

# FR\_GERICHTE 604 2018 26 vom 14. Dezember 2018

FR Kantonsgericht, 2018-12-14, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2018\\_26](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2018_26)

FR: FR\_GERICHTE 604 2018 26 du 14 décembre 2018

IT: FR\_GERICHTE 604 2018 26 del 14 dicembre 2018

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 15

décembre 2016). Le montant de CHF 247.- admis au titre de frais d'entretien pour cet élément peut dès lors aussi être validé, non sans relever en passant que le prix de celui-ci s'inscrit également dans la tendance permettant d'attribuer un standing relativement élevé à la nouvelle cuisine. Le recours sera dès lors rejeté en tant qu'il concerne les travaux de réfection de la cuisine et le remplacement des appareils électroménagers.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 15 3.2. Travaux liés aux installations électriques et au raccordement TV. 3.2.1. Sous le titre 7.3 Installations électriques (p. 16), la Notice spéciale contient les règles de répartition suivantes entre les frais d'entretien déductibles et la plus-value non déductible: a) réfection de l'installation électrique, adaptation aux normes, mais sans extension (plus-value): 1/3 plus-value, 2/3 entretien; b) contrôle et réparation de l'installation: 1/1 entretien. Quant aux frais liés aux installations téléphoniques, TV et internet, le chiffre 7.4.1 de la Notice spéciale (p. 16) énonce pour seule règle de répartition (let. a) qu'une nouvelle installation ou un raccordement au fournisseur, inclus la taxe de raccordement, constitue en totalité une plus-value. 3.2.2. Sur la base de ces normes, le Service cantonal des contributions retient l'hypothèse prévue par le chiffre 7.3.1.a) pour les travaux liés aux installations électrique et applique la règle prévue au chiffre 7.4.1.a) pour l'extension du câblage TV, le déplacement de prises ou la pose de luminaires. Il fixe ainsi la part des frais d'entretien déductibles à CHF 3'244.-, soit 2/3 du montant de CHF 4'866.- au total relatif aux travaux liés à la rénovation de la cuisine (CHF 3'996.-) et au remplacement de plaques de recouvrement, au remplacement et à l'adjonction d'un nouveau variateur (CHF 870.-). Il retient par contre qu'un montant de CHF 600.- relatif à l'extension du câblage TV, à l'installation d'une nouvelle prise et à la pose d'un luminaire constitue intégralement une plus-value. A l'appui de sa position, le Service cantonal des contributions considère en substance qu'un variateur a été remplacé et un nouveau variateur a été installé, de telle sorte que les travaux n'ont pas consisté en une simple réfection. Quant aux recourants, ils revendiquent que la totalité du coût des installations électriques liées à la rénovation de la cuisine soit considérée comme des frais d'entretien déductibles. Ils se réfèrent pour cela au chiffre 7.3.1.a) de la Notice spéciale. Ils demandent en outre que le montant de CHF 600.- précité soit lui aussi assimilé à des frais d'entretien, dans la mesure où les travaux en question sont directement liés à la rénovation de l'appartement et n'apportent aucune plus-value. 3.2.3. A la lecture des arguments des parties, il paraît d'abord étonnant que le Service cantonal des contributions se réfère au remplacement et à la

pose de variateurs pour expliquer sa position relative aux installations électriques liées à la rénovation de la cuisine. En effet, il ressort de la facture du 24 novembre 2016 que ces variateurs ne concernent pas la cuisine, mais le bureau et la chambre. Il faut ensuite constater que les recourants semblent quant à eux se méprendre également lorsqu'ils se prévalent du chiffre 7.3.1.a) de la Notice spéciale pour justifier leur position. En effet, ce chiffre de la notice prévoit justement que les frais de réfection des installations électriques et d'adaptation aux normes, sans extension, sont considérés à raison des 2/3 comme des frais d'entretien. Cela étant, il ressort de la facture du 2 novembre 2016 relative au remplacement des installations électriques que les travaux ont porté sur l'« établissement d'installations électriques pour le nouvel aménagement de cuisine, travaux selon devis [...] ». Le devis du 15 juin 2016 met par ailleurs en évidence que même si les circuits existants ont pu être repris, ils ont dû être adaptés de façon conséquente, avec notamment la pose de nouvelles prises pour l'ensemble

