

# FR\_GERICHTE 604 2024 6 vom 2. September 2024

FR Kantonsgericht, 2024-09-02, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2024\\_6](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2024_6)

FR: FR\_GERICHTE 604 2024 6 du 2 septembre 2024

IT: FR\_GERICHTE 604 2024 6 del 2 settembre 2024

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 29

décembre 2020 par F.\_\_\_\_\_ Sàrl. L'avance de frais, fixée à CHF 800.- par ordonnance du 22 janvier 2024, a été versée dans le délai prolongé au 4 mars 2024. Invitée à se prononcer sur le recours, l'Administration fédérale des contributions y a renoncé. Dans ses observations du 30 avril 2024, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il maintient ses arguments et ajoute notamment que la facture établie par F.\_\_\_\_\_ Sàrl est « douteuse et contradictoire ». Il se réfère en outre au muret extérieur de l'habitation qui est selon lui, au vu des photos, un nouvel élément. Il indique finalement que le remplacement des dalles existantes pourrait constituer des frais d'entretien d'immeuble mais il le classifie en fin de compte de frais de pure convenance personnelle. Dans leurs contre-observations du 29 mai 2024, les recourants contestent la position de l'autorité intimée et relèvent ce qui suit : « Lors de l'achat de la maison, qui a eu lieu en 2020, le jardin ainsi que le talus étaient dans un état pitoyable. Par conséquent, nous ne considérons pas que l'entretien de ces éléments relève de la simple convenance personnelle, mais plutôt d'une véritable obligation d'entretien pour préserver la valeur de notre propriété. Nous soulignons également que la décision d'octroyer une déduction d'entretien pour 2/3 de la facture totale des travaux témoigne du fait qu'une partie de ces dépenses est reconnue comme étant nécessaire à l'entretien de notre maison, tandis que l'autre partie pourrait être considérée comme une plus-value ». Le 2 juillet 2024, le Service cantonal des contributions indique qu'il n'a pas de remarque supplémentaire et se réfère entièrement à sa décision sur réclamation ainsi qu'à ses observations du 30 avril 2024. Le 9 juillet 2024, 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 18 janvier 2024 contre une décision sur réclamation du 19 décembre 2023, 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

Tribunal cantonal TC Page 4 de 11 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 6) 2. Point

litigieux Est litigieux le montant de la déduction des frais d'entretien d'immeuble concernant la maison familiale dont la recourante est propriétaire. Le Service cantonal des contributions a fixé cette déduction pour la période fiscale 2021 au montant forfaitaire de CHF 1'896.-. Les recourants sont quant à eux d'avis qu'elle doit être portée à CHF 30'543.- (frais d'entretien effectifs, correspondant à 2/3 du coût total des travaux d'aménagement extérieur qu'ils ont effectués).

3. Règles générales sur la déduction des frais d'entretien d'immeuble effectifs

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 frais de démolition en vue d'une construction de remplacement sont assimilés aux frais d'entretien.

3.2. 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 ch. 1 OFIP).

3.3. 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

Tribunal cantonal TC Page 5 de 11 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 TC FR 604 2024 12 du 16 juillet 2024 consid. 2.3.1 et les références). 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 (arrêt TC FR 604 2019 32 du 24 septembre 2019 consid. 3.2; ACCR FR 1988 II. E no 7 consid. 1 et la jurisprudence citée). 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 (arrêt TC FR 604 2013 51 du 1er septembre 2014 consid. 2c).

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 une « 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 ». Cette notice contient un catalogue de répartition entre frais d'entretien déductibles, frais d'investissements apportant une plus-value aux immeubles et autres frais. Bien que la Notice spéciale 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 ordonnances fédérales idoines, même si celles-ci sont beaucoup moins exhaustives. En outre, la Notice spéciale utilise les mêmes formulations que les ordonnances fédérales, ce qui donne à penser que, mis à part l'autorité qui les a émises respectivement, aucune différence n'était envisagée (voir notamment arrêts TC FR 604 2018 114 du 26 août 2019 consid. 3.1 et les références; 604 2018 26 du 14 décembre 2018 consid. 2.2.1; 604 2014 11 du 27 juillet 2015 consid. 2b; 604 2013 51 du 1er septembre 2014 consid. 2b). Déjà dans l'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 2018 114 du 26 août 2019; 604 2014 11 du 27 juillet 2015; 607 2010 25 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. 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 2021, il y a lieu de se référer à la version applicable dès la période fiscale 2020. Le point 8.1 de la Notice spéciale se réfère à l'aménagement extérieur. La partie du tableau y relative est reprise ci-dessous :

