. 15). Récemment, la Cour fiscale a jugé que, non pas seulement le 1/3, mais les 2/3 des dépenses de rénovation d'un immeuble locatif appartenant à la fortune commerciale d'un entrepreneur constituaient des frais d'entretien d'immeuble et devaient être admis en déduction à ce titre (arrêt

Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 604 2016 30/31 TC FR 604 2015 37/38 du 14 novembre 2016 consid. 2a, affaire qui a été portée devant le Tribunal fédéral [2C_1166/2016 et 2C_1167/2016]). Elle a rappelé, en se référant à l'arrêt TF 2C_1155/2014 du 1er février 2016 (consid. 3.3.1), que le droit commercial fixe des valeurs maximales pour l'évaluation des actifs (art. 960a ss du code des obligations : CO; RSF 220) et que la doctrine économique est à la recherche des valeurs "justes", alors que d'un point de vue fiscal, on privilégie des valeurs minimales (limites inférieures d'évaluation). Celles-ci résultent du fait que les amortissements sur la fortune commerciale ne sont admis fiscalement que s'ils sont également justifiés par l'usage commercial (dans le domaine de l'activité lucrative indépendante : art. 27 al. 2 let. a LIFD). La limitation légale des amortissements découle directement du principe de droit fiscal de la proportionnalité (art. 127 al. 2 Cst. Féd.). L'impôt sur le revenu ou le bénéfice doit se baser sur les gains périodiques effectivement réalisés. A cet égard, les autorités fiscales doivent intervenir d'office (art. 130 al. 1 LIFD) lorsque la valeur réelle d'un actif de la fortune commerciale dépasse la valeur maximale admissible en droit commercial ou est au contraire inférieure à la valeur minimale autorisée en droit fiscal. La Cour fiscale a ainsi expliqué que si toutes les dépenses de remise en état étaient directement comptabilisées comme frais, il y aurait alors un risque qu'avec de tels amortissements immédiats, l'on se retrouve en-dessous des valeurs fiscales minimales, raison pour laquelle il est justifié et conforme au système d'examiner quelle part des frais de rénovation doit être activée. C'est ainsi que l'on se trouve en présence d'une plus-value, comme cela a été relevé plus avant, non seulement lorsqu'une possibilité d'utilisation supplémentaire peut-être créée, mais aussi lorsque la valeur de l'immeuble a augmenté par rapport à la précédente valeur fiscale (incluant également les amortissements) à la date du bilan. Dans une affaire concernant un immeuble agricole également (arrêt TA FR 4F 04 47 du

E. 7

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. 3 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. 3 et 4) 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 60'882.- de charges comptabilisées qui constitue des frais d'entretien déductibles.

E. 8

a) Le recours formé en droit cantonal 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). 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 de CHF 200.-.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 604 2016 30/31 la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2016 30)

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