

FR_GERICHTE 604 2019 98 vom 19. Juni 2020

FR Kantonsgericht, 2020-06-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2019_98

FR: FR_GERICHTE 604 2019 98 du 19 juin 2020

IT: FR_GERICHTE 604 2019 98 del 19 giugno 2020

Regeste

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

Erwägungen

E. 15

septembre 2017. Par taxation ordinaire du 16 août 2018 pour la période fiscale 2017, le Service cantonal des contributions a imposé l'immeuble de H. _____ à hauteur des montants déclarés, à savoir CHF 8'567.- de valeur locative et CHF 179'000.- de valeur fiscale. En revanche, il a arrêté la déduction pour les frais d'entretien de cet immeuble à CHF 1'714.- (correspondant à la déduction forfaitaire de 20% de la valeur locative) au lieu des CHF 10'614.- revendiqués. L'impôt cantonal sur le revenu de A. _____ et de son épouse a été fixé à CHF 3'609.- sur la base d'un revenu imposable de CHF 57'368.- (au taux d'un revenu déterminant de CHF 63'712.-), et leur impôt fédéral direct à CHF 701.40 pour un revenu de CHF 68'016.- (au taux d'un revenu déterminant de CHF 69'910.-). Leur impôt sur la fortune a été arrêté à CHF 1'371.70 pour une fortune imposable de CHF 473'054.- (au taux d'une fortune déterminante de CHF 732'684.-). B. Le 7 septembre 2018, A. _____ a formé réclamation. Il a expliqué qu'il restaurait leur maison de H. _____ et a conclu à l'admission de la déduction revendiquée au titre de frais d'entretien pour cet immeuble. En date du 28 novembre 2018, A. _____ et son épouse ont été invités à remplir de manière complète et précise (1 ligne par facture) la formule de répartition des frais d'entretien accompagnée des copies des pièces justificatives correspondantes, les tickets de caisse devant être répertoriés individuellement et leur utilisation décrite. La fiduciaire des contribuables a retourné la formule de répartition des frais d'entretien ainsi que les justificatifs requis le 10 décembre 2018. Un total de CHF 6'802.50 y a été inscrit à la main.

Tribunal cantonal TC Page 3 de 12 604 2019 98/99 Par courrier du 14 janvier 2019, le Service cantonal des contributions a envoyé aux contribuables un "Questionnaire pour l'estimation des valeurs locatives et fiscales des immeubles non agricoles" (ci-après : QINA) à compléter avec des explications détaillées pour chaque facture ou ticket dont ils revendiquaient la déduction. Il leur a été expliqué qu'au vu des divers logiciels disponibles, l'immeuble de H. _____ paraissait avoir été régulièrement transformé depuis quelques années et qu'a priori, de nombreux travaux concernaient plutôt de la plus-value, à l'exemple de l'abri à voitures jamais déclaré comme nouvel élément. Le 25 janvier 2019, A. _____ a retourné le QINA en précisant qu'il l'avait complété avec l'aide de la fiduciaire des époux. La valeur locative déclarée s'élevait à CHF 7'828.- et la valeur fiscale à CHF 181'900.-, l'immeuble construit en 1950 étant considéré comme disposant d'un aménagement qualifié de simple (4 points sur 8) et d'une situation A (1 point sur 3). Invitée à se déterminer sur l'estimation fiscale de l'immeuble concerné, la Commune a, par courrier du 27 février 2019,

