

FR_GERICHTE 604 2016 73 vom 20. Januar 2017

FR Kantonsgericht, 2017-01-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2016_73

FR: FR_GERICHTE 604 2016 73 du 20 janvier 2017

IT: FR_GERICHTE 604 2016 73 del 20 gennaio 2017

Regeste

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

Erwägungen

E. 29

juillet 2013 du Préfet du district de la Broye). Dans la déclaration d'impôt de la période fiscale 2014 et le questionnaire pour l'estimation des valeurs locatives et fiscales des immeubles non agricoles y relatif, les recourants ont annoncé pour leur part de propriété par étages une valeur locative de CHF 25'320.-, une valeur vénale de CHF 1'000'000.- et une valeur fiscale de CHF 544'000.-. Ils ont revendiqué la déduction de frais d'entretien de l'immeuble à hauteur d'un montant de CHF 198'273.- (code 4.310) sur la base de la formule de répartition pour la déduction des frais effectifs des immeubles privés qu'ils ont complétée. Par avis de taxation du 21 janvier 2016, le Service cantonal des contributions a notamment fixé la valeur locative de la part de propriété par étages des recourants pour 2014 à CHF 17'796.- (code 3.310) en tenant compte d'une valeur locative annuelle corrigée de CHF 26'544.- (voir dossier fiscal, communication des valeurs d'immeuble du 21 décembre 2015) et du fait que l'appartement a été occupé à partir de mai 2014. La valeur fiscale a été établie en conséquence à CHF 554'000.- (code 3.310). Quant à la déduction pour les frais d'entretien d'immeuble (code 4.310), elle a été limitée à CHF 1'770.-, soit 10% de la valeur locative, avec la remarque suivante figurant au bas de l'avis de taxation: « selon notice spéciale [...] aucun frais d'entretien n'est déductible. Toutes les surfaces (intérieur et extérieur) ont subi un changement d'affectation et de profondes transformations ». B. Le 11 février 2016, les recourants ont formé réclamation à l'encontre de la taxation précitée. En plus d'un point qui n'est plus litigieux en procédure de recours, ils ont conclu à la déduction de CHF 140'848.20 au titre de frais d'entretien de l'immeuble (part entretien: CHF 74'513.20; part économie d'énergie: CHF 66'335.-) en raison des travaux au niveau de l'appartement du rez-de-chaussée ainsi que des travaux portant sur l'entretien de l'immeuble en général. Ils ont joint en annexe un dossier de répartition des frais, en faisant référence 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, éditée par le Service cantonal des contributions, valable dès la période fiscale 2011 (ci-après: la Notice spéciale).

Tribunal cantonal TC Page 3 de 8 Par décision sur réclamation du 22 avril 2016, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation en tant qu'elle concernait la déduction des frais d'entretien. Il a constaté que, selon les plans mis à l'enquête publique, des ouvertures de façade ont été créées, déplacées, agrandies ou obturées et que la quasi-totalité des cloisons intérieures ont été déplacées ou démolies. Se référant à la Notice spéciale précitée,