Tribunal cantonal TC Page 6 de 11 4. Discussion sur la déduction de frais d'entretien d'immeuble effectifs 4.1. 4.1.1. En l'espèce, les recourants ont annoncé dans leur déclaration d'impôt 2021 des frais liés à l'immeuble en question de CHF 45'815.-. Ils revendiquent une déduction de CHF 30'543.- au titre de frais d'entretien d'immeuble, considérant que le reste du montant constitue de la plus-value non déductible. Ils indiquent ce qui suit : « Changement dalles, talus, clôture et remplacement jardin ». Il a été joint une facture établie par F. \_\_\_\_\_ Sàrl, laquelle mentionne divers postes des travaux et un montant global de CHF 45'815.-, sans distinguer à quels montants correspondent lesdits postes.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 11 Dans le cadre de la procédure de réclamation, à la demande du Service cantonal des contributions, les recourants ont produit diverses photos en vrac des aménagements extérieurs en question (cf. pièce no 5 du dossier administratif). Ils joignent à leur recours « un détail précis des travaux effectués » rédigé comme suit : « Travaux effectués – détail : Enlever les anciennes dalles Enlever les anciens talus Enlever les anciens arbustes Creuser la terre Pose de gravier et faire à niveau Pose de nouvelles dalles Ceci correspond à une déduction de 2/3 comme le mentionne le point 8.1.3. lettre c de la notice spéciale pour la déduction des frais effectifs relatifs aux immeubles (valable dès la période fiscale 2020) Pose d'un portail Pose d'une clôture en bois Elever et évacuer Location de la benne Ceci correspond à une déduction de 2/3 comme le mentionne le point 8.1.2 lettre c de la notice spéciale pour la déduction des frais effectifs relatifs aux immeubles (valable dès la période fiscale 2020) ». Dans leur détermination du 29 mai 2024, ils expliquent qu'à l'achat de leur maison en 2020, le jardin ainsi que le talus étaient dans un état pitoyable et qu'il s'agissait d'une « véritable obligation d'entretien ». 4.1.2. A l'issue de la procédure de réclamation, le Service cantonal des contributions refuse de prendre en

considération les frais en question. Il en déduit, sans autre explication, que seule la déduction par forfait peut être admise. Dans ses observations du 30 avril 2024, il indique que la facture de F. \_\_\_\_\_ Sàrl est « douteuse et contradictoire ». Il cite, comme exemple, le fait qu'il y soit mentionné un agrandissement de la terrasse de 100 m<sup>2</sup> et la pose du gazon pour 150 m<sup>2</sup>. Il ajoute que les photos avant/après l'achat de l'immeuble par les recourants permettent de constater que le muret est un nouvel élément. Finalement, il explique ce qui suit : « On pourrait uniquement imaginer que le remplacement des dalles existantes après 6 ans pourrait être prise en compte en tant que frais d'entretien, néanmoins nous soutenons plutôt des frais de pure convenance personnel en se référant notamment à la table d'amortissement (annexe 9) qui relève, à titre informatif, une durée d'amortissement de 40 ans pour des carreaux en ciment. De plus, aucune indication précise des métrés des différents travaux ne nous permet de réaliser une éventuelle allocation des charges ».