préavisé favorablement l'ensemble de l'estimation. Elle a indiqué toutefois qu'après la consultation du questionnaire et une inspection des lieux, un contrôle avait été effectué qui avait fait ressortir des différences au niveau des surfaces habitables, de l'aménagement ainsi que de la situation individuelle comme cela avait été mentionné sur ledit préavis. Elle a ajouté que dans ce contexte, les autres positions avaient été corrigées en conséquence. Le 24 mai 2019, A. _____ a déposé plainte pénale contre le taxateur et le conseiller communal en charge de son dossier fiscal pour violation du secret de fonction (art. 320 CP) auprès du Ministère public du canton de Fribourg, lequel a prononcé une ordonnance de non entrée en matière le 28 août 2019 dès lors que la transmission des informations litigieuses était autorisée par la loi. En date du 12 juillet 2019, le Service cantonal des contributions a avisé les contribuables qu'il avait établi de nouvelles valeurs locative et fiscale s'élevant respectivement à CHF 13'992.- (au lieu de CHF 8'567.-) et CHF 224'000.- (au lieu de CHF 179'000.-), de telle sorte que la taxation serait modifiée en leur défaveur. Il a joint à son courrier une photocopie du "questionnaire rectifié" et les a informés que, conformément à l'art. 178 al. 3 de la loi sur les impôts cantonaux, ils pouvaient déposer leurs observations et produire éventuellement de nouveaux moyens de preuve. Dans une lettre datée du 12 juillet 2019 également, mais se référant au courrier du Service cantonal des contributions du 12 juillet 2019, A. _____ a fait part de son désaccord en relevant, entre autres nombreuses considérations, que l'assainissement et/ou entretien de leur habitation n'avait entraîné aucun changement d'affectation ou d'utilisation des locaux et ne justifiait pas l'augmentation de 61% de la valeur locative et de 80% de la valeur fiscale. Il a également précisé qu'il déposait plainte. Par décision du 4 septembre 2019, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation du 7 septembre 2018 et modifié la taxation attaquée au désavantage des réclamants. Il a considéré que "suite à l'examen du dossier par le Secteur d'estimation des immeubles, les frais d'entretien demandés en déduction sont à considérer à titre de plus-value sur l'immeuble sis à la Route de G. _____ à H. _____, commune de F. _____. Le Secteur d'estimation des immeubles relève également, suite à l'examen par logiciel, qu'un abri à voitures a été construit il y a quelques années et que celui-ci n'a jamais été déclaré comme nouvel élément avant le questionnaire immobilier du 25.01.2019. Compte tenu de ce qui précède, la déduction revendiquée pour les frais d'entretien de l'immeuble sis sur la commune de F. _____, n'est pas admise. Seul le forfait de

Tribunal cantonal TC Page 4 de 12 604 2019 98/99 CHF 2'799.- (20% de CHF 13'992.-), admis en taxation, est retenu. (...) Lors de l'examen de la contestation par le Secteur d'estimation des immeubles, l'autorité fiscale a établi une nouvelle valeur locative qui s'élève à CHF 13'992.- au lieu de CHF 8'567.-, ainsi qu'une nouvelle valeur fiscale de CHF 224'000.- en lieu et place de CHF 179'000.-". C. A l'encontre de cette décision, A. _____ a interjeté recours auprès du Tribunal cantonal par acte posté le 7 octobre 2019. Il maintient ses conclusions en relevant que "dans la décision sur réclamation du 4 septembre 2019, il n'y a rien qui puisse justifier l'augmentation de la valeur locative puisque celle-ci a été obtenue par la contrainte et de force et ce qui est incontestable et incontesté, tous les travaux sont voués à l'assainissement et la réhabilitation de l'immeuble voire pour répondre à la rénovation des installations extrêmement vétustes. Il n'y a rien d'établi qui présume de soustraire au droit des contribuables le choix de la formule des frais effectifs et sur des montants de factures extrêmement faibles pour 2017 les plus-values sont sans objets. Ainsi, je demande : que la déclaration 2017 soit prise au titre des frais effectifs, que la valeur locative n'obtempère d'aucun changement, que les plus-values n'ont pas lieu d'être pour 2017. Enfin, si le garage rentre dans la valeur fiscale à considérer, il me semble tout à fait

