

FR_GERICHTE 604 2018 114 vom 26. August 2019

FR Kantonsgericht, 2019-08-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2018_114

FR: FR_GERICHTE 604 2018 114 du 26 août 2019

IT: FR_GERICHTE 604 2018 114 del 26 agosto 2019

Regeste

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

Erwägungen

E. 1

Déposé le 3 novembre 2018 contre une décision sur réclamation du 5 octobre 2018, le recours a été interjeté dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Il est en conséquence recevable, tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Impôt fédéral direct (604 2018 114)

E. 2

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 (ODIP; RS 642.116), ainsi que dans les deux ordonnances prises sur cette base, respectivement, 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; OFIP; RS 642.116.2), et 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; OURE; RS 642.116.1). 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 (NOËL in Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, art. 34 n. 14).

E. 2.1

S'agissant des frais d'entretien déductibles au sens de l'art. 32 al. 2 1ère phrase LIFD, l'art. 1 al. 1 let. a OFIP énonce que sont en particulier déductibles à ce titre les dépenses dues aux

réparations ou aux rénovations, si elles n'entraînent pas une augmentation de la valeur de l'immeuble. 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

Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 1988 II. E n. 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 2017, art. 32 n. 11). Ces principes ont été rappelés encore récemment par la Cour fiscale notamment dans des causes concernant des travaux de rénovation d'une habitation dans une ancienne ferme, de réparation d'une piscine intérieure et de remplacement d'un plafond en bois d'une ancienne étable par un plafond métallique (arrêts TC FR 604 2014 122 du 25 août 2015 consid. 2 et 3; 604 2016 92 du 30 octobre 2017 consid. 2a à 2c; 604 2017 77 du 20 juin 2018).

E. 2.2

Quant aux investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement assimilés aux frais d'entretien au sens de l'art. 32 al. 2 2ème phrase LIFD, l'art. 5 ODIP précise que sont réputés tels les frais encourus en vue de rationaliser la consommation d'énergie ou de recourir aux énergies renouvelables. Ces investissements peuvent concerner tant le remplacement d'éléments de construction ou d'installation vétustes que l'adjonction d'éléments de construction ou d'installations dans des bâtiments existants. L'art. 7 ODIP ajoute que le Département fédéral des finances détermine d'entente avec le Département fédéral des transports, des communications et de l'énergie quelles mesures peuvent être assimilées aux mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie ou du recours aux énergies renouvelables. A cet égard, l'art. 1 OURE énumère une liste exemplative de telles mesures, comprenant celles tendant à réduire les déperditions énergétiques du bâtiment (let. a), celles en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie dans les installations du bâtiment (let. b), les analyses énergétiques et les plans-directeurs de l'énergie (let. c) et le renouvellement d'appareils gros consommateurs d'énergie, tels que cuisinières, fours, réfrigérateurs, congélateurs, lave-vaisselle, lave-linge, équipement d'éclairage, etc. qui font partie de la valeur de l'immeuble. Les dépenses d'économie d'énergie et de protection de l'environnement fiscalement déductibles au sens de l'art. 32 al. 2 2ème phrase LIFD sont ainsi uniquement celles qui visent à rationaliser la consommation d'énergie ou à recourir aux énergies renouvelables. Elles consistent généralement en des investissements qui déclenchent une augmentation de la valeur de l'immeuble; techniquement, ceux-ci ne devraient pas être déductibles, conformément à ce que prévoit l'art. 34 let. d LIFD. Toutefois, grâce à l'existence d'une base légale expresse, ils sont qualifiés de dépenses déductibles, en raison de leur but (MERLINO in Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct 2ème éd. 2017, art. 32 n. 92).

E. 3

Aux fins de concrétiser les dispositions légales fédérales et cantonales, la Direction des finances a édicté à l'attention des contribuables propriétaires d'immeuble une « 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 ». 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. En matière d'investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement, elle ne fait toutefois que reprendre l'art. 1 OURE en indiquant que les dépenses déductibles à ce titre comprennent les frais

Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 correspondant aux quatre grandes catégories de mesures ressortant de cette disposition (voir p. 6, chiffres 4 et 4.1).

E. 3.1

Bien que la Notice spéciale 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 soutiennent ZWAHLEN/LISSI (art. 32 n. 11) qui observent, dans la 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 (voir notamment arrêts TC FR 604 2018 26 du 14 décembre 2018 consid. 2.2.1; 604 2014 11 du 27 juillet 2015 consid. 2b).

E. 3.2

Déjà dans l'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 2014 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.

E. 3.3

La Notice spéciale précitée, éditée par le Service cantonal des contributions, fait l'objet de révisions régulières. Dans la mesure où la présente cause concerne la période fiscale 2015, il y a lieu de se référer à la version applicable dès la période fiscale 2011, la version suivante, datée de septembre 2017, n'étant applicable qu'à partir de la période fiscale 2017.

E. 4

En l'espèce, il a été admis en procédure de réclamation que les frais engagés par la recourante pour les travaux de réfection du sol de l'écurie du « chalet en bas », pour un montant de CHF 23'060.-, peuvent être considérés comme des dépenses d'entretien déductibles. Seule reste dès lors litigieuse la question de savoir si le solde du coût des travaux, soit un montant de CHF 64'290.40 (CHF 87'350.40 – CHF 23'060.-) correspondant à la construction de fosses à lisier pour deux chalets d'alpage, peut également être porté en déduction du revenu imposable.

