

FR_GERICHTE 604 2021 3 vom 26. Mai 2021

FR Kantonsgericht, 2021-05-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2021_3

FR: FR_GERICHTE 604 2021 3 du 26 mai 2021

IT: FR_GERICHTE 604 2021 3 del 26 maggio 2021

Regeste

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

Erwägungen

E. 8

150.– 163.– 176.– 208.– 234.– 260.–

E. 9

169.– 182.– 195.– 234.– 260.– 286.–

E. 10

189.– 202.– 215.– 260.– 286.– 312.–

E. 11

208.– 221.– 234.– 286.– 312.– 338.– 3. 3.1. Aux termes de l'art. 123 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable (al. 1). Elles peuvent en particulier ordonner des expertises, procéder à des inspections et examiner sur place les comptes et les pièces justificatives (al. 2 phr. 1). Elles jouissent des mêmes compétences dans

Tribunal cantonal TC Page 7 de 11 604 2021 3/4 la procédure de réclamation (art.134 al. 1 LIFD). Quant au contribuable, il doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 LIFD). 3.2. En matière fiscale, lorsqu'un fait déterminant pour la taxation reste incertain, les règles générales sur le 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 (ALTHAUS-HOURIET, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 130 n. 13 et références citées). 4. 4.1. Aux fins d'établir le degré de vétusté de l'immeuble en cause qu'elle estime correspondre à celui d'un immeuble de 1994 et non pas de 1976, l'autorité intimée soutient que des travaux de rénovation notables ont été réalisés en se basant sur les informations générales des anciens propriétaires, des informations qu'elle n'entend pas communiquer en invoquant le secret fiscal (voir art. 110 LIFD). Elle expose, dans sa décision sur réclamation, que les montants déductibles cumulés correspondant à près de 30% du coût de construction initial, indexé en 2003, ressortant de la police d'assurance notifiée par l'ECAB le 31 janvier 2003, période à laquelle la valeur d'assurance a été augmentée à CHF 527'000.- (+ CHF 156'800.-). Elle considère par ailleurs ce qui suit : "Le montant de la transaction immobilière [CHF 1'350'000.-] indique que le bien a été

vendu dans un bon état et donc que son état d'entretien correspondait à un immeuble aux goûts du jour. Les contribuables ayant refusé la vision locale, aucun constat n'a pu être effectué par le SCC afin de confirmer ou d'infirmer les dires des réclamants. Par leur refus, les contribuables n'ont pas satisfait à l'article 154 al. 2 LICD qui précise que l'autorité fiscale peut ordonner des expertises et procéder à une inspection sur place des pièces justificatives. A défaut d'avoir pu réaliser une vision locale, le SCC a établi une vétusté théorique de l'immeuble, basée sur la méthode de la valeur réelle. Basé sur des coûts actuels de construction et définis selon les informations en possession du Service cantonal des contributions (volumes et surfaces), il a été possible, grâce à cette méthode, de définir la valeur résiduelle d'une maison standard ainsi que le degré de vétusté nécessaire afin d'arriver au prix d'achat des réclamants. Partant d'une vétusté théorique linéaire de 1% par an, il ressort du calcul annexé, une vétusté de 25% soit de 25 ans. Ainsi, en considérant la construction effectuée en 2019 comme l'année prise en compte pour le calcul, en retranchant 25 ans, l'année de référence moyenne serait de 1994". 4.2. Les recourants s'en prennent à la norme de base que l'autorité intimée a retenue pour calculer la valeur de l'unité de chambre dans l'estimation des valeurs locative et fiscale de leur immeuble de D._____ . Compte tenu des 8 points non contestés pour l'aménagement et la situation de l'immeuble en cause, la valeur locative devrait, pour tenir compte de la date de construction de 1976, correspondre aux 7.1 unités de chambre que compte leur maison, multipliées par CHF 234.- (et non pas par CHF 260.- comme cela a été appliqué par l'autorité intimée qui considère que des rénovations ont été apportées bien après cette date et qui a retenu 1994 comme année de référence).

