

FR_GERICHTE 604 2022 95 vom 14. September 2023

FR Kantonsgericht, 2023-09-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2022_95

FR: FR_GERICHTE 604 2022 95 du 14 septembre 2023

IT: FR_GERICHTE 604 2022 95 del 14 settembre 2023

Regeste

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

Erwägungen

E. 1

Procédure Le recours, interjeté le 14 décembre 2022 contre la décision sur réclamation du 7 novembre 2022, notifiée le 17 novembre 2022, 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 en matière d'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal.

Impôt fédéral direct (604 2022 95)

E. 2

Point litigieux Est litigieuse la qualification des travaux d'électricité réalisés en 2018 en tant que frais d'entretien d'immeuble déductibles ou de dépenses d'investissement immobilier non déductibles.

E. 3

Dispositions relatives à la déduction de frais d'entretien d'immeubles privés

E. 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. 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 9 mars 2018 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 complémentaires prises, 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).

Tribunal cantonal TC Page 5 de 10 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, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 34 n. 14).

E. 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 et ne lui apportent pas une amélioration (ACCR FR 1988 II. E no 7 consid. 1). 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, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2022, art. 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 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, 1ère partie, 2019, art. 32 n. 26). Les travaux d'investissement ne sont pas déductibles de l'impôt sur le revenu, dans la mesure où l'on dépasse le simple entretien d'immeuble défini comme la réparation des atteintes liées à l'usure du temps. Sont également 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. 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 (MERLINO, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 32 n. 140 à 144).

E. 3.3

Aux fins de concrétiser les dispositions légales fédérales et cantonales, la Direction des finances a édicté à l'attention des contribuables propriétaires d'immeuble la 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 (ci-après: la Notice spéciale). 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, notamment la règle selon laquelle si des « investissements » apportent une part de plus-value à un immeuble, ou si l'on procède à une modernisation des aménagements existant tout en offrant un plus grand confort ou un

rendement supérieur, les dépenses ne pourront pas être déduites en totalité comme frais d'entretien, mais seulement dans la mesure prévue par le catalogue de répartition (voir p. 5, chiffre 3.3). 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. Cependant, 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

Tribunal cantonal TC Page 6 de 10 l'application (voir arrêt TC FR 604 2018 26 et 27 du 14 décembre 2018 consid. 2.2 et les références citées). 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 2018, il y a lieu de se référer à la version applicable dès la période fiscale 2017, la version suivante, datée de janvier 2020, n'étant applicable qu'à partir de la période fiscale 2020.

E. 4

Discussion sur le cas particulier

E. 4.1

Le Service cantonal des contributions considère la totalité de la facture litigieuse de CHF 17'297.- comme non déductible. Dans son avis de taxation, il écarte cette facture en se référant au point 7.3.1.d de la Notice spéciale. Or, dans la version applicable dès la période fiscale 2017, le chiffre 7.3.1 relatif aux « installations électriques » ne mentionne que deux types de travaux, à savoir ceux de « réfection de l'installation électrique, adaptation aux normes, mais sans extension (plus-value) et sans luminaires (mobilier) » (chiffre 7.3.1.a) et ceux relatifs aux « contrôle et réparation de l'installation » (chiffre 7.3.1.b). Ce n'est que dans la version suivante, valable dès la période fiscale 2020, que de nouvelles catégories ont été introduites, dont celle correspondant à des travaux de « nouvelle installation / extension / transformation » (nouveau chiffre 7.3.1.d). Il en résulte que l'autorité fiscale s'est référée à tort à ce nouveau chiffre pour rendre son avis de taxation concernant une période fiscale antérieure. Puis, dans sa décision sur réclamation du 7 novembre 2022, le Service cantonal des contributions se réfère à deux points supplémentaires de la Notice spéciale, à savoir aux chiffres 6.3.1 et 7.1.1.c. Le chiffre 6.3.1 concerne les travaux relatifs aux énergies renouvelables, au chauffage à distance et aux panneaux solaires, il ne trouve dès lors pas application en l'espèce. Il en va de même du chiffre 7.1.1.c qui concerne la taxe unique de raccordement.