il a confirmé que les frais liés à de tels travaux de transformation consistant en une reconstruction intérieure totale n'étaient pas déductibles et que seule la déduction forfaitaire de CHF 1'770.- devait être accordée. C. Par recours du 20 mai 2016 déposé auprès de la Cour fiscale du Tribunal cantonal, les recourants contestent la décision précitée. Ils concluent à l'admission d'une déduction de CHF 80'146.85 en lien avec les travaux réalisés (part d'entretien: CHF 31'831.85; part économie d'énergie: CHF 48'315.-). Ils reconnaissent que ceux-ci ont eu pour but de changer l'affectation de leur bien immobilier, mais relèvent qu'ils en ont profité pour procéder à des travaux d'entretien déductibles, soit le remplacement du système de chauffage à mazout par un système de pompe à chaleur avec sondes géothermiques, l'optimisation de l'isolation de l'appartement, le remplacement des descentes de toit existantes, la réfection de l'étanchéité de la terrasse, la réfection des sanitaires et la réfection du réseau électrique. L'avance de frais fixée à CHF 1'000.- par ordonnance du 24 mai 2016 a été versée dans le délai imparti. Dans ses observations du 5 juillet 2016, le Service cantonal des contributions prend acte que les recourants admettent le changement d'affectation du rez-de-chaussée. Il confirme pour le reste sa position en relevant que les plans mis à l'enquête démontrent que seules quelques éléments de l'ouvrage primitif tels que les murs extérieurs et les piliers porteurs intérieurs ont été conservés, que tous les volumes intérieurs du rez-de-chaussée ont ainsi été transformés afin d'y aménager un nouveau logement, ce qui équivaut du point de vue fiscal à une construction nouvelle. Il conclut en conséquence au rejet du recours. Par détermination spontanée datée du 8 juillet 2016, remise à la poste le 12 juillet 2016, les recourants précisent que les montants faisant désormais l'objet de leurs conclusions ne représentent que la part relative à l'entretien de l'enveloppe du bâtiment dans son ensemble et ne sont pas spécifiques à l'appartement du rez-de-chaussée. Ils ajoutent qu'ils auraient pu entreprendre les démarches en deux temps, en effectuant dans un premier temps les travaux en vue du changement d'affectation et dans un second temps les travaux d'amélioration énergétique de l'immeuble, afin de bénéficier des frais d'entretien dans leur ensemble. C'est par mesure de simplification que les travaux ont été effectués en une seule et même étape. Une copie de cette détermination a été transmise le 13 juillet 2016 au Service cantonal des contributions, pour information. Il n'a pas été ordonné d'autre échange d'écritures. en droit I. Impôt fédéral direct (604 2016 73) 1. Le recours, déposé le 20 mai 2016 contre une décision du 22 avril 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);

Tribunal cantonal TC Page 4 de 8 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) 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). 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). b) 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 précitée. Cette notice contient un catalogue de répartition entre frais d'entretien déductibles, frais d'investissements apportant une plus-value aux immeubles et autres frais. Elle énonce également certains principes généraux, notamment la règle selon laquelle les investissements qui ont pour but de changer l'affectation des locaux, de transformer ou d'agrandir un immeuble, ou qui équivalent économiquement à une nouvelle construction ne sont pas déductibles. Bien qu'elle soit destinée à s'appliquer au niveau cantonal, 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, mis à part l'autorité qui les a émises respectivement, aucune différence n'était envisagée. C'est, d'ailleurs, l'avis que soutient ZWAHLEN (in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2008, n. 11 ad art. 32) qui observe, dans la

Tribunal cantonal TC Page 5 de 8 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 mesure de prendre en compte les usages, conceptions d'utilisation et les standards d'équipement (arrêt TC FR 604 2014 11 du 27 juillet 2015 consid. 2b). Le 28 mai 1999 déjà (arrêt TA FR 4F 95 202 du 28 mai 1999 consid. 2a) et à de nombreuses reprises par la suite (voir notamment les arrêts TC FR 604 2016 11 du 27 juillet 2015; 607 2010 25 du 1er février 2012), la Cour fiscale a rappelé que l'uniformisation de la pratique en matière de déduction de frais d'entretien, introduite par le catalogue de répartition ainsi publié, 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. c) La qualification de dépenses d'investissement immobilier non déductibles au sens de l'art. 34 let. d LIFD peut s'appliquer 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 où, en principe, tant les frais de démolition que les frais de reconstruction de l'immeuble sont des dépenses d'investissement. 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 des frais d'entretien déductibles dans les situations où il ne s'agit que de dégâts partiels causés par l'incendie, cas où les travaux ne peuvent pas être qualifiés de reconstruction totale, au sens du droit de la construction, mais plutôt de simple rénovation ou de remise en état (arrêt TC FR 604 2010 63/64 du 1er juillet 2011 consid. 3a). 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 la 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, 2008, art. 32 n. 75). d) Le Tribunal fédéral a confirmé 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 relevé 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. 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 (arrêt TF