Tribunal cantonal TC Page 8 de 11 604 2021 3/4 Ils font valoir que si l'on se fonde sur l'estimation de base de l'ECAB comme étant le coût de construction, ces travaux (30%) tels qu'ils découlent des montants déductibles cumulés entre 1976 et environ 2017-2018 représentent entre moins de 10% et 15% au maximum pour un immeuble âgé de 44 ans, soit des proportions indiquant à elles seules que les travaux d'entretien des anciens propriétaires n'ont rien de notable mais qu'il s'agit d'un entretien ordinaire ou courant. Les recourants sont en outre d'avis qu'il n'existe aucun rapport entre la valeur ECAB assurant la valeur à neuf d'un bâtiment et sa valeur locative fiscale, que le prix d'une transaction immobilière ne constitue pas le seul critère permettant de déterminer l'état du bâtiment et que le calcul de vétusté théorique fondé sur la valeur réelle de l'immeuble, purement abstrait, ne saurait déterminer le degré de vétusté effectif de leur immeuble. Ils ajoutent que ce calcul à "rebours" ne permet qu'une comparaison "permettant éventuellement de savoir si le résultat obtenu est éloigné ou non du marché". 4.3. En l'espèce, aux fins de démontrer que l'immeuble des recourants pouvait être classé dans la catégorie des immeubles construits à partir de 1991 et donc soumis à la norme de base de CHF 260.-, l'autorité intimée a expliqué dans ses observations sur le recours s'être basée sur la méthode de la valeur réelle en appliquant un taux de vétusté théorique de 1% par an pendant 25 ans pour constater que le total des CFC 1 - 2 - 4 - 5 comprenant la dépréciation selon les détails ci-dessous était de CHF 1'347'436.-, soit une différence CHF 2'564.- par rapport au prix d'achat de CHF 1'350'000.-, "une différence insignifiante lors d'une expertise immobilière(-0,4%)": "Valeur réelle du bien établie dans la décision sur réclamation Prix d'achat 1'350'000 ./ . prix du terrain selon prix comparatif : 1416 m² à 500.-/m² -708'000 Total = coûts de construction CFC 2 - 4 - 5 comprenant la dépréciation 642'000 CFC 2 – Bâtiment (Manuel suisse de l'estimateur, édition 2012 - page 305, cat. V) - Sous-sol : 294 m³ à 450.-/m³ 132'300 - Habitation : 744 m³ à 750.-/m³ 558'000 Tot - ./ . dépréciation de la vétusté sous-sol : 25%