Tribunal cantonal TC Page 8 de 11 4.2. 4.2.1. Il faut d'abord relever que le Service cantonal des contributions, dans sa décision sur réclamation litigieuse, ne se détermine pas sur la nature des travaux entrepris par les recourants. Par ailleurs, les explications données dans le cadre de ses observations du 30 avril 2024 démontrent que les faits ne sont pas établis et que des doutes subsistent quant à la qualification des travaux en question. Ensuite, il ne ressort pas des autres pièces figurant au dossier judiciaire quels sont les nouveaux éléments de construction et quels sont les travaux qui ont été entrepris sur des éléments de construction déjà existants. En effet, les photos transmises par les recourants dans le cadre de la procédure de réclamation ne révèlent pas concrètement l'état antérieur du jardin. La facture établie par F. \_\_\_\_\_ Sàrl apporte quant à elle des explications au sujet des travaux effectués mais laisse subsister des doutes importants sur la nature de certains travaux en question notamment par la désignation des deux postes suivants : « Agrandir la terrasse 100m<sup>2</sup> » et « Terrasser, pose du gazon 150m<sup>2</sup> ». Par ailleurs elle ne mentionne pas les prix correspondant aux postes des travaux qui y sont indiqués, se contentant d'indiquer un prix global. Le document intitulé « Travaux effectués – détail » joint au recours est sommaire et ne permet pas non plus de se forger une opinion claire sur l'état avant et après les travaux. Or, la qualification des travaux est essentielle étant donné que la déduction des frais y relatifs, engagés par les recourants, en dépend. 4.2.2. A titre d'exemple, si la pose du portail, de la clôture en bois, du muret en pierres, des dalles de la terrasse et du gazon devaient représenter de nouveaux éléments de l'immeuble ajoutés par les recourants, conformément à la Notice spéciale, ils constituent des dépenses d'investissement non déductibles (voir p. ex. ch. 8.1.1 let. a pour un nouvel aménagement de jardin, ch. 8.1.2 let. a pour une nouvelle clôture en dur/ nouveau mur de soutènement, ch. 8.1.3 let. a pour un premier goudronnage, pavage ou pose de dalles en ciment, ch. 8.1.4 pour une amélioration du sol par drainage, étayage ou mise en place de terre végétale). Dans cette hypothèse, ces travaux accroissent la valeur de l'immeuble des recourants et les dépenses d'investissement qui ont été consenties pour les réaliser ne sauraient dès lors être qualifiées de frais d'entretien au sens de l'art.

## **E. 32**

al. 2 1ère phrase LIFD. A contrario, si les travaux susmentionnés constituent des réparations et/ou des remplacements, il faudrait en sus analyser la qualité ou la valeur des matériaux (avant/après) pour déterminer le type de frais. S'agissant du portail, de la clôture en bois et du muret, il est nécessaire d'examiner si la réparation/le remplacement a une valeur ou une qualité égale ou supérieure à ce qui existait auparavant. Dans l'hypothèse où la

valeur/qualité est égale, les dépenses y relatives constitueraient des frais d'entretien d'immeuble privés. Toutefois, si la valeur/qualité est supérieure, seuls deux tiers des dépenses seraient des frais d'entretien d'immeuble, le tiers restant constituerait une plus-value (voir ch. 8.1.2 let. b et c). La même analyse doit être effectuée pour la pose des dalles en fonction du ch. 8.1.3 let. b ou c. Quant aux frais liés à l'ajout ou au remplacement du gazon, ils ne sont pas déductibles fiscalement. En effet, qu'il s'agisse d'un nouvel aménagement au sens du ch. 8.1.1 let. a, de son entretien ou de son remplacement au sens du ch. 8.1.1 let. b, les dépenses y relatives ne sont en aucun cas des frais d'entretien d'immeuble. 4.2.3. Concernant plus spécifiquement le raisonnement du Service cantonal des contributions au sujet du remplacement des dalles – selon lequel ces travaux représenteraient des frais de pure convenance personnelle –, il ne convainc pas. Conformément à la doctrine, ce n'est que lorsqu'il est manifeste et incontestable que les travaux ne sont pas nécessaires et qu'ils interviennent à une date