Tribunal cantonal TC Page 10 de 15 des appareils, une alimentation pour les spots. Cela suffit pour admettre que le montant de CHF 3'996.- concerné n'a pas rémunéré uniquement un travail de contrôle et de réparation des installations au sens du chiffre 7.3.1.b) de la Notice spéciale, mais bien la réfection globale, adaptée à l'évolution des normes applicables, de l'installation électrique désormais adaptée à la nouvelle cuisine, ce qui représente un apport de plus-value partielle estimé à 1/3 par le chiffre 7.3.1.a) de la Notice spéciale. Le même raisonnement et la même conclusion peuvent être appliqués au montant de CHF 870.- correspondant à la réfection et au remplacement de certains éléments électriques dans d'autres pièces de l'appartement. C'est dès lors à juste titre que, conformément au chiffre 7.3.1.a) de la Notice spéciale le Service cantonal des contributions a retenu une part de plus-value d'1/3 et fixé la part des frais d'entretien déductibles à CHF 3'244.-, soit 2/3 du montant de CHF 4'866.- au total relatif aux travaux liés à la réfection et au remplacement d'installations électriques pour l'essentiel dans la cuisine et accessoirement dans les autres pièces de l'appartement. Quant au montant de CHF 600.- relatif à l'extension du câblage TV, à l'installation d'une nouvelle prise et à la pose d'un luminaire constitue intégralement une plus-value, il correspond à l'évidence soit à de nouveaux éléments, soit à l'amélioration d'éléments existants, de telle sorte qu'il constitue une plus-value non déductible. Le fait que ces modifications soient directement ou indirectement liés aux travaux de rénovation effectués dans le même temps n'y change rien. Le recours sera en conséquence également rejeté en tant qu'il porte sur les travaux liés aux installations électriques et au raccordement TV.

3.3. Remplacement d'une porte en bois par une porte en verre

3.3.1. Sous le titre 3.1.3 Portes et porte de garages (p. 11), la Notice spéciale contient les règles de répartition suivantes entre les frais d'entretien déductibles et la plus-value non déductible: a) réparation / remplacement à valeur / qualité égale: 1/1 entretien; b) réparation / remplacement à valeur / qualité supérieure: 1/3 plus-value, 2/3 entretien; c) installation de fermeture et de commande électrique: 1/1 plus-value; d) nouvelle installation à la suite d'agrandissement, de transformations ou de nouvelles constructions: 1/1 plus value.

3.3.2. Sur la base de ces normes, le Service cantonal des contributions fixe la part des frais d'entretien déductibles à CHF 1'565.-, soit la moitié du montant de CHF 3'130.- correspondant aux frais liés au remplacement d'une porte en bois par une porte en verre. Il écarte par ailleurs un montant de CHF 888.- concernant les travaux de plâtrerie liés à l'élargissement de 10 centimètres du passage fermé par cette porte (voir facture du 1er novembre 2016) A l'appui de sa position, le Service cantonal des contributions explique que le remplacement d'une porte simple en bois par une porte vitrée

n'est pas équivalent tant au niveau des matériaux que de la complexité de la construction, de telle sorte qu'il a réparti le coût des travaux en se référant tant au chiffre 3.1.3.b) qu'au chiffre 3.1.3.d) de la Notice spéciale. Il relève que tout le système de fixation a dû être modifié afin d'en supporter le poids et que