de 132'300.- -33'075 - ./ dépréciation de la vétusté habitation : 25% de 558'000.- -139'500
Total bâtiment avec dépréciations 517'725 CFC 4 - Aménagements extérieurs - Surface
engazonnée ou plantations : 1050 m² à 30.-/m² 31'500 - Surface pavée : 150 m² à 120.-/m²
18'000 - Mur de soutènement : par estimation 40'000 Total aménagements extérieurs à neuf
89'500 - ./ dépréciation sur la surface engazonnée ou plantation : 25% de 31'500.- -7'875 -
./ dépréciation sur la surface pavée : 25% de 18'000.- - 4'500 - ./ dépréciation sur le mur
soutènement : 25% de 40'000.- -10'000 Total des aménagements extérieurs avec
dépréciations 67'125 CFC 5 - Frais secondaires (calculés sur CFC 2 - 4 à neuf) - Taxes,
autorisation, assurances, frais intercalaire, etc. : 4% de 779'800.- (non soumis à
dépréciation) 31'192 - Taxes, autorisation, assurances, frais intercalaire, etc. : 4% de
779'800.- (soumis à dépréciation) 31'192 - ./ dépréciation de 25% sur la part soumise de 4%
-7'798 Total des frais secondaires avec dépréciation 54'586 " L'on retiendra en l'occurrence
que l'autorité intimée, alors qu'elle souhaitait dans un premier temps effectuer une
inspection des lieux comme le prévoit l'art. 123 LIFD pour permettre une taxation exacte, a
procédé à une estimation théorique du degré de vétusté de l'immeuble des recourants. Or,
Tribunal cantonal TC Page 9 de 11 604 2021 3/4 il existe des doutes sur l'étendue des
rénovations apportées à l'immeuble depuis sa construction. L'on relèvera à cet égard que
l'autorité intimée signale en particulier ce qui suit : "le protocole d'estimation [de l'ECAB]
du 31 janvier 2003 indique qu'une partie de la maison bénéficie d'un chauffage au sol (basse
température) alors que le reste du bâtiment est équipé de convecteurs muraux (haute
température). Il y a deux possibilités, la première est que la maison a fait l'objet de travaux
relativement importants en modifiant le circuit de chauffage en créant un deuxième circuit
séparé du premier puisque les deux ne fonctionnent pas à la même température de
circulation. La seconde solution est que ce dernier existait dès la construction car en 1976, il
s'agissait des tous premiers chauffage de sol équipant une construction. Seules les maisons
de standings auraient été équipées de cette solution". Et dans son courrier du 2 octobre
2020, dite autorité avait d'ailleurs indiqué qu'elle sollicitait "une vision locale permettant un
constat de l'état ainsi que de l'équipement" de l'immeuble en cause. De leur côté, les
recourants considèrent que les travaux entrepris par les anciens propriétaires constituaient
de l'entretien et qu'ils n'ont pas eu d'effet notable ou important sur la durée de vie actuelle
du bâtiment. Ils ont notamment produit à l'appui de leurs conclusions un certificat CECB
démontrant que l'efficacité énergétique de leur maison n'était pas bonne, que les rénovations
à envisager concernaient les murs extérieurs, la toiture et les sols du rez-de-chaussée et que
l'installation de chauffage à mazout assurait une production d'eau chaude sanitaire dont
l'efficacité est qualifiée de moindre. Face à l'incertitude qui ressort de part et d'autre quant à
la description de l'état de l'immeuble, l'application d'un taux de vétusté de 1% pendant un an
ne permet pas de calculer de façon crédible une année de construction théorique qui
permettrait elle-même de définir la valeur locative fondée sur le mode de calcul prévu par
l'arrêté d'exécution. Dans ces circonstances, afin de déterminer de façon concrète "l'année
de construction, transformation ou rénovation" au sens de l'art. 6 de l'arrêté d'exécution,
l'autorité intimée ne pouvait pas renoncer à procéder à une inspection des lieux même si les
recourants avaient invoqué les mauvaises conditions sanitaires dans leur courrier du 23
octobre 2020. Elle aurait dû requérir une nouvelle fois leur collaboration en organisant un
rendez-vous pour une inspection des lieux lorsque celle-ci était redevenue possible. Il
importe de rappeler à cet égard, qu'il lui appartient de prouver le montant de la valeur
locative imposable. Le dossier lui est renvoyé afin qu'elle réexamine sur cette base si la
valeur de la norme de base doit être fixée à CHF 260.- et non pas à CHF 234.- comme le

requièrent les recourants. 5. 5.1. Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral est partiellement admis. La décision sur réclamation du 4 décembre 2020 est annulée et le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour qu'elle procède à une inspection des lieux et prononce une nouvelle décision dans le sens des considérants. 5.2. Au vu de l'issue du litige, il n'est pas perçu de frais (art 133 CPJA par renvoi de l'art. 104 al. 4 LIFD).