Tribunal cantonal TC Page 9 de 11 largement inférieure à leur durée de vie que la déduction est refusée, les travaux devant être considérés comme des dépenses de couverture du train de vie au sens de l'art. 34 let. a LIFD (MERLINO, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 32 n. 67). Or, au vu des lacunes que présente l'instruction en première instance, il ne peut pas être établi avec certitude que la pose des dalles n'était pas nécessaire. Le Service cantonal des contributions n'a pas examiné s'il s'agissait d'un remplacement de dalles ou d'une première pose (ou les deux) et, si l'on se trouve dans la première hypothèse, quel était l'état des anciennes dalles. Ensuite, contrairement aux références citées par le Service cantonal des contributions, la doctrine fiscale mentionne que la fin de cycle des revêtements de sol est estimée entre dix et trente ans. En d'autres termes, pour que les frais d'entretien d'immeuble soient déductibles, l'art. 32 al. 2 LIFD n'exige pas qu'ils soient absolument nécessaires à un moment précis. Il suffit que l'on soit en présence de travaux d'entretien qui sont nécessaires et doivent être effectués tôt ou tard, dans une fourchette temporelle aux alentours de dix ou trente ans dans le cas d'espèce, pour qu'il s'agisse de frais d'entretien déductibles (MERLINO, art. 32 n. 67). En l'espèce, les recourants auraient apparemment procédé à l'éventuel changement des dalles six ans après l'achat de leur immeuble – pour autant que les travaux soient qualifiés de remplacement/réparation et non de première pose –, ce qui ne paraît pas démesuré, d'autant moins en tenant compte de leurs explications concernant l'état d'usure effectif constaté avant travaux. 4.3. Cela étant, il sied encore de relever que le Service cantonal des contributions remet en cause, en procédure de recours, la facture de F. \_\_\_\_\_ Sàrl, alors même que celle-ci n'a fait l'objet d'aucune remarque dans le cadre de la procédure de réclamation. A cet égard, il paraîtrait judicieux de solliciter des explications sur les postes énumérés dans ladite facture et des précisions quant aux prix des divers travaux qui seraient susceptibles d'être qualifiés de frais d'entretien d'immeuble, en tout ou en partie, conformément aux critères ressortant de la Notice spéciale. Cette mesure d'instruction paraît d'autant plus nécessaire compte tenu du fait que ladite facture est contestée dans son principe. A ce sujet, il est du reste constaté que la preuve du paiement de la facture n'a pas été sollicitée et examinée par l'autorité intimée, alors qu'il appartient aux recourants de l'apporter conformément aux règles sur le fardeau de la preuve. Or, il s'agit d'une condition pour qu'une déduction des frais d'entretien d'immeuble litigieux puisse être admise. 5. Sort du recours Au vu de ce qui précède, les éléments de fait contenus dans le dossier judiciaire et pertinents selon les critères développés ci-dessus étant en partie lacunaires, il convient d'admettre partiellement le recours et de renvoyer le dossier au Service cantonal des

contributions pour nouvel examen et nouvelle décision dans le sens des considérants. Impôt cantonal (604 2024 7) 6. Point litigieux

Tribunal cantonal TC Page 10 de 11 Est également litigieux en droit cantonal le point relatif au montant de la déduction des frais d'entretien d'immeuble concernant la maison familiale dont la recourante est propriétaire. Le Service cantonal des contributions a fixé cette déduction pour la période fiscale 2021 au montant forfaitaire de CHF 1'896.-. Les recourants sont quant à eux d'avis qu'elle doit être portée à CHF 30'543.- (frais d'entretien effectifs, correspondant à 2/3 du coût total des travaux d'aménagement extérieur qu'ils ont effectués). 7. Reprise du raisonnement appliqué pour l'impôt fédéral direct 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 LICD, à l'image de l'art. 34 LIFD, il dispose que les frais d'entretien du contribuable et de sa famille, y compris les dépenses privées résultant de sa situation professionnelle ne peuvent pas être déduits du revenu (let. a). De même, les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune ne peuvent pas non plus être déduits du revenu (let. d). 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 Au vu de ce qui précède, les éléments de fait contenus dans le dossier judiciaire et pertinents selon les critères développés ci-dessus étant en partie lacunaires, il convient d'admettre partiellement le recours et de renvoyer le dossier au Service cantonal des contributions pour nouvel examen et nouvelle décision dans le sens des considérants. Frais 9. Conformément à l'art. 144 al. 1 LIFD et 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. 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 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, compte tenu, d'une part, de l'importance de la valeur litigieuse et du travail requis et, d'autre part, de l'admission partielle du recours, il se justifie de mettre à la charge des recourants un

Tribunal cantonal TC Page 11 de 11 émoluments réduits, fixés à CHF 200.- et prélevés sur l'avance de frais effectuée. Le solde de l'avance de frais, soit CHF 600.- leur sera remboursé. la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2024 6) 1. Le recours est partiellement admis. Partant, la décision sur réclamation du 19 décembre 2023 est annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour nouvel examen et nouvelle décision dans le sens des considérants. Impôt cantonal (604 2024 7) 2. Le recours est partiellement admis. Partant, la décision sur réclamation du 19 décembre 2023 est annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour nouvel examen et nouvelle décision dans le sens des considérants. Frais 3. Un émoluments réduits de CHF 200.- 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. Le solde de l'avance de frais, soit CHF 600.-, leur est remboursé. 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 des frais de procédure 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 2 septembre 2024/mma Le Président La Greffière :

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