

FR_GERICHTE 604 2023 11 vom 3. Juli 2023

FR Kantonsgericht, 2023-07-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2023_11

FR: FR_GERICHTE 604 2023 11 du 3 juillet 2023

IT: FR_GERICHTE 604 2023 11 del 3 luglio 2023

Regeste

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

Volltext

Tribunal cantonal TC Kantonsgericht KG Rue des Augustins 3, case postale 630, 1701 Fribourg T +41 26 304 15 00 www.fr.ch/tc — Pouvoir Judiciaire PJ Gerichtsbehörden GB 604 2023 11 604 2023 12 Arrêt du 3 juillet 2023 Cour fiscale Composition Président : Marc Sugnaux Juges : Dina Beti, Daniela Kiener Greffière : Melany Madrid Parties A. _____ et B. _____, recourants, représentés par Fiduconsult Fribourg SA contre SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée Objet Impôt sur le revenu des personnes physiques – moment de la déductibilité des frais d’entretien d’immeuble effectifs Recours du 20 janvier 2023 contre la décision sur réclamation du 20 décembre 2022 relative à l’impôt fédéral direct et à l’impôt cantonal pour la période fiscale 2019 Tribunal cantonal TC Page 2 de 8 considérant en fait A. A. _____ et B. _____ (les recourants) sont propriétaires de l’article ccc du Registre foncier de la Commune de D. _____. Dans leur déclaration d’impôt pour la période fiscale 2019, les recourants ont mentionné cinq immeubles. Ils ont annoncé pour l’immeuble précité une valeur fiscale de CHF 1'768'499.-, une valeur locative de CHF 59'376.- et des frais d’entretien effectifs de CHF 45'321.-, soit la prime d’assurance ECAB de CHF 1'825.-, la contribution immobilière de CHF 2'844.- et une facture de E. _____ de CHF 40'652.- relative à l’installation de panneaux solaires. Par avis de taxation du 20 mai 2021 pour la période fiscale 2019, le Service cantonal des contributions a fixé pour l’ensemble des immeubles privés une valeur fiscale totale de CHF 1'941'938.-, dont CHF 1'934'000.- pour le seul immeuble précité. La valeur locative de celui-ci a été établie à CHF 92'148.-. Les frais d’entretien y relatifs ont été admis à concurrence de CHF 9'901.-. Par une annotation sur la formule de répartition pour la déduction des frais effectifs des immeubles, il a précisé que la différence de CHF 35'431.- par rapport au montant demandé en déduction correspondait à des acomptes payés en 2018 pour lesquels aucune déduction n’avait été demandée durant l’année correspondante. B. Le 21 juin 2021, les recourants, par l’intermédiaire de leur mandataire, ont formé réclamation contre l’avis de taxation précité. Ils ont notamment expliqué que l’ensemble des montants ressortant de la facture relative aux travaux effectués sur l’article ccc, à savoir CHF 42'874.35 (en tenant compte notamment de la TVA) devait être pris en compte en tant que mesure destinée à économiser l’énergie, si bien que la déduction des frais d’entretien effectifs pour cet immeuble devait être arrêtée à CHF 47'543.35 au total. Ils ont précisé que cette facture était datée du 31 décembre 2018, que deux acomptes avaient certes été versés le 25 juin 2018 et le 9 octobre 2018, mais que le solde dû avait été acquitté le 1er avril 2019, date déterminante qui justifiait que les frais y relatifs soient admis en déduction pour la période fiscale 2019. Dans le cas contraire, ils ont sollicité l’application de la déduction

