

FR_GERICHTE 604 2017 77 vom 20. Juni 2018

FR Kantonsgericht, 2018-06-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2017_77

FR: FR_GERICHTE 604 2017 77 du 20 juin 2018

IT: FR_GERICHTE 604 2017 77 del 20 giugno 2018

Regeste

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

Erwägungen

E. 30

mai 2017, adressée uniquement au recourant et à son épouse. Cette décision fait en outre uniquement référence au numéro du chapitre fiscal de ceux-ci (690.250.349/11). La recourante n'est ainsi pas directement atteinte par la décision attaquée et n'a pas d'intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée. Elle n'a dès lors pas qualité pour recourir au sens de l'art. 76 let. a CPJA. En conséquence, pour l'impôt fédéral direct et pour l'impôt cantonal, le recours est irrecevable en tant qu'il est déposé par la recourante. 1.4. S'agissant de la situation de la recourante, on peut encore relever que celle-ci a certes, comme le recourant, déposé une réclamation contre l'avis de taxation du 16 mars 2017 concernant les éléments qu'elle détenait en commun avec celui-ci dans le cadre de l'hoirie de feu C._____. Toutefois, contrairement à ce qui prévaut pour le recourant, la recourante s'était déjà vue fixer par avis de taxation ordinaire du 19 janvier 2017 son revenu et sa fortune imposables pour la période fiscale 2015, y compris les revenus et les biens qu'elle détenait en commun avec le recourant dans le cadre de l'hoirie de feu C._____. Cette décision ne mentionnait aucune réserve quant à une modification liée à l'imposition de ces derniers éléments. En conséquence, en l'absence de contestation dans le délai de réclamation de 30 jours (voir art. 103 CPJA e. r. avec 79 al. 1 CPJA), elle est devenue définitive. Dans ces circonstances, indépendamment du constat qu'aucune décision formelle ne semble avoir été rendue sur la réclamation déposée par la recourante le 13 avril 2017, il apparaît que celle-ci était tardive. Elle était par ailleurs d'emblée sans objet puisqu'elle concluait à l'octroi d'une déduction de frais d'entretien d'immeuble qui avaient déjà été accordée sans correction en procédure de taxation. Impôt fédéral direct (604 2017 77) 2. 2.1. A teneur de l'art. 10 al. 1 LIFD, chacun des héritiers ou des associés ajoute à ses propres éléments imposables sa part du revenu de l'hoirie, de la société simple, de la société en nom collectif ou de la société en commandite. Cette disposition prévoit ainsi en particulier que le revenu d'une hoirie doit être attribué aux membres qui la composent, en proportion de leurs quotes-parts au sens du droit civil. Cela résulte du fait qu'une hoirie n'est pas dotée de la personnalité juridique et, partant, que la qualité de sujet fiscal ne peut lui être conférée (voir notamment arrêt TC FR 607 2012 34 du 12 mars 2014 consid. 2b; SALOMÉ in Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2017, ad art. 10 n. 2). Tribunal cantonal TC Page 6 de 11 La règle qui précède a notamment pour conséquence que les revenus réalisés par une hoirie ne sont pas imposables auprès de celle-ci, mais auprès des membres qui la composent. Conformément à cette règle, une hoirie