correct d'y accéder". Le 12 octobre 2019, A. _____, récusant le Ministère public du canton de Fribourg, a déposé plainte pénale contre le taxateur, le responsable de celui-ci et le conseiller communal en charge de son dossier fiscal pour violation du secret de fonction (art. 320 CP) auprès du Ministère public du canton de K. _____, lequel a transmis cette plainte au Ministère public fribourgeois comme objet de sa compétence au vu du principe de la territorialité du droit pénal. Le Ministère public fribourgeois a une nouvelle fois prononcé une ordonnance de non entrée en matière le 13 novembre 2019 en vertu du principe ne bis in idem. En date du 24 octobre 2019, A. _____ a porté au dossier, pour information, un tableau de ses paiements pour les années 2016 et 2017 qu'il explique avoir "scrupuleusement honorés". L'avance de frais, fixée à CHF 800.- par ordonnance du 9 octobre 2019, a été déposée en temps utile. Le 29 novembre 2019, le Service cantonal des contributions a fait part de ses observations sur le recours. Il relève que, sans autres précisions, les pièces produites au dossier ne suffisent pas à justifier la déduction de frais d'entretien étant donné qu'elles ne permettent pas de déterminer ni la nature des travaux entrepris ni pour quel immeuble les marchandises ont été utilisées, étant rappelé que les contribuables ont déclaré trois immeubles dont un à l'étranger (certaines marchandises ont été achetées en France) et en Valais. Il ajoute ce qui suit : "Dans l'hypothèse où le recourant apporterait la justification de l'utilisation des marchandises achetées en procédure de recours, nous concluons à ce que les frais de procédure soient mis à sa charge". Une copie de cette dernière détermination a été communiquée pour information au recourant. L'Administration fédérale des contributions a renoncé à se déterminer sur le recours. Par courrier posté le 28 décembre 2019, A. _____ a déposé spontanément, au dossier pour information, l'opposition qu'il a formée contre sa taxation ordinaire pour la période fiscale 2018.

Tribunal cantonal TC Page 5 de 12 604 2019 98/99 en droit Procédure 1. Le recours, posté le 7 octobre 2019, contre une décision sur réclamation du 4 septembre 2019, a été déposé 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), 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 fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) ainsi que 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Par ailleurs, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, le recours est recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Impôt fédéral direct (604 2019 98) 2. 2.1. 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. 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 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) 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 : OFIP; 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 OFIP). 2.2. 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/HUNZIKER in Kommentar zum Schweizerischen

Tribunal cantonal TC Page 6 de 12 604 2019 98/99 Steuerrecht I/2a, 3e éd. 2017, art. 34 n. 17; NOËL in Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 34 n. 14). 2.3. Aux fins de concrétiser les dispositions légales cantonales et fédérales, 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 à économiser l'énergie et ménager l'environnement (version valable dès la période fiscale 2017). Y figure 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, aucune différence n'était envisagée. C'est, d'ailleurs, l'avis que soutiennent ZWAHLEN/LISSI (in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 3e éd. 2017, 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 (arrêt TC FR 604 2014 11 à 14 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 73/74 du 20 janvier 2017; 604 2014 11 à 14 du 27 juillet 2015; 607 2010 25/26 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. 3. 3.1. 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 opère une distinction 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, 1e partie, 2001, art. 32 n. 24).

Tribunal cantonal TC Page 7 de 12 604 2019 98/99 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, art. 32 n. 11). Des travaux qui portent la valeur de l'immeuble au-delà de celle qu'il présentait alors cessent d'être déductibles fiscalement. 3.2. Pour répondre à la question de savoir si les dépenses liées à la fortune immobilière sont déductibles pour l'impôt sur le revenu, il faut toujours examiner s'il s'agit d'investissements destinés à maintenir la valeur de l'immeuble ou qui lui apportent une plus-value (EGLOFF in Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4e éd. 2015, § 39 n. 28 in fine). 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, art. 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. 3.3. Sont notamment qualifiées de dépenses d'investissement non déductibles les dépenses liées à la construction d'installations nouvelles, même si celles-ci sont faites dans un immeuble qui existait déjà auparavant. On peut penser à la création d'un garage ou d'un ascenseur, à l'installation du chauffage ou encore à la création de lucarnes nouvelles dans les combles précédemment non aménagés, transformés en pièce habitable. Dans les cas de rénovation d'immeubles, les dépenses d'investissement non déductibles sont celles qui transforment un immeuble en le mettant dans un meilleur état, en améliorant ses qualités techniques et objectives, ses fonctionnalités, son confort, sa valeur d'usage et, partant, qui augmentent la valeur de cet immeuble. Cette augmentation de la valeur de l'immeuble peut se vérifier généralement tant au niveau de la valeur intrinsèque qu'au niveau de la valeur de rendement, cette dernière devant se calculer sur le rendement net, après déduction des frais d'entretien. L'analyse doit se faire selon des critères techniques et objectifs, appliqués à chaque installation individuelle et non à l'immeuble global (MERLINO, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 32 n. 143 s.). 3.4. En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, impliquent que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette fiscale ou la suppriment (ATF 144 II 427 consid. 8.3.1; 140 II 248 consid. 3.5; 133 II 153 consid. 4.3). 4. En l'espèce, toutes les factures ont certes été méticuleusement récapitulées par entreprise comme le relève le recourant. Mais cela ne suffit pas encore à démontrer que les frais engagés concernent le simple remplacement d'éléments de construction à valeur égale comme il l'a revendiqué dans la formule de répartition des frais d'entretien. S'il s'avère que les travaux entrepris devaient répondre à la rénovation d'installations extrêmement vétustes, la majeure partie des frais consentis ne