pour frais d'entretien forfaitaire pour les immeubles qui ont plus de 10 ans, soit une déduction de 20% de la valeur locative. Par décision sur réclamation du 20 décembre 2022, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation en tant qu'elle concernait la déduction des frais d'entretien effectifs de l'immeuble en question. Il a fixé les frais d'entretien d'immeuble effectifs à CHF 9'384.- (CHF 4'715.- de frais d'entretien relatifs à l'économie d'énergie – correspondant au solde dû selon la facture du 31 décembre 2018, à l'exclusion des acomptes versés en 2018 – et CHF 4'669.- concernant la prime d'assurance ECAB et la contribution immobilière). Il a par ailleurs considéré que la déduction des frais d'entretien forfaitaire serait uniquement de CHF 7'990.-. C. Par acte du 20 janvier 2023, les recourants, représentés par leur mandataire, interjettent recours auprès de la Cour fiscale du Tribunal cantonal à l'encontre de la décision précitée. Ils concluent, sous suite de frais et dépens, à l'admission des frais d'entretien d'immeuble effectifs portant sur l'article ccc d'un montant de CHF 47'543.35. Subsidiairement, ils sollicitent l'annulation de la décision attaquée et le renvoi de la cause auprès de l'autorité intimée pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Tribunal cantonal TC Page 3 de 8 A l'appui de leur position, ils relèvent en substance qu'ils n'ont pas sollicité la déduction des frais d'entretien d'immeuble effectifs en lien avec la pose des panneaux photovoltaïques pour la période fiscale 2018. Ils se basent sur la facture finale et le paiement du solde durant la période fiscale 2019 pour revendiquer que l'intégralité du montant de CHF 42'874.35 (CHF 39'809.04 + TVA de 7.7%) soit pris en compte pour fixer la déduction des frais d'entretien d'immeuble pour 2019. L'avance de frais, fixée à CHF 800.- par ordonnance du 25 janvier 2023, a été versée dans le délai imparti. Invitée à se prononcer sur le recours, l'Administration fédérale des contributions y a renoncé. Dans ses observations du 21 février 2023, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il relève en substance que seule la date du paiement est pertinente pour pouvoir procéder à la déduction des frais d'entretien d'immeuble effectifs. Le 6 mars 2023, les recourants ont déposé leurs contre-observations. Ils expliquent que la répartition des frais sur plusieurs périodes fiscales relève de l'optimisation fiscale. Par ailleurs, ils critiquent l'application de la pratique du Service cantonal des contributions fondée sur la date du paiement pour le cas précis des paiements effectués sous forme d'acomptes. Dans ses ultimes remarques du 15 mars 2023, le Service cantonal des contributions maintient sa position. Le 29 mars 2023, une copie de ces observations a été transmise pour information aux recourants. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que cela soit utile à la résolution du litige. en droit Procédure 1. Recevabilité Le recours, interjeté le 20 janvier 2023 contre une décision sur réclamation du 20 décembre 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 pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Tribunal cantonal TC Page 4 de 8 Impôt fédéral direct (604 2023 11) 2. Point litigieux Dans le cadre de leur recours, les recourants n'ont pas repris leur conclusion subsidiaire quant à l'application de la déduction pour frais d'entretien d'immeuble selon le système forfaitaire qu'ils avaient formulée en procédure de réclamation. Ainsi, est uniquement litigieux le moment déterminant pour la déductibilité des frais d'entretien d'immeuble effectifs

afférents à la pose des panneaux photovoltaïques sur la parcelle ccc des recourants. 3.

Règles générales sur le moment à prendre en compte pour la déduction des frais d'entretien d'immeuble effectifs 3.1. Selon l'art. 32 al. 2 LIFD, dans sa version applicable jusqu'au 31 décembre 2019, 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. 3.2. Les dispositions d'exécution y relatives figurent dans l'ordonnance du Conseil fédéral sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct du 24 août 1992 (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; 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; RS 642.116.2). 3.3. Selon la doctrine, il serait logique que, s'agissant de la déduction des frais d'entretien des immeubles, celle-ci soit accordée pour la période de calcul pendant laquelle la moins-value se produit sur l'immeuble. Une telle approche, qui suit la logique comptable des amortissements et provisions applicables aux entreprises, n'est toutefois pas possible pour des immeubles appartenant à la fortune privée d'une personne physique. On pourrait également songer à la déduction des frais d'entretien durant la période de calcul pendant laquelle les travaux sont effectués. Toutefois, cette solution est à rejeter pour des raisons pratiques, car le montant des coûts n'est souvent pas encore connu durant l'année pendant laquelle les travaux sont effectués. Les deux seules dates qui restent donc envisageables en pratique, et qui sont juridiquement fondées, sont soit la date de l'établissement de la facture soit la date de paiement de la facture. La première méthode correspond à celle de la comptabilité tenue selon la méthode de la facturation, alors que la deuxième méthode suit la comptabilité tenue selon la méthode de l'encaissement. Dans le domaine de la fortune privée des personnes, la date critère est en principe la date du paiement de la facture, selon de nombreux auteurs et selon un courant de jurisprudence. Selon d'autres auteurs et un autre courant de jurisprudence, c'est la date de l'établissement de la facture qui est la date déterminante, cette date étant plus appropriée, car déterminable de façon plus claire et moins influençable par le contribuable Tribunal cantonal TC Page 5 de 8 (MERLINO, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 32 n. 112 ss et les références). 3.4. 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. Dans sa teneur en vigueur pour la période fiscale 2019, la Notice spéciale prévoit notamment que la déduction de frais d'entretien d'immeubles privés effectifs « est en règle générale accordée sur la base de la date du paiement » (Notice spéciale, p. 3). 3.5. La prise en considération de la date du paiement par le Service cantonal des contributions a été confirmée par une jurisprudence rendue par la Cour de céans, la première fois dans l'arrêt TA FR 4F 2002 126 du 2 mai 2003 (publiée in RFJ 2003, p. 136), devenue constante par la suite, selon laquelle le choix