Tribunal cantonal TC Page 6 de 8 2C_153/2014 du 4 septembre 2014, consid. 2.2 ss et 3.2 s. et les références; voir également arrêt TF 2C_63/2010 du 6 juillet 2010, consid. 2.3 in Revue fiscale 2010 p. 864 ss). Le Tribunal fédéral a également retenu que divers travaux afférents à un immeuble ayant coûté plus de CHF 130'000.- (not. travaux de maçonnerie, de peinture et de plâtrerie, de remplacement de sanitaires et d'installations électriques etc.) avaient amélioré d'un seul coup et à grands frais l'immeuble et constituaient non pas une rénovation partielle mais une remise en état complète qui avait concerné tous les éléments essentiels de ce dernier. En effet, sont déterminants en particulier l'état de la construction et les infrastructures nécessaires telles que le chauffage, les installations électriques et les sanitaires (arrêt TF 2C_286/2014 du 23 février 2015 consid. 3.2 et 3.4, in RDAF 2016 II p. 407, 410-411). e) La jurisprudence de la Cour fiscale va dans le même sens. Dans un arrêt 4F 02 46 du 21 février 2003, concernant la déductibilité de dépenses pour des travaux de démolition/reconstruction d'une maison villageoise du Vully, elle a ainsi considéré que les frais engagés 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. On est en effet 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. 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. Plus récemment, dans un arrêt 604 2014 122 du 25 août 2015, la Cour fiscale a rejeté sur la base du même raisonnement 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. Ceux-ci ont été assimilés économiquement à une nouvelle construction. 3. a) En l'espèce, comme le relève l'autorité intimée dans ses observations, les plans mis à l'enquête publique et figurant au dossier fiscal font ressortir que les travaux entrepris par les recourants ont notamment consisté en la création d'un nouvel appartement de 5 ½ pièces au rez-de-chaussée du bâtiment concerné, en lieu et place de locaux qui n'étaient auparavant pas destinés à cet usage. Seuls quelques éléments secondaires ont été conservés, tels que les murs extérieurs et les piliers porteurs intérieurs. Par contre, les ouvertures ont été modifiées et tous les volumes intérieurs du rez-de-chaussée ont été transformés, ce qui n'est pas contesté par les recourants. L'importance particulière des travaux ressort également de leur nature et des montants investis. Estimés à CHF 560'000.- selon le permis de construire, ceux-ci ont notamment porté sur le changement de fenêtres et de portes, sur la maçonnerie, la mise en place d'une isolation périphérique, la réfection de l'ensemble des sanitaires, la réfection de l'ensemble du réseau électrique, la cuisine et la plâtrerie. b) De tels travaux qui ont touché les éléments essentiels de l'immeuble tels que le chauffage, les sanitaires et les installations électriques et qui ont conduit à la création d'un nouvel

Tribunal cantonal TC Page 7 de 8 appartement de 5 ½ pièces ont augmenté de manière déterminante la valeur d'usage de la part de propriété par étage des recourants. Ils sont pratiquement comparables à une nouvelle construction et doivent en conséquence, dans la ligne de la jurisprudence exposée ci-dessus, être considérés comme une construction. Le grief des recourants selon lequel les montants faisant désormais l'objet de leur conclusion concernent le bâtiment dans son ensemble et non seulement leur part de propriété ne change rien à la conclusion qui précède. Ce qui est déterminant, c'est plutôt que les travaux en question, considérés globalement, ont apporté une plus-value considérable à leur part de propriété par étage, au point qu'ils doivent être assimilés à une nouvelle construction. Quant à l'argument selon lequel les travaux d'amélioration énergétique de l'immeuble auraient pu être réalisés plus tard et auraient alors été déductibles, il tombe également à faux. En effet, les recourants ont choisi de réaliser l'ensemble des travaux en une seule fois, pour des raisons pratiques évidentes et comme c'est du reste le cas pour la plupart des nouvelles constructions, de telle sorte qu'ils ne sauraient se prévaloir d'une hypothèse différente. C'est donc à bon droit que le Service cantonal des contributions n'a pas admis la déduction des frais relatifs aux travaux réalisés par les recourants sur leur immeuble en 2014, tant au titre de frais d'entretien qu'à celui de dépenses d'investissement destinées à économiser l'énergie. 4. 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 des recourants un émolument de CHF 500.-. II. Impôt cantonal (604 2016 74) 5. Le recours, déposé le 20 mai 2016 contre une décision du 22 avril 2016, 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. 6. a) En matière d'impôt 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. 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). En revanche, à l'image de l'art. 34 LIFD, l'art. 35 LICD dispose 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.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 8 7. 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 à la charge des recourants un émolument de CHF 500.-. la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2016 73)

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