n'étant pas un sujet fiscal, elle ne peut en tant que telle pas faire l'objet d'une décision de taxation. 2.2. En l'espèce, les éléments concernant les immeubles dont le recourant est propriétaire commun dans le cadre de l'hoirie de feu C. _____ ont fait l'objet d'un avis de taxation spécifique à l'hoirie, daté du 16 mars 2017. Parallèlement, ces éléments ont été attribués au recourant à raison de sa quote-part dans l'hoirie (50%), avant d'être reportés dans l'avis de taxation ordinaire établi pour celui-ci et pour son épouse, daté du même jour. Ce mode de procéder permet certes au contribuable de contester les éléments spécifiques à l'hoirie en déposant une réclamation contre la part de ces éléments reportés dans son avis de taxation. Il est admissible sous cet angle. Par contre, il est problématique que le document fixant les éléments relatifs aux revenus et éléments de fortune de l'hoirie soit intitulé « avis de taxation ». Il a en effet été vu ci-dessus que ce document ne constitue pas une décision de taxation, puisqu'il ne concerne pas un sujet fiscal déterminé. Au contraire, il a pour seul but de déterminer des éléments qui seront par la suite répartis entre les contribuables concernés. Quant à la mention figurant en bas de page, à savoir « votre taxation est définitive. Les éléments imposables ne peuvent plus être contestés », elle ne correspond pas non plus à la nature du document concerné et elle est susceptible d'induire en erreur les destinataires du document. Il conviendrait dès lors de la supprimer. 3. Quoi qu'il en soit de ce qui précède, ce n'est pas le document fixant les éléments relatifs aux revenus et éléments de fortune de l'hoirie de feu C. _____ qui fait l'objet de la présente procédure, mais bien la taxation du recourant et de son épouse, plus précisément le montant de la déduction des frais d'entretien d'immeubles qui doit leur être accordée. A cet égard, le recourant revendique – en sus des frais d'entretien d'un autre immeuble situé à L. _____ – l'octroi d'une déduction de CHF 6'749.- correspondant à la moitié des frais relatifs aux travaux entrepris par l'hoirie sur ses immeubles en 2015. Quant au Service cantonal des contributions, il conclut désormais à l'octroi à ce titre d'une déduction d'un montant de CHF 1'566.- correspondant à la moitié d'une part de CHF 3'132.- correspondant selon lui à des travaux d'entretien, à l'exclusion de l'autre part de CHF 10'416.- qu'il qualifie de travaux de plus-value. 3.1. 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. 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) Tribunal cantonal TC Page 7 de 11 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). 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 augmentent la valeur intrinsèque de son bien, y apportant une plus-value durable (REICH/HUNZIKER in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3ème édition 2017, art. 34 n. 22; NOËL in Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral

direct, 2017, art. 34 n. 14). 3.2. Les frais d'entretien déductibles – 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). 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/LISSI in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 3ème édition 2017, art.

E. 32

n. 11). 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 ZWAHLEN, Die einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, 1986, p. 83 ss, 144 s.). 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, 1ère partie, 2001, art. 32 n. 24). Ces principes ont été rappelés encore récemment par la Cour fiscale notamment dans des causes concernant des travaux de rénovation d'une ferme et de réparation d'une piscine (arrêts TC FR 604 2014 122 du 25 août 2015 consid. 2 et 3; 604 2016 73 du 20 janvier 2017 consid. 2a à 2c). 3.3. En l'espèce, selon les indications fournies par le recourant, les travaux en question ont porté sur le remplacement d'un plafond en bois d'une ancienne étable par un plafond métallique et sur la réfection des sols de l'étable et de la grange attenante. 3.3.1. Il n'est désormais plus contesté que les travaux relatifs aux sols sont des travaux d'entretien. Sur la base des quelques éléments figurant au dossier, les frais liés au matériel nécessaire à ces travaux, pour un total de CHF 3'132.-, peuvent être qualifiés comme tels et le recours sera dès lors admis sur ce point. 3.3.2. Restent par contre litigieux les frais liés aux travaux de remplacement du plafond. Tribunal cantonal TC Page 8 de 11 Selon le recourant, ces travaux ont été rendus nécessaires par le fait que l'ancien plafond/plancher en bois était complètement « calciné » en raison du nombre d'années et du fait qu'il y avait du bétail en-dessous, au point que cela devenait dangereux de marcher dessus. Le Service cantonal des contributions relève quant à lui que les travaux ont consisté à démonter l'ancien plafond en bois à une hauteur de 2,2 mètres et à le remplacer par un nouveau plafond métallique posé à une hauteur de 4 mètres, ce qui offre de nouvelles possibilités d'utilisation comme par exemple un emploi en tant que dépôt fonctionnel. L'examen attentif des photos produites avec le recours permet de constater, avec le Service cantonal des contributions, que les travaux en question n'ont constitué ni à réparer, ni à rénover, ni même à remplacer le plafond en bois existant. Au contraire, ce plafond qui devait se situer à une hauteur d'environ 2.2 mètres à compter du sol selon les normes usuelles de ce type d'anciennes étables a été purement et simplement supprimé. Puis, en lieu et place, une structure métallique composée de piliers verticaux, de poutrelles et de tôles a été réalisée à une hauteur qui peut être estimée à 4 mètres. Il en résulte que les travaux réalisés ont été largement au-delà du simple maintien en l'état de l'immeuble et de ses possibilités d'utilisation. Au contraire, c'est un nouvel espace qui a été créé par la démolition de l'ancien plafond et la réalisation d'une nouvelle structure avec des matériaux différents. L'immeuble concerné a ainsi subi une véritable transformation partielle et offre désormais des possibilités d'utilisation différentes qui lui apportent une plus-value durable. Les dépenses de matériel liés à la réalisation des travaux en question, pour un montant de