de la date du paiement se révèle très judicieux puisqu'il a le mérite de prendre en considération les éventuels rabais négociés ultérieurement ou les retenues de garantie, en plus de s'inscrire dans un système cohérent (voir arrêts TA FR 4F 05 84/85 du 13 février 2007; 607 08 43 du 12 février 2010; 604 2011 102/103 du 11 mars 2013; 604 2014 11 à 14 du 27 juillet 2015; 607 2015 33/34 du 2 février 2017; ou encore 4F 05 80 du 16 décembre 2005 en matière d'impôt sur les gains immobiliers). 4. Discussion sur le cas particulier 4.1. A titre liminaire, il sied de relever que le Service cantonal des contributions a accepté des frais d'entretien d'immeuble effectifs d'un montant de CHF 4'669.- relatifs à la prime d'assurance ECAB et à la contribution immobilière. Les montants et le bien-fondé de ces postes n'ont pas été remis en cause dans le cadre de la présente procédure de recours, si bien qu'il n'y a pas lieu de les examiner et il sera tenu compte de leur admission. 4.2. Il ressort des pièces figurant au dossier de la cause que, pour l'installation des panneaux photovoltaïques sur l'immeuble en question, un premier acompte a été sollicité par E. _____, par facture établie le 16 mai 2018, d'un montant de CHF 21'200.-. Puis un deuxième acompte de CHF 16'960.- a été facturé en date du 19 juin 2018. Il est précisé ce qui suit sur les deux factures précitées : « Travaux d'installation selon notre offre no fff de CHF 42'400.- TTC ». Les recourants ont réglé ces sommes respectivement le 25 juin 2018 et le 9 octobre 2018. Le solde final de CHF 4'714.35 a été facturé en date du 31 décembre 2018. Les recourants ont payé ce montant en date du 1er avril 2019 (voir pièces 3 à 6 du bordereau de recours). A ce stade, il y a lieu de constater que le refus du Service cantonal des contributions d'admettre les acomptes de CHF 21'200.- et CHF 16'960.- comme frais d'entretien d'immeubles pour la période fiscale 2019 au motif qu'ils ont été acquittés en 2018 est conforme à sa pratique et à la jurisprudence rappelée ci-dessus. Les recourants ne le contestent pas. 4.3. Les recourants ne remettent pas non plus directement en question la jurisprudence de la Cour de céans et la pratique qu'elle confirme s'agissant du critère de la date du paiement concernant la déduction des frais d'entretien effectifs d'immeuble. Ils estiment toutefois que – à tout le moins en Tribunal cantonal TC Page 6 de 8 principe – seuls les montants figurant dans les factures finales devraient pouvoir être déduits, en raison du fait que les acomptes ne sont pas définitifs et que les travaux concernés peuvent par exemple faire l'objet de rabais, comme en l'espèce. Ainsi, ils semblent soutenir que c'est le moment du paiement du solde résultant de la facture finale du 31 décembre 2018 de E. _____, réglé en avril 2019, qui devrait être pris en compte pour la déduction de l'intégralité des frais relatifs à la pose des panneaux photovoltaïques d'un montant total de CHF 42'847.35. Les recourants ne peuvent pas être suivis pour les raisons exposées ci-dessous. Premièrement, la solution qu'ils préconisent pourrait avoir pour conséquence que dans les cas où les parties au contrat d'entreprise laissent ouvert un certain solde du coût de travaux, volontairement ou non, par exemple à titre de garantie, il conviendrait d'attendre le paiement de ce solde pour que les frais d'entretien en question puissent être déduits. Cela aboutirait à des solutions paradoxales dans lesquelles des travaux d'entretien auraient été réalisés entièrement durant une période fiscale et auraient été pour l'essentiel facturés et payés durant cette période, sans toutefois pouvoir être déduits durant la période en question, au seul motif qu'il resterait un solde réduit à facturer, voire un solde réduit déjà facturé qui n'aurait pas encore été payé. Deuxièmement, la pertinence de l'argument selon lequel les acomptes ne seraient pas définitifs, de telle sorte que des rabais pourraient s'appliquer par la suite, modifiant ainsi les sommes convenues par le biais de la facture finale, doit être relativisée. En effet, dans les cas où l'entrepreneur octroie un rabais dans sa facture finale, ce rabais est répercuté sur le solde facturé, avec pour conséquence que seul le