Tribunal cantonal TC Page 11 de 15 l'élargissement de l'ouverture constitue un choix qui améliore durablement l'accès à la cuisine et qui constitue une transformation plutôt qu'une rénovation due à l'usure du temps. Quant aux recourants, ils font valoir d'une part que le remplacement d'une porte battante par une porte coulissante ne représente qu'une différence de coût minimale et que, les règles de confort ayant évolué au cours des années, il n'est pas envisageable dans le cadre d'une rénovation de maintenir une ouverture de porte de 70 cm comme c'était le cas avant les travaux. Ils revendiquent dès lors que la totalité des frais liés à l'agrandissement de l'ouverture et au remplacement de la porte soient considérée comme des frais d'entretien. 3.3.3. En résumé, les travaux ont consisté sur ce point à supprimer une ancienne porte battante ainsi que son cadre, à élargir l'ouverture de 10 centimètres en découpant la cloison, en posant des baguettes d'angles et en lissant le tout, à repeindre l'ensemble et enfin à poser un rail inox et à installer sur celui-ci d'une porte coulissante en verre dépoli. Il tombe sous le sens que l'élargissement de l'ouverture de 10 centimètres constitue une plus-value. Les recourants l'admettent du reste en mettant en évidence sur les photographies produites un « passage d'origine très étroit, 70 centimètres ». Le fait que cette amélioration soit attribuée à une adaptation aux normes du confort actuel n'y change rien. Quant au remplacement de l'ancienne porte à battant par une porte coulissante en verre dépoli, elle représente non seulement un embellissement par l'apport d'un élément de design moderne, mais elle permet également d'accroître le dégagement à l'intérieur de la cuisine, plus particulièrement autour de la table fixée au mur (voir photographies produites par les recourants). Ce remplacement comporte dès lors une part de plus-value plus importante qu'un simple remplacement à valeur ou qualité égale ou supérieure au sens des chiffres 3.1.3.a) et 3.1.3.b) de la Notice spéciale. C'est dès lors à bon droit que le Service cantonal des contributions a retenu que les travaux d'élargissement de l'ouverture excluaient toute déduction et que le remplacement de la porte à battant par une porte coulissante pouvait quant à lui être admis au plus à raison de la moitié au titre de frais d'entretien. Quant aux travaux de peinture, admis en totalité au titre de frais d'entretien, ils ne sont pas litigieux. Il n'y a dès lors pas lieu d'y revenir. Le recours sera en conséquence également rejeté en tant qu'il porte sur les travaux liés au remplacement d'une porte en bois par une porte en verre. 3.4. Laquage de la bibliothèque 3.4.1. Sous le titre 10.8 Mobilier (p. 22), la Notice spéciale énonce que l'ameublement, les appareils électroménagers mobiles (congélateurs, réfrigérateurs, radiateurs, etc.), les luminaires, etc. ne font pas partie de la valeur de l'immeuble et aucune déduction n'est admise pour leur remplacement. 3.4.2. Reprenant cette règle, le Service cantonal des contributions refuse la déduction au titre de frais d'entretien déductibles d'un montant de CHF 4'270.- facturé pour le laquage d'une étagère. Il justifie la norme elle-même par le fait que les objets mobiliers cités par la Notice spéciale peuvent être emmenés par leurs propriétaires lors d'un déménagement. Il précise ensuite que l'étagère dont il est question en l'espèce est maintenue en place par des montants télescopiques et que ce genre de meuble n'est en aucun cas fixe au logement.