CHF 10'416.-, doivent en conséquence être qualifiées de frais d'amélioration d'éléments de fortune qui, au sens de l'art. 34 let. d LIFD, ne peuvent pas être déduits du revenu. C'est dès lors à bon droit que le Service cantonal des contributions a refusé au recourant la déduction de la moitié du montant précité, soit CHF 5'208.-, en tant que frais d'entretien d'immeuble au sens de l'art. 32 al. 2 LIFD. 3.3.3. Sur le vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis dans le sens que la part du recourant dans les frais d'entretien déductibles pour les immeubles détenus en hoirie avec sa sœur sera augmentée de CHF 1'157.- à CHF 1'566.- (moitié de CHF 3'132.-). Le montant des frais d'entretien d'immeubles déductibles par le recourant et son épouse pour la période fiscale 2015 (code 4.310) sera ainsi porté de CHF 2'556.- à CHF 2'964.- (CHF 1'398.- + CHF 1'566.-). 4. 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). 4.1. En l'espèce, le recours relatif à l'impôt fédéral direct est déclaré irrecevable en tant qu'il a été déposé par la recourante (consid. 1.3). Tribunal cantonal TC Page 9 de 11 Toutefois, compte tenu des particularités de la situation, notamment du fait qu'il n'était pas évident d'emblée de constater que sa situation juridique n'était pas touchée par la décision sur réclamation adressée uniquement au recourant, il est renoncé à percevoir des frais pour cette partie de la procédure. 4.2. En tant qu'il a été déposé par le recourant, le recours relatif à l'impôt fédéral direct est très partiellement admis (consid. 3.3.3). Il se justifie en conséquence de mettre à sa charge des frais réduits, fixés à CHF 200.- et prélevés sur l'avance de frais effectuée. Impôt cantonal (604 2017 78) 5. 5.1. La réglementation légale cantonale concernant l'imposition des hoiries correspond, pour l'essentiel, à celle applicable en matière d'impôt fédéral direct exposée ci-dessus. En effet l'art. 10 LICD reprend dans un premier alinéa la teneur de l'art. 10 al. 1 LIFD, en précisant dans un second alinéa que la communauté héréditaire n'est imposable comme telle, selon le régime des personnes physiques, que si les héritiers ou leurs droits ne sont pas suffisamment connus. Comme il ressort des circonstances du cas particulier que les membres de l'hoirie de feu C. _____ ainsi que leurs droits respectifs sont parfaitement connus, l'exception prévue à l'art. 10 al. 2 LICD ne s'applique pas, de telle sorte que l'argumentation développée en relation avec l'art. 10 al. 1 LIFD et les conséquences qui en découlent peuvent être reprises pour l'impôt cantonal. 5.2. On peut ainsi relever que, pour l'impôt cantonal également, le mode de procéder du Service cantonal des contributions – à savoir l'établissement d'un avis de taxation spécifique à l'hoirie et le report des éléments en ressortant dans l'avis de taxation dans l'avis de taxation ordinaire établi pour celui-ci et pour son épouse – permet certes au contribuable de contester les éléments spécifiques à l'hoirie en déposant une réclamation contre la part de ces éléments reportés dans son avis de taxation. Toutefois, pour l'impôt cantonal également, il y a lieu de constater les problèmes formels liés d'une part à la dénomination du document fixant les éléments relatifs aux revenus et éléments de fortune de l'hoirie et d'autre part à la mention figurant en bas de page (voir consid. 2.2). 5.3. Pour le reste, en droit cantonal harmonisé, l'art. 33 al. 2 LICD (voir aussi art. 9 al. 3 LHID) prévoit également que 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.