solde facturé et payé peut être déduit au titre de frais d'entretien d'immeuble, lors de la période fiscale durant laquelle il a été payé. Tel est du reste le cas en l'espèce. Le fait qu'un rabais ait été calculé sur la facture finale a été répercuté sur le solde à payer de CHF 4'714.35, de telle sorte que ce dernier montant, facturé le 31 décembre 2018, mais payé en 2019, correspond à des frais d'entretien d'immeuble déductible pour la période durant laquelle il a été acquitté, soit 2019.

4.4. Il sied encore de relever que les deux acomptes versés durant la période fiscale 2018 sont des montants précis, que la taxe sur la valeur ajoutée a été intégrée et que la somme desdits acomptes équivaut à la plus grande partie du coût total des travaux, tel qu'il ressort de la facture finale du 31 décembre 2018. Par ailleurs, également selon cette dernière facture finale, la pose des panneaux photovoltaïques en question a été effectuée de février à décembre 2018, si bien qu'il existe manifestement un lien entre les travaux, le versement des acomptes et la déduction concernant la période fiscale 2018. A cela s'ajoute que les montants des acomptes figurent dans des décomptes de factures établies par E. _____, que les sommes des acomptes ont été établies de manière à approcher les montants facturés définitivement et que compte tenu de la date du paiement des acomptes des 25 juin 2018 et 9 octobre 2018 d'une part et de la période de réalisation des travaux d'autre part, il ne s'agit en définitive pas de purs paiements à l'avance, sans lien avec le moment de réalisation des travaux. Ainsi, c'est à bon droit que le Service cantonal des contributions a refusé la déduction des frais d'entretien d'immeuble de CHF 38'160.- (CHF 21'200.- + CHF 16'960.-) pour la période fiscale 2019, ce montant ayant été réglé durant la période fiscale 2018. Seuls les frais d'entretien d'immeuble effectifs relatifs à la pose de panneaux photovoltaïques de CHF 4'714.35, payés en 2019, peuvent être déduits sur la période fiscale correspondante, en sus du montant de CHF 4'669.- relatif à la prime d'assurance ECAB et la contribution immobilière.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 8

5. Sort du recours Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral est rejeté. Impôt cantonal (604 2023 12) 6. Point litigieux Est également litigieux en droit cantonal le moment de la déductibilité des frais d'entretien d'immeuble effectifs afférents à la pose des panneaux photovoltaïques sur la parcelle ccc des recourants.

7. Reprise du raisonnement appliqué pour l'impôt fédéral direct

7.1. En droit cantonal harmonisé, l'art. 33 al. 2 LICD, dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2020 (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. La Notice spéciale concrétise les dispositions légales fédérales et cantonales.

7.2. En présence de règles similaires, le raisonnement mené et les conclusions adoptées pour l'impôt fédéral direct peuvent être transposés en droit cantonal.

8. Sort du recours Le recours formé en droit cantonal est rejeté. Frais et dépens

9. 9.1. Selon les art. 144 al. 1 LIFD et 131 CPJA, 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). Tribunal cantonal TC Page 8 de 8

En l'espèce, les frais doivent être mis à la charge des recourants déboutés. Compte tenu de la valeur litigieuse et de l'ensemble des circonstances, ils seront fixés à CHF 800.- et prélevés sur

l'avance de frais du même montant. 9.2. Vu le sort du recours, il n'est pas alloué de dépens. la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2023 11) 1. Le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation du 20 décembre 2022 est confirmée. Impôt cantonal (604 2023 12) 2. Le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation du 20 décembre 2022 est confirmée. Frais 3. Un émolument de CHF 800.- est mis à la charge des recourants au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par ceux-ci. 4. Il n'est pas alloué de dépens. Notification. Conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral, à Lucerne, dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. Fribourg, le 3 juillet 2023/mma Le Président La Greffière

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