E. 4.2

Cela étant, la Notice spéciale, dans sa version 2017, contient des indications qui peuvent être utiles pour déterminer si et dans quelle mesure les travaux litigieux doivent être considérés comme de l'entretien ou comme une plus-value. C'est le cas du chiffre 7.1 traitant des « installations et conduites en général (eau, chauffage, électricité, gaz, télévision, téléphone, etc.) ». Ce chiffre distingue les travaux de « réparation / remplacement à valeur / qualité égale » entièrement déductibles comme frais d'entretien (chiffre 7.1.1.a), les travaux de « nouvelle installation/extension », assimilés entièrement à une plus-value non déductible (chiffre 7.1.1.b), le « détartrage des conduites », non déductible (chiffre 7.1.1.c) et le paiement de la taxe unique de raccordement, assimilé à une plus-value non déductible (chiffre 7.1.1.d). C'est aussi le cas du chiffre 7.3.1 précité,

spécifique aux « installations électriques » qui, dans sa version applicable pour la période litigieuse, opère la distinction entre les travaux de « réfection de l'installation électrique, adaptation aux normes, mais sans extension (plus-value) et sans luminaires (mobilier) », constituant des frais d'entretien déductibles à raison de 2/3, le solde de 1/3 étant assimilé à une plus-value (chiffre 7.3.1.a), et les travaux de « contrôle et réparation de l'installation » (chiffre 7.3.1.b), entièrement déductibles comme frais d'entretien.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 10

E. 4.3

En l'espèce, à l'appui de sa position, le Service cantonal des contributions considère en substance que la ligne défectueuse a été remplacée par un nouveau câble augmentant l'ampérage de l'installation, de telle sorte que les travaux n'ont pas consisté en une simple réparation. Il part même de l'idée que les travaux réalisés avaient pour but de corriger un défaut caché, de telle sorte qu'ils représentent un investissement non déductible. Quant aux recourants, ils estiment que les travaux avaient uniquement pour but de remettre à niveau leur installation pour qu'elle soit conforme aux normes de sécurité. Les travaux en question sont selon eux directement liés à la sécurité et à la conformité de l'installation électrique, de telle sorte qu'il ne s'agit ni d'une installation nouvelle, ni de travaux engendrant une augmentation de la valeur de l'immeuble. Les travaux réalisés devraient en conséquence être entièrement déductibles au titre de frais d'entretien. Pour départager ces positions, il s'agit de définir quel type de travaux ont effectivement été réalisés et de déterminer dans quel but ils l'ont été. Le texte de la facture de CHF 17'297.- (CHF 16'060.35 hors TVA) établie par G._____ Sàrl pour les travaux litigieux mentionne les cinq postes suivants, avec les montants correspondants, hors TVA: « adaptation et augmentation – ampérage de 40A supplémentaires : CHF 3'881.95 »; « Tirage et échange de câble d'alimentation 5x35 carré : CHF 5'415.30 »; « ouverture et fermeture ferraille devant le bâtiment – remblayage : CHF 4'235.70 »; « Cossage et mise en service – Vérification de toutes les connexions y compris le champ tournant : CHF 1'727.40 »; « Contrôle OIBT : CHF 800.- ». En résumé, les travaux ont ainsi porté sur le remplacement du câble d'introduction par un nouveau câble, avec augmentation de l'ampérage. Le rapport de contrôle OIBT produit à l'appui du recours permet d'éclairer les raisons pour lesquelles ces travaux ont été réalisés. Il fait ressortir que « la valeur nominale de consigne du coupe- surintensité [était] trop élevée pour la conduite correspondante », que « le coupe-surintensité [devait] être équipé de pièces de calibrage et de fusibles en rapport avec la section de la ligne partante » et que « le cas échéant, la ligne serait renforcée ». Il mentionne par ailleurs que « la canalisation défectueuse [devait] être réparée, voire remplacée ». Il en résulte que les recourants devaient mettre aux normes l'introduction électrique de leur maison, notamment en réparant ou en remplaçant le câble d'introduction, et qu'ils ont fait le choix de remplacer le câble défectueux par un nouveau câble avec un ampérage augmenté. De tels travaux, comprenant notamment une augmentation de l'ampérage, vont au-delà d'un simple remplacement à valeur et qualité égale (voir Notice spéciale, chiffre 7.1.1.a). Ils ne sauraient dès lors être considérés dans leur intégralité comme des frais entièrement déductibles. Cela étant, dans la mesure où ils avaient pour but de remplacer notamment la conduite d'introduction de la maison, ils ont comporté à tout le moins une part d'entretien. Cette conduite devait être remplacée et l'introduction mise aux normes. A cet égard, c'est essentiellement l'augmentation de l'ampérage qui a constitué une plus-value par rapport à l'introduction électrique qui existait auparavant. Il en résulte que les travaux réalisés ne peuvent pas être

assimilés à une nouvelle installation ou à une extension de l'installation (voir Notice spéciale, chiffre 7.1.1.b). Ils ne sauraient dès lors pas non plus être considérés dans leur intégralité comme une plus-value non déductible.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 10