Tribunal cantonal TC Page 12 de 15 Quant aux recourants, ils soutiennent au contraire que cette étagère ne peut pas être emmenée par les propriétaires en cas de déménagement, qu'il ne s'agit pas de mobilier au sens littéral du terme, mais au contraire d'un élément qui fait

partie intégrante de l'appartement, au même titre qu'un radiateur qui peut être facilement démonté ou qu'une porte de communication qu'il est aisé de déposer. 3.4.3. Sur le vu des photographies figurant au dossier, il doit être admis avec le Service cantonal des contributions que l'étagère litigieuse est fixée au sol et au plafond par deux montants verticaux télescopiques, ce qui semble rendre son démontage et son déplacement à tout le moins relativement commodes. Contrairement à ce que semblent prétendre les recourants, elle n'est par ailleurs pas nécessaire au bon usage de l'appartement, ce qui la distingue notamment d'une porte de communication ou d'un radiateur fixe relié au système de chauffage. Ainsi, contrairement à ces deux types d'éléments qui sont aussi en principe facilement démontables, elle peut aisément être emportée lors d'un déménagement. Dans ces conditions, le seul fait que ses dimensions sont particulièrement bien adaptées à la pièce où elle se trouve n'en fait pas un élément intégré à l'appartement. C'est dès lors à raison que le coût des travaux de relaquage de l'étagère ont été exclus des frais d'entretien déductibles. Le recours sera en conséquence rejeté également sur ce point. 3.5. Honoraires sur suivi de chantier 3.5.1. Sous le titre 10.3 Honoraires d'architectes et d'ingénieurs, la Notice spéciale prévoit que les honoraires d'architectes, d'ingénieurs et autres doivent être répartis proportionnellement entre les frais de plus-value, d'entretien, d'économie d'énergie et les autres frais. 3.5.2. Sur la base de cette norme, le Service cantonal des contributions propose dans sa détermination du 27 juillet 2018 de fixer à CHF 1'095.- le montant des honoraires de suivi de chantier, soit 73% du montant de CHF 1'500.- facturé par le cuisiniste pour les prestations de coordination avec les autres entreprises. Les recourants se limitent quant à eux à prétendre à la déduction de l'ensemble des honoraires facturés, dans la mesure où ils estiment que l'ensemble des travaux effectués, sous réserve de quelques finitions et de la pose de luminaires, constituent des frais d'entretien déductibles. 3.5.3. Il ressort plus particulièrement des consid. 3.1 à 3.4 ci-dessus que la répartition entre les divers frais, proposée en dernier lieu par le Service cantonal des contributions dans sa détermination du 27 juillet 2018, est confirmée en tous points par le présent arrêt. Dans la même ligne, il se justifie de reprendre aussi la répartition des honoraires de suivi de chantier effectuée proportionnellement à la répartition des divers frais. Le montant de CHF 1'095.- fixé pour les honoraires de suivi de chantier déductibles sera en conséquence confirmé et le recours également rejeté sur ce point. 4. Sur le vu de ce qui précède, la répartition proposée en dernier lieu par le Service cantonal des contributions dans sa détermination du 27 juillet 2018 sera confirmée dans sa totalité. Le recours relatif à l'impôt fédéral direct sera ainsi partiellement admis et la décision sur réclamation du 7 mars 2018 modifiée dans le sens que la déduction pour les travaux de rénovation de l'appartement et pour l'impôt foncier sera augmentée de CHF 56'122.- à CHF 67'838.-.

Tribunal cantonal TC Page 13 de 15 Pour rappel, ce dernier montant est composé de CHF 2'640.- pour l'impôt foncier, CHF 1'254.- pour le remplacement d'un radiateur, CHF 13'600.- pour la réfection de la peinture intérieure, CHF 2'450.- pour la réfection de l'écoulement de la cuisine, CHF 14'400.- pour la pose du parquet, CHF 810.- pour le nettoyage de fin de chantier (ci-dessus consid. 3.), CHF 26'533.- pour la réfection de la cuisine et le remplacement des appareils ménagers, ainsi que CHF 247.- pour un porte-essuie-tout à suspendre (consid. 3.1.), CHF 3'244.- pour les travaux liés aux installations électriques (consid. 3.2.), CHF 1'565.- pour le remplacement d'une porte en bois par une porte en verre (consid. 3.3.) et CHF 1'095.- pour les honoraires de suivi de chantier (consid. 3.5.). 4.1. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe; lorsque le recours est partiellement admis, ils sont répartis

proportionnellement. 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 l'admission partielle du recours, il se justifie de mettre à la charge des recourants un émolument réduit d'un tiers, fixé ainsi à CHF 400.- et prélevé sur l'avance de frais effectuée.