Tribunal cantonal TC Page 8 de 12 604 2019 98/99 sauraient alors être qualifiés de frais d'entretien. En pareil cas, il s'agirait pour une bonne part d'investissements destinés à améliorer l'état de l'immeuble qui augmentent donc d'autant sa valeur. Les dépenses

annoncées dans la formule de répartition des frais d'entretien et totalisant CHF 10'612.- sont justifiées par un très grand nombre de tickets de caisse provenant de commerce de matériaux de construction pour l'achat de joints, vis, peinture, matériel en PVC et en béton ou encore plaques de verre et plafonniers. Ces justificatifs ne permettent pas cependant de savoir quelle partie de l'immeuble était concernée ni à quel genre de travaux ils étaient destinés. Le recourant a rempli 9 pages de la formule de répartition des frais d'entretien sans jamais y faire figurer ces informations. C'est ainsi que pratiquement dans toutes ces pages, seul figure le nom de l'entreprise qui a fourni le matériel acheté sans qu'il soit possible de déterminer pour quels travaux ce matériel a servi. En l'absence de telles indications, il est impossible de déterminer si la déduction doit être fixée au total ou à une partie (■, ½ ou ■) du montant annoncé, ou alors à son refus parce qu'il s'agit d'un investissement ayant servi à améliorer l'état de l'immeuble. La Notice spéciale pour la déduction des frais effectifs relatifs aux immeubles privés et des investissements à économiser l'énergie et ménager l'environnement (version valable dès la période fiscale 2017) accompagnant la formule de répartition des frais d'entretien - notice à laquelle le recourant devait se référer - contient pourtant des explications claires sur la manière de présenter les frais dont la déduction est demandée. Cette notice comporte non seulement un catalogue des différents travaux justifiant une déduction totale ou partielle, mais également, en page 24, l'exemple d'une formule déjà remplie. A cela s'ajoute le fait que les travaux entrepris semblent concerner le remplacement d'éléments vétustes qui influencent donc la valeur de l'immeuble et son rendement, à savoir en l'occurrence, s'agissant de l'impôt fédéral direct, sa valeur locative (voir art. 21 al. 1 let. b LIFD). Le recourant a en effet expliqué dans la réclamation du 7 septembre 2018 que : "Depuis de nombreuses années nous restaurons la maison de H. _____ car elle n'était pas en très bon état, nous avons amélioré l'état de cette maison. Tout ce que je peux faire seul je le fais et je vais souvent acheter le matériel en France par souci d'économie. Donc si vous voyez des quittances venant de France c'est pas pour l'appartement de I. _____ car celui-ci est en ordre et je ne le restaure pas. Le seul bien que je restaure est celui de H. _____". Le 25 janvier 2019, le recourant explique encore que leur immeuble est une "habitation aux origines familiales très peu aisées sise à H. _____. Vétusté, mauvais état voire insalubre et pour répondre aux normes obligatoires, des travaux d'assainissement ont été entrepris depuis lors et ne sont pas encore terminés principalement sur la partie supérieure ce qui s'effectuera encore sur le long terme. Sur la partie nord de la maison donnant contre le village, nous avons fait un garage pour couper le vent et la neige que vous retrouverez dans l'estimation. En ce qui concerne les achats je rejoins mon épouse quand elle se rend dans ce petit appartement à I. _____ pour dormir. Sur place, je profite d'acheter quelques matériaux pour les travaux de H. _____". Dans le QINA joint à cet envoi, le recourant a également précisé que l'immeuble en cause avait fait l'objet d'un assainissement, qu'il avait été doté d'un garage et d'une buanderie et qu'il s'agissait d'une rénovation et remise en état depuis 2009. Et dans son courrier du 12 juillet 2019, le recourant a une nouvelle fois signalé que leur maison est un bien de famille très vétuste voire insalubre et qu'une réhabilitation totale s'imposait. Dans ces circonstances, et alors que le recourant supporte le fardeau de la preuve, l'autorité intimée n'était pas en mesure de fixer le montant des frais d'entretien que le recourant et son Tribunal cantonal TC Page 9 de 12 604 2019 98/99 épouse étaient en droit de déduire de leurs revenus. Le fait de n'avoir admis qu'une déduction forfaitaire fixée à hauteur de 20% de la valeur locative ne prête pas le flan à la critique (CHF 2'799.- au lieu des CHF 1'714.- initialement fixés), et ce d'autant moins que les travaux entrepris ont servi, selon les

