

FR_GERICHTE 604 2024 21 vom 3. März 2025

FR Kantonsgericht, 2025-03-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2024_21

FR: FR_GERICHTE 604 2024 21 du 3 mars 2025

IT: FR_GERICHTE 604 2024 21 del 3 marzo 2025

Regeste

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

Erwägungen

E. 1

Recevabilité Le recours, interjeté le 15 février 2024 contre une décision sur réclamation du 24 janvier 2024, a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi fédérale 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 2024 21)

E. 2

Règles relatives à la déduction des frais d'entretien d'immeuble

E. 2.1

L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, notamment le rendement de la fortune immobilière (art. 16 al. 1 et 21 al. 1 LIFD). Pour déterminer le revenu net, les dépenses et déductions générales prévues par les art. 26 à 33 LIFD sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables (art. 25 LIFD). Conformément à l'art. 32 al. 2 LIFD, dans sa teneur entrée en vigueur le 1er janvier 2020, 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 quels investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien. Les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement sont 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

Tribunal cantonal TC Page 4 de 8 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).

E. 2.2

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). En effet, pour les immeubles produisant un revenu (loyers ou valeur locative en cas d'usage personnel par le propriétaire), les frais d'entretien immobiliers entrent dans la définition des frais d'acquisition du revenu et sont donc en principe déductibles (ATF 133 II 287 consid. 2.2 et les références).

E. 2.3

En revanche, l'art. 34 let. d LIFD dispose que les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune ne peuvent pas être déduits du revenu. Il s'agit de dépenses d'investissement immobilier ayant pour effet d'apporter une plus-value à l'immeuble. Ils se démarquent donc des frais d'entretien en ce que ces derniers sont essentiellement encourus pour des travaux destinés à compenser l'usure normale de la chose due à son usage et à l'écoulement du temps, de même qu'à maintenir l'état d'entretien original du bien, de sorte à conserver la source du revenu que représente le bien immobilier pour le contribuable (arrêt TF 2C_1003/2017 du 21 juin 2018 consid. 5.1 et les références).

E. 2.4

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.). Dans un arrêt récent, le Tribunal fédéral a considéré que sa pratique en matière de rénovation totale et de transformation d'immeuble équivalant économiquement à une nouvelle construction devait être abandonnée en faveur d'une approche objective et technique. Désormais, tout travail s'inscrivant dans le cadre d'une rénovation totale doit être examiné individuellement sur la base de son caractère objectif et technique afin de déterminer son impact sur la valeur de l'immeuble. En d'autres termes, il sied de déterminer séparément pour toutes les dépenses si elles servent à maintenir la valeur de l'immeuble (déductibles d'après l'art. 32 LIFD) ou si elles constituent des dépenses qui entraînent une augmentation de la valeur de l'immeuble (non déductibles selon l'art. 34 let. d LIFD) (ATF 149 II 27 in RDAF 2024 p. 125 ss). Cette nouvelle pratique a déjà été appliquée à plusieurs reprises par la Cour de céans (voir notamment arrêts TC FR 604 2023 32 du 13 décembre 2023; 604 2024 40 du 17 septembre 2024; 604 2024 85 du 6 janvier 2025).

E. 2.5

Finalement, l'art. 32 al. 2, 2ème et 3ème phrases, LIFD mentionne une catégorie de dépenses qui comprend les frais encourus en vue de rationaliser la consommation d'énergie ou de recourir aux énergies renouvelables. Ces dépenses consistent généralement en des investissements dans le remplacement d'éléments de construction ou d'installations

vétustes, voire l'adjonction d'éléments de construction ou d'installations dans les bâtiments existants, qui déclenchent une augmentation

Tribunal cantonal TC Page 5 de 8 de la valeur de l'immeuble. Techniquement, elles ne devraient donc pas être déductibles, conformément à ce que prévoit l'art. 34 let. d LIFD. Toutefois, grâce à l'existence d'une base légale expresse (art. 32 al. 2, 2ème et 3ème phrase LIFD; art. 5 à 8 ODIP; art. 1 OURE), ces investissements sont qualifiés de dépenses déductibles, en raison de leur but (MERLINO, art. 32 n. 92).

