

FR_GERICHTE 604 2024 69 vom 1. April 2025

FR Kantonsgericht, 2025-04-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2024_69

FR: FR_GERICHTE 604 2024 69 du 1 avril 2025

IT: FR_GERICHTE 604 2024 69 del 1 aprile 2025

Regeste

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

Erwägungen

E. 9

décembre 2024, le recourant indique avoir pris connaissance du dossier de la cause en cours d'instruction. Il sollicite l'accès au dossier fiscal complet, dans lequel se trouverait selon lui des éléments indispensables à sa défense. Le 17 décembre 2024, la Greffière déléguée à l'instruction informe le recourant que le dossier judiciaire est complet et l'invite à se mettre en contact avec le Service cantonal des contributions pour consulter son dossier administratif intégral. Le 11 mars 2025, le recourant informe avoir pris contact avec le Service cantonal des contributions pour consulter son dossier fiscal. Il indique en substance qu'il maintient avoir reçu l'injonction dudit Service de ne fournir que les pièces justificatives « pour les montants conséquents et non pour les petites dépenses ». Il relève également qu'il n'a pas eu librement accès à son dossier, notamment aux « annotations du Service cantonal des contributions » lesquelles démontreraient la pratique relative aux pièces justificatives. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que cela soit utile à la résolution du litige.

Tribunal cantonal TC Page 6 de 11 en droit Procédure 1. Recevabilité 1.1. Le recours, interjeté le 12 avril 2024 contre une décision sur réclamation du 19 mars 2024, 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). 1.2. Dans le cadre de son recours, le recourant a notamment contesté le décompte relatif aux intérêts moratoires pour la période fiscale 2022. Le Service cantonal des contributions a spécifié, dans ses observations du 4 juin 2024, que le Service de l'encaissement traitait ce point et qu'il allait se prononcer prochainement. Ensuite, dans ses ultimes remarques du 13 août 2024, le Service cantonal des contributions a indiqué qu'un nouveau décompte d'intérêts devra être établi en fonction de l'issue du recours. Il en est déduit que la fixation des intérêts en cause est en suspens jusqu'au prononcé de l'arrêt de la Cour fiscale. Compte tenu de ce qui précède, force est de constater qu'il n'y a pas eu épuisement des voies de droit, le point relatif aux intérêts sur les acomptes 2022 figurant dans le recours étant toujours pendant auprès du Secteur de l'encaissement, à qui il appartiendra de le traiter. Dans ces conditions, ce chef de conclusions est irrecevable dans le cadre de la présente procédure. 1.3. Pour le reste, le recours est recevable tant pour

l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Impôt fédéral direct (604 2024 69) 2. Points litigieux La déduction relative aux cotisations AVS/AI/APG/AC n'est plus sujette à litige. En effet, conformément au décompte de la Caisse de compensation produit par le recourant dans le cadre de son recours, il s'avère que celui-ci s'est acquitté d'un montant de CHF 3'116.40 pour la période fiscale 2022. En outre, le Service cantonal des contributions conclut à l'admission d'une déduction de CHF 3'117.- au titre de cotisations AVS/AI/APG/AC dans ses observations du 4 juin 2024. S'il est vrai que le recourant revendiquait à ce titre un montant de CHF 3'428.- dans ses conclusions au recours, il a finalement indiqué, dans sa détermination du 11 mars 2024, qu'il sollicitait la déduction d'un montant de CHF 3'116.40 tel qu'il ressort du dudit décompte de la Caisse de compensation. Compte tenu de ce qui précède, la déduction relative aux cotisations AVS/AI/APG/AC doit être admise à hauteur de CHF 3'117.-. Le litige porte donc en premier lieu sur la déduction des frais d'entretien d'immeuble concernant l'article bbb du RF de la Commune de C._____.