E. 4.4

Les travaux d'espèce doivent en conséquence, conformément à la doctrine et la jurisprudence précitées, être considérés en partie comme des travaux d'entretien et en partie comme des travaux de plus-value. Leur coût peut dès lors donner droit à une déduction partielle au titre de frais d'entretien. S'agissant de la répartition concrète entre les deux catégories de travaux précitées, la cause pourrait être renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il fixe la part déductible de la facture de CHF 17'297.- liée à des travaux d'électricité. Vu l'importance relative des montants en jeu, la Cour renonce à un tel renvoi et procède elle-même à la répartition comme suit, en se basant sur les circonstances particulières du cas et la pratique fiscale ressortant de la Notice spéciale, dans sa version applicable pour l'année concernée. Il est rappelé que le chiffre 7.3.1.a de la Notice spéciale prévoit pour les travaux de réfection et/ou d'adaptation aux normes de l'installation électrique, sans extension, une répartition de 2/3 d'entretien et de 1/3 de plus-value (voir ci-dessus consid. 4.2). En s'inspirant de cette répartition, tenant compte par ailleurs du fait que le remplacement du câble d'introduction n'a pas constitué une extension, mais a tout de même permis une augmentation de l'ampérage, la part des travaux assimilables à de l'entretien peut être estimée à 50%, le solde de 50% constituant une plus-value. En conséquence, la part déductible de la facture de CHF 17'297.- liée à des travaux d'électricité sera fixée à 50%, soit un montant de CHF 8'648.50. Pour autant que besoin, il peut encore être relevé que cette solution correspond à peu de chose près au montant de CHF 8'385.60 (0.- + 3'610.20 + 2'823.80 + 1'151.60 + 800.-) qui serait obtenu pour la part de frais d'entretien déductibles en distinguant comme suit les différents postes de la facture litigieuse : - « adaptation et augmentation – ampérage de 40A supplémentaires : CHF 3'881.95 » : plus-value non déductible (voir chiffre 7.1.1.b de la Notice spéciale); - « Tirage et échange de câble d'alimentation 5x35 carré : CHF 5'415.30 », « ouverture et fermeture ferraille devant le bâtiment – remblayage : CHF 4'235.70 », « Cossage et mise en service – Vérification de toutes les connections y compris le champ tournant : CHF 1'727.40 » : frais d'entretien déductibles à concurrence de 2/3, soit des montants respectifs de CHF 3'610.20, CHF 2'823.80 et CHF 1'151.60 (voir chiffre 7.3.1.a de la Notice spéciale) ; - « Contrôle OIBT : CHF 800.- » : frais d'entretien déductibles (voir chiffre 7.3.1.b de la notice spéciale).

E. 5

Sort du recours Sur le vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis dans le sens que la décision attaquée sera annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il fixe la déduction des frais d'entretien de l'immeuble des recourants en prenant en considération un montant de CHF 8'648.50 correspondant à des travaux d'électricité (code 4.310).

Tribunal cantonal TC Page 9 de 10 Impôt cantonal (604 2022 96)

E. 6.1

En droit cantonal harmonisé, l'art. 33 al. 2 LICD (voir aussi art. 9 al. 1 et 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.

E. 6.2

En présence de règles similaires, les considérants 3 et 4 concernant l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. Il en résulte qu'au niveau cantonal également, les travaux d'espèce doivent être considérés en partie comme des travaux d'entretien et en partie comme des travaux de plus-value, la part déductible de la facture de CHF 17'297.- liée à des travaux d'électricité pouvant être fixée à 50%, soit un montant de CHF 8'648.50.

E. 7

Sur le vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis dans le sens que la décision attaquée sera annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il fixe la déduction des frais d'entretien de l'immeuble des recourants en prenant en considération un montant de CHF 8'648.50 correspondant à des travaux d'électricité (code 4.310). Frais de procédure

E. 8.1

En vertu des art. 144 al. 1 LIFD et 131 al. 1 CPJA, 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).

E. 8.2

En l'espèce, compte tenu de l'admission partielle du recours et de l'ensemble des circonstances du cas, il se justifie de fixer les frais à la charge des recourants à CHF 400.-. Le montant de CHF 400.- sera prélevé sur l'avance de frais effectuée, dont le solde de CHF 400.- leur sera restitué. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 10 de 10 la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2022 95)

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