E. 3

Règles relatives au lien entre un revenu imposable et les frais d'acquisition

E. 3.1

Les frais d'acquisition d'un revenu ne sont déductibles que s'ils sont liés à un revenu imposable. Partant, si un revenu n'est pas imposable, aucun frais lié à ce revenu ne peut être déductible fiscalement (MERLINO, art. 32 n. 36). Le Tribunal fédéral a précisé que la notion de revenu global net des art. 16 ss LIFD n'exigeait toutefois pas une symétrie parfaite entre le revenu et les dépenses déduites comme frais d'acquisition. Poser une telle exigence reviendrait à transformer tout ou partie de l'impôt sur le revenu en impôt cédulaire, car cela signifierait que les dépenses en cause ne pourraient être déduites que des revenus correspondants. Au demeurant, logiquement, lorsque ceux-ci sont inférieurs aux frais d'acquisition, la déduction de ces derniers devrait être limitée en conséquence. Sous réserve de l'art. 33 al. 1 let. a LIFD – qui n'admet la déduction des intérêts passifs privés qu'à concurrence du rendement imposable de la fortune, augmenté d'un montant de CHF 50'000.- –, le droit suisse ne connaît pas un tel régime. Ce n'est que lorsqu'il apparaît sur la durée, au vu d'un revenu inexistant ou trop faible et de la nature des frais engagés, que ceux-ci ne sont pas justifiés et n'ont pas de sens d'un point de vue économique, que se pose la question d'une requalification en dépenses d'entretien du contribuable ou en dépenses servant à la pratique d'un hobby ou d'une activité de nature analogue. Ainsi, la déduction des frais d'acquisition du revenu est admise sous réserve de l'abus de droit (ATF 133 II 287 consid. 3 et les références).

E. 3.2

Par ailleurs, récemment, le Tribunal fédéral a rejeté l'argumentation selon laquelle il n'était possible de déduire des frais d'entretien d'immeuble sur la base de l'art. 32 al. 2 LIFD que si l'élément de fortune en question génère des revenus. En effet, il a relevé que la remise en état d'un bien immobilier prenait usuellement beaucoup de temps, parfois plusieurs mois, durant lesquels le propriétaire ne tirait aucun profit de son investissement. Ainsi, en exigeant que l'élément de fortune génère un revenu, cela aurait pour effet que tous les propriétaires qui remettent en état un immeuble ne pourraient pas déduire les frais d'entretien lorsque les travaux de restauration se poursuivent encore à la fin de la période fiscale concernée. Ceci serait manifestement contraire à la lettre de l'art. 32 al. 2 LIFD, qui prévoit expressément que les frais de remise en état des immeubles nouvellement acquis sont déductibles (ATF 149 II 27 in RDAF 2024 p. 125 ss).

E. 3.3

Enfin, l'art. 32 al. 2, 2ème et 3ème phrase, LIFD s'inscrivent dans un contexte lié à la stratégie politique énergétique 2050, les déductions qui en découlent ne trouvent pas leur justification dans le lien avec la valeur locative, mais dans leur but extra-fiscal en faveur du

climat (rationalisation de la consommation d'énergie, recours aux énergies renouvelables et rénovation du bâtiment notamment) (FUCHS, Abolition définitive de l'ancienne pratique dite Dumont, Novità fiscali 10/2023, p. 583 ss let. B ch. 2).

Tribunal cantonal TC Page 6 de 8

E. 4

Discussion

E. 4.1

En l'espèce, le SCC a refusé la déduction des frais d'entretien revendiqués, au motif que, depuis 2008, aucun revenu (valeur locative, loyer ou fermage) n'avait été déclaré et imposé pour le bien immobilier en question, classifié comme étant inhabitable. Dans ces circonstances, les travaux effectués n'étaient pas en rapport immédiat avec une valeur locative ou un loyer imposé, de sorte que les frais ne pouvaient pas être déduits au titre de frais d'entretien d'immeuble. Pour sa part, le recourant soutient que le SCC s'est fondé sur une ancienne pratique du Tribunal fédéral qui liait la déductibilité des frais immobiliers à l'imposition d'une valeur locative ou à des revenus locatifs.

E. 4.2

Dans le présent cas, le recourant a acquis l'immeuble en question en juillet 2019, suite à une donation de ses parents. Dans la mesure où l'art. 32 al. 2 LIFD prévoit expressément la déduction des frais de remise en état des immeubles nouvellement acquis, les faits antérieurs à l'acquisition du bien par le recourant ne sont pas déterminants. Dès lors, le fait qu'aucun revenu n'ait été déclaré et imposé depuis 2008 ne peut pas être pris en compte et ne suffit pas pour nier la déduction des frais d'entretien d'immeuble.

E. 4.3

Par ailleurs, l'argument du SCC concernant l'absence de lien entre les frais revendiqués et une valeur locative ou un loyer imposé pour justifier le refus de leur déduction ne peut être suivi. En effet, conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral mentionnée ci-avant, laquelle a été reprise par le Tribunal cantonal, la déduction des frais d'entretien sur la base de l'art. 32 al. 2 LIFD ne peut pas être subordonnée à la seule condition que l'élément de fortune génère un revenu. D'une part, la notion de revenu global n'implique pas une symétrie parfaite entre un revenu et les dépenses déduites comme frais d'acquisition. D'autre part, dans les cas de remise en état d'un bien immobilier, aucune mention d'un revenu ne peut être exigée durant les travaux. Dans le présent cas, un permis de construire, portant sur des travaux de transformation d'un bâtiment et la création de deux appartements, a été octroyé en juillet 2019, travaux qui se sont poursuivis jusqu'en 2021. Dès lors, durant cette période, aucun revenu ne pouvait être exigé. En outre, s'agissant des frais relatifs à l'économie d'énergie, leur déduction ne trouve pas sa justification dans le lien avec la valeur locative, mais dans leur but extra-fiscal en faveur du climat. Par conséquent, le SCC ne pouvait pas d'emblée refuser la déduction de l'entier des frais d'entretien revendiqués pour le seul motif qu'aucun revenu n'était mentionné pour l'immeuble en question. Il était tenu de déterminer séparément, pour tous les frais mentionnés, s'ils ont servi à maintenir la valeur de l'immeuble, s'il était question d'investissements destinés à économiser l'énergie, ou s'il s'agissait de dépenses ayant entraîné une augmentation de la valeur de l'immeuble. Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis et la décision attaquée annulée. L'affaire doit être renvoyée au SCC pour qu'il examine séparément pour toutes les dépenses