4.2. Il résulte de l'art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA; RS 172.021) appliqué par analogie et par renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD que la Cour fiscale du Tribunal administratif peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés. 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, les recourants obtiennent gain de cause partiellement, à raison d'un tiers environ de leurs conclusions. Ils ont dès lors droit à une indemnité de partie réduite fixée proportionnellement à ce gain de cause partiel. Pour la procédure en matière d'impôt fédéral direct, il paraît dès lors équitable de leur allouer, en mains de leur mandataire, une indemnité de CHF 400.-, plus TVA au taux de 7.7%, mise à la charge de l'Etat de Fribourg.

Impôt cantonal (604 2018 27) 5. 5.1. En droit cantonal harmonisé, l'art. 33 al. 2 LICD (voir aussi l'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 que pour cet impôt également, la répartition proposée

Tribunal cantonal TC Page 14 de 15 en dernier lieu par le Service cantonal des contributions dans sa détermination du 27 juillet 2018 sera confirmée dans sa totalité. Le recours relatif à l'impôt cantonal sera ainsi partiellement admis et la décision sur réclamation du 7 mars 2018 modifiée dans le sens que la déduction pour les travaux de rénovation de l'appartement et pour l'impôt foncier sera augmentée de CHF 56'122.- à CHF 67'838.-.

5.2. 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, vu l'admission partielle du recours, il se justifie de mettre à la charge des recourants, pour l'impôt cantonal également, un émolument baissé d'un tiers, fixé ainsi à CHF 400.- et prélevé sur l'avance de frais effectuée. Le solde de l'avance de frais, soit CHF 200.- leur sera remboursé.

5.3. 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. 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, comme pour l'impôt fédéral direct, les recourants ont droit à une indemnité de partie réduite fixée proportionnellement à leur gain de cause partiel. Pour la procédure concernant l'impôt cantonal, il paraît dès lors équitable de leur allouer, en mains de leur mandataire, une indemnité de CHF 400.-, plus TVA au taux de 7.7%, mise à la charge de l'Etat de Fribourg. la Cour arrête: Impôt fédéral direct (604 2018 26) 1. Le recours est partiellement admis. Partant, la décision sur réclamation du 7 mars 2018 est modifiée dans le sens que la déduction pour les travaux de rénovation de l'appartement et pour l'impôt foncier est augmentée de CHF 56'122.- à CHF 67'838.-. 2. Un émolument réduit fixé à CHF 400.- est mis à la charge des recourants au titre de frais de justice. Il est compensé avec l'avance de frais effectuée. 3. Une indemnité réduite de CHF 430.80 (dont CHF 30.80 de TVA au taux de 7.7%) est allouée aux recourants en mains de leur mandataire, à charge de l'Etat de Fribourg.

Tribunal cantonal TC Page 15 de 15 Impôt cantonal (604 2018 27) 4. Le recours est partiellement admis. Partant, la décision sur réclamation du 7 mars 2018 est modifiée dans le sens que la déduction pour les travaux de rénovation de l'appartement et pour l'impôt foncier est augmentée de CHF 56'122.- à CHF 67'838.-. 5. Un émolument réduit fixé à CHF 400.- est mis à la charge des recourants au titre de frais de justice. Il est compensé avec l'avance de frais effectuée. Le solde de l'avance de frais, soit CHF 200.-, leur est remboursé. 6. Une indemnité réduite de CHF 430.80 (dont CHF 30.80 de TVA au taux de 7.7%) est allouée aux recourants en mains de leur mandataire, à charge de l'Etat de Fribourg. Notification Conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi 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 et des dépens 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 14 décembre 2018/msu Le Président: La Greffière:

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