allégations du recourant, à assainir un immeuble "vétuste voire insalubre" de sorte que leur coût constitue majoritairement des dépenses de plus-value non déductibles. 5. Le recourant s'oppose à la modification de la valeur locative intervenue ensuite d'une modification de la taxation effectuée à son détriment et à celui de son épouse ("reformatio in pejus") en application de l'art. 135 al. 1 LIFD. 5.1. Selon cette disposition, l'autorité de taxation prend, après enquête, une décision sur la réclamation; elle peut déterminer à nouveau tous les éléments de l'impôt et, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation même au désavantage de ce dernier. L'autorité de taxation jouit des mêmes compétences dans la procédure de réclamation que dans celle de taxation (art. 134 al. 1 LIFD). C'est ainsi que sur demande de l'autorité, le contribuable est tenu de fournir tous les renseignements nécessaires pour assurer une taxation complète et exacte; cela découle de son devoir de collaboration (126 al. 1 et 2 LIFD). En procédure de réclamation, comme en procédure de taxation, c'est la maxime inquisitoire qui s'applique. Les investigations nécessaires à l'établissement précis et complet des faits pertinents sont en principe menées d'office (voir art. 135 al. 1 LIFD qui prévoit que la décision sur la réclamation est prononcée "après enquête") Le devoir d'investigation de l'autorité trouve cependant ses limites dans le devoir de collaboration du contribuable. L'autorité de taxation est dès lors certes en droit, mais pas obligée de revoir les éléments de la taxation qui ne sont pas mis en cause par le réclamant ou une autre partie (CASANOVA, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 134 n. 1). 5.2. En l'occurrence, la Cour constate en premier lieu qu'après avoir informé le recourant et son épouse de son intention de procéder à une modification de la taxation à leur désavantage, l'autorité intimée les a invités à se déterminer dans un délai de 30 jours. Partant, les règles relatives à la reformatio in pejus ont été respectées. Cela étant, l'autorité intimée était fondée à requérir de la part du recourant et de son épouse qu'ils remplissent un nouveau QINA non seulement en raison des prérogatives légales qui lui sont conférées dans le cadre de la procédure de réclamation, mais également au vu de l'objet du litige qu'elle devait examiner. La déduction litigieuse concerne des frais revendiqués au titre d'entretien, plus précisément des frais d'acquisition du revenu immobilier qu'est la valeur locative. Partant, cette valeur locative présentait un lien de connexité clair avec l'objet de la réclamation. Sur la base des indications figurant dans plusieurs pièces du dossier mentionnées plus avant (la réclamation du 7 septembre 2018, le QINA envoyé le 25 janvier 2019 et le courrier du 12 juillet 2019 en réponse à la possibilité de se déterminer sur la reformatio in pejus) qui toutes évoquaient la vétusté de l'immeuble en cause, il était nécessaire de réexaminer aussi sa valeur locative. La valeur de l'unité de chambre retenue pour calculer la surface habitable a été fixée à CHF 260.- (soit le prix pour une maison rénovée en 1997, voir p. 8 des Instructions spéciales sur la manière de remplir le questionnaire pour l'estimation des valeurs locatives et fiscales des immeubles non agricoles, édition 2017, disponible à l'adresse <https://www.fr.ch/scc/impots/personnes-Tribunal cantonal TC Page 10 de 12 604 2019 98/99 physiques/estimation-des-immeubles>) et non pas CHF 117.- comme cela avait été annoncé dans le QINA signé le 25 janvier 2019. Le rapport d'expertise du secteur d'estimation des immeubles figurant au dossier précise à cet égard que le nouveau calcul fait suite aux modifications apportées par la Commune et que ledit secteur n'est pas intervenu. Dans la mesure où l'immeuble est la propriété de l'épouse du recourant depuis 2008 et qu'ils ont entrepris de procéder à l'assainissement de cet immeuble dès 2009 selon le QINA, le tarif de CHF 260.- pour les immeubles construits ou rénovés à partir de 1991 a été correctement appliqué (voir art. 6 de l'arrêté fribourgeois concernant l'imposition des immeubles non agricoles du 9 avril 1992 : RSF 631.33). Pour le