indiquées s'il s'agit de frais déductibles au sens de l'art. 32 al. 2 LIFD, conformément à la nouvelle pratique du Tribunal fédéral mentionnée ci-avant (consid. 2.4).

Tribunal cantonal TC Page 7 de 8 Impôt cantonal (604 2024 22)

E. 5

Reprise du raisonnement appliqué pour l'impôt fédéral direct En droit cantonal, l'art. 33 al. 2 LICD (voir aussi l'art. 9 al. 3 LHID), prévoit également la déduction des frais d'entretien d'un immeuble, ainsi que des dépenses d'investissement destinées à économiser l'énergie et à ménager l'environnement. L'art. 35 let. d LICD indique aussi que les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune ne peuvent pas être déduits. En présence de règles similaires, le raisonnement et les références à la jurisprudence pour l'impôt fédéral direct peuvent être repris en droit cantonal. Le recours doit dès lors également être admis, la décision attaquée annulée et l'affaire renvoyée au SCC pour nouvelle décision. Frais de procédure et indemnité de partie

E. 6.1

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. Selon l'art. 133 CPJA, des frais de procédure ne peuvent pas être exigés de la Confédération, de l'Etat, des communes et d'autres personnes de droit public, ainsi que des particuliers et des institutions privées chargées de tâches de droit public, à moins que leurs intérêts patrimoniaux ne soient en cause. En l'espèce, même si le recours est admis, des frais ne peuvent pas être mis à la charge de l'Etat dans la mesure où les contributions publiques ne font pas partie des intérêts patrimoniaux d'une collectivité publique au sens de l'art. 133 CPJA (RFJ 1992 p. 206 ss et 188 ss, consid. 5). Il n'est en conséquence pas perçu de frais. L'avance de frais versée par le recourant lui sera restituée.

E. 6.2

Par ailleurs, il résulte de l'art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021), applicable par le renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD, que la Cour fiscale 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. Conformément à l'art. 8 al. 1 du Tarif des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative (Tarif JA; RSF 150.12), les honoraires alloués pour la représentation ou l'assistance de la partie sont fixés entre CHF 200.- et CHF 10'000.-. Dans les affaires d'une ampleur ou d'une complexité particulière, le maximum s'élève à CHF 40'000.-. La fixation des honoraires dus à titre de dépens a lieu sur la base d'un tarif horaire de CHF 250.-. Quant aux débours nécessaires à la conduite de l'affaire, ils sont remboursés au prix coûtant (art. 9 al. 1 Tarif JA).

E. 6.3

En l'espèce, la liste de frais produite par le mandataire du recourant comprend également les opérations relatives à la procédure de réclamation, lesquelles ne donnent toutefois pas lieu à indemnisation (arrêt TC FR 601 2022 103 du 13 mars 2023 consid. 2). En prenant en considération les opérations à partir du 5 février 2024, date correspondant à la prise de connaissance de la décision attaquée, la liste de frais fait état d'un total de CHF 2'000.- au titre

Tribunal cantonal TC Page 8 de 8 d'honoraires. Ce montant paraît raisonnable et peut être repris. Il convient donc de fixer l'indemnité de partie à un montant total de CHF 2'183.-, à

savoir CHF 2'000.- au titre d'honoraires, CHF 19.40 de débours effectifs et CHF 163.60 de TVA au taux de 8.1%. Elle est mise à la charge de l'Etat. la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2024 21) I. Le recours est admis. Partant, la décision sur réclamation du 24 janvier 2024 est annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Impôt cantonal (604 2024 22) II. Le recours est admis. Partant, la décision sur réclamation du 24 janvier 2024 est annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Frais de procédure et indemnité de partie III. Il n'est pas perçu de frais. L'avance de frais de CHF 1'200.- versée par le recourant lui est restituée. IV. L'indemnité de partie allouée au recourant pour ses frais de défense est fixée à CHF 2'183.-, TVA par CHF 163.60 (8.1%) comprise. Elle est mise à la charge de l'Etat. Notification. Conformément aux art. 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 Lucerne, dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. La fixation du montant de l'indemnité de partie 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 3 mars 2025/anm Le Président La Greffière

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