E. 4.1

Il faut d'abord constater que les deux fosses à lisier en question constituent de nouveaux éléments de construction qui accroissent à l'évidence la valeur des immeubles de la recourante. Les dépenses d'investissement qui ont été consenties pour les réaliser ne sauraient dès lors être qualifiées de frais d'entretien au sens de l'art. 32 al. 2 1ère phrase LIFD. Il peut être ajouté que la référence faite par la recourante aux différents types de travaux mentionnés au chiffre « 8. Environnement » du catalogue de répartition contenu dans la Notice spéciale ne permet pas d'aboutir à une autre conclusion. En effet, ce catalogue a pour seule fonction de déterminer dans quelle mesure des travaux réalisés sur un immeuble doivent être

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9 considérés comme des investissements non déductibles ou au contraire comme des frais d'entretien déductibles. Or, il doit être constaté que les nouvelles constructions ou installations y sont systématiquement qualifiées de dépenses d'investissement non déductibles (voir p. ex. ch. 8.1.1.a pour un nouvel aménagement de jardin, ch. 8.1.2.a pour un nouveau mur de soutènement, ch. 8.1.3.a pour un premier goudronnage, pavage ou pose de dalles en ciment, ch. 8.1.4. pour une amélioration du sol par drainage, étayage ou mise en place de terre végétale, 8.2.1.e pour une nouvelle canalisation ou conduite d'alimentation. Le fait que les frais de raccordement à un autre réseau d'eau (réseau communal) soient quant à eux qualifiés de dépenses d'entretien (ch. 8.2.3) n'y change rien. De tels travaux sont en effet fondamentalement différents de ceux qui ont été réalisés sur les immeubles de la recourante et qui ont consisté en la création de nouvelles fosses à lisier, soit des éléments de construction qui n'existaient pas auparavant.

E. 4.2

Il reste à déterminer si, comme le soutient la recourante, le coût de construction des deux fosses à lisier peut être considéré comme un investissement destiné à économiser l'énergie et à ménager l'environnement qui peut être assimilé à des frais d'entretien déductibles. Il a été vu ci-dessus (consid. 2.2.) que, à teneur de l'art. 32 al. 2 2ème phrase LIFD et de ses dispositions d'exécution, les dépenses d'investissement visant à économiser l'énergie et à ménager l'environnement qui sont fiscalement déductibles sont uniquement celles qui visent à rationaliser la consommation d'énergie ou à recourir aux énergies renouvelables. Ces normes sont claires et constituent un régime d'exception par rapport à la règle générale selon laquelle les dépenses d'investissement ne sont pas déductibles. On ne saurait dès lors en faire une interprétation extensive qui reviendrait à admettre le caractère déductible de l'ensemble des dépenses d'investissement qui ont pour but de protéger l'environnement ou, plus particulièrement comme en l'espèce, de respecter les normes applicables en matière de protection des eaux. Quant à la référence faite par la recourante au chiffre « 8. Environnement » du catalogue de répartition contenu dans la Notice spéciale, elle ne lui est pas non plus utile sous cet angle. Premièrement, le catalogue figurant dans la Notice spéciale a uniquement pour but d'assurer une application uniforme du droit (voir consid. 3.2) et ne saurait à ce titre conduire à une extension de la notion de frais destinés à ménager l'environnement au sens prévu par la loi et ses normes d'application. Deuxièmement comme le relève le Service cantonal des contributions, le terme « environnement » ne se réfère pas dans ce contexte à des travaux qui constitueraient des mesures de protection des éléments naturels, mais à des travaux concernant l'espace « environnant » les constructions qui se trouvent sur un immeuble déterminé, à savoir les proches alentours de celles-ci (voir également la version allemande de la Notice spéciale, dans laquelle le titre « 8. Environnement » est traduit par « 8. Umgebung »). Il en résulte que la réalisation des deux

fosses à lisier en question ne correspond pas à des dépenses d'investissement visant à économiser l'énergie et à ménager l'environnement au sens de l'art. 32 al. 2 2ème phrase LIFD. L'investissement y relatif n'est en conséquence pas non plus déductible à ce titre.

E. 5

Sur le vu de ce qui précède, c'est à bon droit que le Service cantonal des contributions a retenu que le montant de CHF 64'290.40 (CHF 87'350.40 – CHF 23'060.-) correspondant à la construction de fosses à lisier pour deux chalets d'alpage ne peut pas être admis au titre de frais déductibles.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9 Le recours sera dès lors rejeté et la décision attaquée confirmée.

E. 5.1

En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. 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, vu le rejet du recours, il se justifie de mettre à la charge de la recourante des frais de procédure fixés à CHF 400.- et prélevés sur l'avance de frais effectuée.

E. 5.2

Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens. Impôt cantonal (604 2018 115)

E. 6.1

En droit cantonal harmonisé, l'art. 33 al. 2 LICD (voir aussi l'art. 9 al. 3 LHID) prévoit lui aussi 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. Cette disposition énonce également que sont en outre déductibles les dépenses d'investissements destinées à économiser l'énergie et à ménager l'environnement « dans la même mesure que pour l'impôt fédéral direct ». 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, les consid. 2, 3 et 4 concernant l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. Il en résulte que pour cet impôt également, la réalisation des deux fosses à lisier en question ne correspond ni à des dépenses d'entretien, ni à des dépenses d'investissement visant à économiser l'énergie et à ménager l'environnement au sens de l'art. 32 al. 2 2ème phrase LICD. C'est ainsi à bon droit que le Service cantonal des contributions a retenu que le montant de CHF 64'290.40 (CHF 87'350.40 – CHF 23'060.-) correspondant à la construction de fosses à lisier pour deux chalets d'alpage ne peut pas être admis au titre de frais déductibles.

E. 6.2

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 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, vu le rejet du recours, il se justifie de mettre à la charge de la recourante des frais de procédure fixés à CHF 400.- et prélevés sur l'avance de frais effectuée.

E. 6.3

Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 la Cour arrête: Impôt fédéral direct (604 2018 114)

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