reste, à savoir le fait que l'aménagement soit considéré non pas comme simple avec 4 points mais comme standard avec 6 points et que l'immeuble figure dans une situation qualifiée non pas de A avec 1 point mais de B avec 2 points, soit un total de 8 points (et non pas de 5 points au total comme déclaré) à prendre en compte pour fixer la valeur de l'unité de chambre, le recourant n'en discute pas. Il en va de même pour le genre d'excavation annoncé sous le libellé "sur terre-plein" et donnant droit à une réduction de 5% que l'autorité intimée n'a pas retenue. Dès lors que le recourant ne s'en prend pas concrètement à ces différents points déclarés dans le QINA (hormis la construction d'un garage dont il estime toutefois correct qu'il en soit tenu compte) et dont l'autorité intimée s'est écartée, il n'y a pas lieu d'examiner en détail chaque point servant à fixer la valeur locative. 6. 6.1. Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral, mal fondé, doit être rejeté. 6.2. 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 fixer les frais à CHF 400.- et de les compenser avec l'avance de frais. Impôt cantonal (604 2019 99) 7. 7.1. 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. 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. 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 considérants 2.3 à 4 concernant l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. Il en résulte qu'au niveau cantonal également, le recourant qui n'a pas démontré que les frais demandés en déduction au titre d'entretien

Tribunal cantonal TC Page 11 de 12 604 2019 98/99 d'immeuble, n'a pas droit à la déduction des frais revendiqués. La déduction qui lui a été accordée en lieu et place à hauteur du forfait de 20% de la valeur locative est maintenue. 7.2. Les règles sur la reformatio in pejus prévues aux art. 179 al. 1 et 2, 178 al. 1 et 159 al. 1 et 2 LICD ont un contenu pratiquement analogue aux art. 135 al. 1, 134 al. 1 et 126 al. 1 et 2 LIFD. Il s'ensuit que l'autorité intimée était fondée à aggraver la taxation des valeurs locative (voir art. 22 al. 1 let. b LICD et 7 al. 1 LHID) et fiscale (voir art. 54 al. 1 LICD et 14 al. 1 LHID) de l'immeuble en cause pour les mêmes motifs que ceux retenus en matière d'impôt fédéral direct (voir consid. 5 plus avant). 8. 8.1. Le recours formé au niveau cantonal est rejeté également. 8.2. 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, il se justifie de fixer les frais à CHF 400.-. la Cour arrête : I. Impôt fédéral direct (604 2019 98)

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