Quant à l'art. 35 let. d LICD, à l'image de l'art. 34 let. d LIFD, il dispose que les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune ne peuvent en revanche pas être déduits du revenu. En présence de règles similaires, le considérant 3 concernant l'impôt fédéral direct peut être repris pour l'impôt cantonal. Il en résulte qu'au niveau cantonal également, le recours sera partiellement admis dans le sens que la part du recourant dans les frais d'entretien déductibles pour les immeubles détenus en hoirie avec sa sœur sera portée de CHF 1'157.- à CHF 1'566.- Tribunal cantonal TC Page 10 de 11 (moitié de CHF 3'132.-). Le montant des frais d'entretien d'immeubles déductibles par le recourant et son épouse pour la période fiscale 2015 (code 4.310) sera ainsi porté de CHF 2'556.- à CHF 2'964.- (CHF 1'398.- + CHF 1'566.-). 6. 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). 6.1. En l'espèce, pour les mêmes raisons qu'en droit fédéral, il n'est pas perçu de frais pour la partie de la procédure concernant la recourante (voir consid. 1.3 et 4.1) et des frais réduits de CHF 200.- seront mis à la charge du recourant (voir consid. 3.3.3 et 4.2). La Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2017 77) 1. 1.1. Le recours est irrecevable en tant qu'il est déposé par B. _____. 1.2. Il n'est pas perçu de frais pour cette partie de la procédure. 2. 2.1. Le recours est partiellement admis en tant qu'il est déposé par A. _____. Partant, la décision sur réclamation est modifiée dans le sens que le montant des frais d'entretien d'immeubles déductibles par le recourant et son épouse (code 4.310) pour la période fiscale 2015 sera porté de CHF 2'556.- à CHF 2'964.- (CHF 1'398.- + CHF 1'566.-). 2.2. Un montant de CHF 200.- est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice réduits pour cette partie de la procédure. Il est prélevé sur l'avance de frais effectuée. II. Impôt cantonal (604 2017 78) 3. 3.1. Le recours est irrecevable en tant qu'il est déposé par B. _____. 3.2. Il n'est pas perçu de frais pour cette partie de la procédure. Tribunal cantonal TC Page 11 de 11 4. 4.1. Le recours est partiellement admis en tant qu'il est déposé par A. _____. Partant, la décision sur réclamation est modifiée dans le sens que le montant des frais d'entretien d'immeubles déductibles par le recourant et son épouse (code 4.310) pour la période fiscale 2015 sera porté de CHF 2'556.- à CHF 2'964.- (CHF 1'398.- + CHF 1'566.-). 4.2. Un montant de CHF 200.- est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice réduits pour cette partie de la procédure. Il est prélevé sur l'avance de frais effectuée. Le solde de l'avance de frais est restitué aux recourants. III. Notification Conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. La fixation des montants des frais de procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA). Fribourg, le 20 juin 2018/msu Le Président : La Greffière :