Tribunal cantonal TC Page 10 de 11 604 2021 3/4 Impôt cantonal (604 2021 4) 6. 6.1. En droit cantonal harmonisé aussi, le revenu imposable a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 17 al. 1 LICD). Sont aussi considérés comme revenu les prestations en nature de tout genre dont bénéficie le contribuable (art. 17 al. 2 LICD). Selon l'art. 22 al. 1 let. b LICD (voir aussi art. 7 al. 1 LHID), sont ainsi imposables au titre de rendement de la fortune immobilière (privée) notamment la valeur locative des immeubles ou des parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit (let. b). Les normes prévues par l'arrêté d'exécution sont par ailleurs également applicables pour déterminer la valeur locative. 6.2. S'agissant de l'impôt sur la fortune, l'art. 53 LICD énonce le principe selon lequel tous les actifs mobiliers et immobiliers sont imposables (al. 1) et délègue au Conseil d'Etat la compétence d'édicter les prescriptions nécessaires à l'évaluation des immeubles (al. 3). C'est également sur la base de cette dernière disposition que le Conseil d'Etat a pris l'arrêté d'exécution déjà cité pour le calcul de la valeur locative (consid. 2.2). Pour ces derniers, l'art. 54 al. 1 LICD prévoit qu'ils sont imposés à leur valeur fiscale, celle-ci correspondant à la valeur vénale du terrain et de la construction, en tenant compte de façon appropriée de la valeur de rendement. Cette règle concorde à celle de l'art. 14 al. 1 LHID. A cet égard, l'art. 13 al. 1 de l'arrêté d'exécution précise qu'en règle générale, la valeur fiscale des immeubles non agricoles est déterminée par la moyenne arithmétique entre la valeur vénale (marchande) et le double de la valeur de rendement, cette dernière correspondant à la capitalisation des rendements annuels conformément à l'art. 14 de l'arrêté d'exécution. L'alinéa 3 de cette dernière disposition précise que les taux de capitalisation sont les suivants : 8,50 % pour les propriétés construites jusqu'en 1929, 8,25 % pour les propriétés construites de 1930 à 1960, 8 % pour les propriétés construites de 1961 à ce jour, 8 % pour les propriétés par étages ou par appartements. 6.3. Quant aux tâches de l'autorité de taxation, l'art. 154 LICD prévoit également que le Service cantonal des contributions établit les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable (al. 1), qu'il peut en particulier ordonner des expertises, procéder à des inspections et examiner sur place les comptes et les pièces justificatives (al. 2) et qu'il dispose des mêmes compétences dans la procédure de réclamation que dans celle de taxation (art. 178 al. 1 LICD). De même, l'art. 159 al. 1 LICD dispose que le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (voir aussi art. 42 al. 1 LHID). 6.4. En présence de règles similaires, les considérants 2 à 4 relatifs à l'impôt concernant l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal sur le revenu. Il en résulte qu'au niveau cantonal également, il se justifie de renvoyer le dossier à l'autorité intimée à charge pour elle de procéder à une inspection des lieux afin de définir la valeur locative fondée sur le mode de calcul

Tribunal cantonal TC Page 11 de 11 604 2021 3/4 prévu par l'arrêté d'exécution et de réexaminer sur cette base si la valeur de la norme doit être fixée à CHF 260.- et non pas à CHF 234.- comme le requièrent les recourants. 6.5. S'agissant de l'impôt sur la fortune, dans

la mesure où la valeur fiscale est déterminée par la moyenne arithmétique entre la valeur vénale (marchande) et le double de la valeur de rendement – en l'occurrence le double de la valeur locative – le dossier est également renvoyé à l'autorité intimée pour fixation de la valeur fiscale de l'immeuble en cause. 7. 7.1. Le recours formé en droit cantonal est donc lui aussi partiellement admis. Partant, la décision sur réclamation du 4 décembre 2020 est annulée et le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour qu'elle procède à une inspection des lieux et prononce une nouvelle décision dans le sens des considérants. 7.2. Au vu de l'issue du litige, il n'est pas perçu de frais (art 133 CPJA par renvoi de l'art. 104 al. 4 LIFD). Le Président prononce : Impôt fédéral direct (604 2021 3)

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