Le Service cantonal des contributions a fixé cette déduction pour la période fiscale 2022 à CHF 29'349.- (CHF 28'376.- correspondant au coût Tribunal cantonal TC Page 7 de 11 de remplacement de la chaudière à bois, admis sur la base de la production d'une simple facture, ce qui paraît favorable au recourant; CHF 326.- correspondant à la taxe de base d'épuration; CHF 647.- correspondant à la prime d'assurance de l'immeuble). Le recourant est quant à lui d'avis qu'elle doit être portée à CHF 40'625.-. Ensuite, est également litigieuse la déduction relative aux versements bénévoles revendiquée par le recourant pour un montant de CHF 150.-.

3. Règles relatives à la déduction des frais relatifs aux immeubles privés et à la déduction des versements bénévoles

3.1. La déductibilité des frais relatifs aux immeubles privés est régie par l'art. 32 LIFD. Selon l'alinéa 2 1ère phrase de cette disposition, le contribuable qui possède des immeubles privés peut ainsi déduire de l'impôt les frais nécessaires à leur entretien, ainsi que les primes d'assurances relatives à ces immeubles. Les frais d'entretien déductibles comprennent notamment les dépenses dues aux réparations ou aux rénovations du bien immobilier, si elles n'entraînent pas une augmentation de la valeur de l'immeuble, ainsi que les frais d'exploitation, soit notamment les contributions périodiques pour l'enlèvement des ordures ménagères (mais non les contributions prélevées selon le principe du pollueur-payeur), l'épuration des eaux et les taxes immobilières représentant des impôts réels. Les primes d'assurances déductibles sont celles relatives aux assurances de choses, soit l'assurance-incendie, les assurances contre les dégâts des eaux et le bris de glace et l'assurance-responsabilité civile (voir art. 1 al. 1 let. a ch. 1 et 3 et let. b de l'ordonnance de l'Administration fédérale des contributions [AFC] du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct [ordonnance de l'AFC sur les frais relatifs aux immeubles; RS 642.116.2]). Au lieu du montant effectif des frais et primes se rapportant aux immeubles privés, le contribuable peut également faire valoir une déduction forfaitaire (cf. art. 32 al. 4 phr. 1 LIFD; art. 2 al. 2 de l'ordonnance fédérale du 9 mars 2018 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct [ordonnance fédérale sur les frais relatifs aux immeubles; RS 642.116]). Conformément à l'art. 3 de cette ordonnance, le contribuable peut ainsi choisir, lors de chaque période fiscale et pour chaque immeuble, entre la déduction des frais effectifs et la déduction forfaitaire. Lorsque le contribuable choisit de faire valoir une déduction forfaitaire, aucune déduction supplémentaire n'est autorisée au titre de frais effectifs d'entretien (arrêt TF 2C_137/2019 du 23 janvier 2020 consid. 6.2 et les références).

3.2. Sont également déduits du revenu les dons en espèces et sous forme d'autres valeurs

patrimoniales en faveur de personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique (art. 56 let. g LIFD), jusqu'à concurrence de 20 % des revenus diminués des déductions prévues aux art. 26 à 33, à condition que ces dons s'élèvent au moins à CHF 100.- par année fiscale. Les dons en faveur de la Confédération, des cantons, des communes et de leurs établissements (art. 56 let. a à c LIFD) sont déductibles dans la même mesure (art. 33a LIFD). 3.3. 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 du code civil du 10 décembre 1907 (CC; RS 210), destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, veulent qu'il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature

Tribunal cantonal TC Page 8 de 11 à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve. Les règles précitées sur le fardeau de la preuve s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (arrêt TF 2C_137/2019 du 23 janvier 2020 consid. 6.3 et les références). 3.4. En application du principe de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des périodes fiscales, l'autorité n'est pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée; à ce défaut, elle risquerait de se trouver indéfiniment liée par une erreur ou une omission qu'elle aurait pu commettre initialement (arrêt TF 2C_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 10.5.1). 4. Discussion sur la déduction des frais d'entretien d'immeuble et la déduction des versements bénévoles 4.1. En l'espèce, il ressort de la déclaration d'impôt pour la période fiscale 2022 que le recourant, lequel avait le choix entre la déduction des frais effectifs ou une déduction forfaitaire, a revendiqué les frais d'entretien effectifs s'agissant de l'immeuble article bbb du RF de la Commune de C._____. Concernant d'abord les dépenses invoquées en lien avec la toiture et les parois intérieures, conformément à la jurisprudence précitée et contrairement à ce que soutient le recourant, il lui appartient de les prouver. Cela même s'il s'agit de « petits montants » tel qu'il s'en prévaut. En effet, la règle sur le fardeau de la preuve veut qu'il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, indépendamment du type de montant en cause. C'est dès lors à bon droit que le Service cantonal des contributions a écarté les frais revendiqués pour des travaux liés à la toiture et aux parois intérieures. 4.2. S'agissant ensuite de la taxe d'épuration, son montant et son paiement effectif auraient également dû être prouvés par le recourant compte tenu du choix du régime de la déduction des frais d'entretien d'immeuble effectifs. En effet, une fois ce choix fait, il s'applique intégralement et exclusivement pour l'immeuble et la période fiscale concernée (voir MERLINO, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, art. 32 n. 108). Plus particulièrement, la production d'une facture de CHF 806.45, portant l'intitulé « Epuration – taxe de base », relative à la période fiscale 2023, ne permet pas de prouver que le recourant se serait effectivement acquitté pour la période fiscale litigieuse d'une taxe de base d'épuration dont il demande la déduction à hauteur de CHF 977.-. La conclusion du recours y relative doit dès lors être rejetée. Il est toutefois constaté que le Service cantonal des contributions a néanmoins admis un montant de CHF 326.- s'agissant de la taxe d'épuration, alors que ces frais n'ont aucunement été prouvés par le recourant. Il est relevé à ce sujet que la méthode utilisée par l'autorité intimée pour fixer cette déduction des frais d'entretien d'immeuble, à savoir l'acceptation d'un tiers du montant déclaré, ne repose sur aucun fondement. Cela étant, dans la mesure où cette solution est favorable au recourant et

compte tenu des circonstances du cas d'espèce, il est renoncé à modifier la taxation au désavantage du recourant sur ce point. 4.3. Le même raisonnement s'applique à la déduction de CHF 1'939.- revendiquée au titre de prime d'assurance relative à l'immeuble du recourant. En effet, en l'absence de toute facture y

Tribunal cantonal TC Page 9 de 11 relative, il n'est pas possible de déterminer quel est le montant effectivement acquitté qui correspond à une prime d'assurance de chose, à l'exclusion de toute prime d'assurance-responsabilité civile privée ou d'assurance ménage. La conclusion du recours concernant la prime d'assurance bâtiment doit dès lors également être rejetée. Etant constaté que la solution retenue sur ce point par le Service cantonal des contributions, à savoir l'admission d'un tiers du montant demandé en déduction, soit CHF 647.-, est favorable au recourant, il est également renoncé à modifier la taxation au désavantage du recourant sur ce point. 4.4. Enfin, en l'absence de justificatif en lien avec le versement bénévole de CHF 150.- déclaré par le recourant dans le cadre de la période fiscale 2022, toute déduction devait être refusée à ce titre, de telle sorte que la décision attaquée sera également confirmée sur ce point. 4.5. Par ailleurs, il sied de relever que le recourant n'a fourni les justificatifs idoines (factures ou extraits de comptes bancaires) ni dans le cadre de la procédure de taxation – malgré plusieurs rappels – ni durant la procédure de réclamation. Qui plus est, il était également possible au recourant d'apporter lesdits justificatifs nécessaires lors de la présente procédure de recours, ce qu'il n'a pas fait. Finalement, conformément au principe de l'étanchéité des périodes fiscales, le recourant ne peut pas prétendre à l'admission des déductions litigieuses en faisant valoir que le Service cantonal des contributions n'avait pas remis en question celles-ci lors des années fiscales précédentes, ce qui constituerait selon lui une pratique à laquelle il aurait pu se fier. L'autorité intimée n'est en effet pas liée pour l'avenir par un ou plusieurs avis de taxation notifiés au recourant et elle peut réexaminer la situation à chaque période fiscale (arrêt TC FR 2021 43/44 du 24 novembre 2021 consid. 3.6). 5. Sort du recours Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral est partiellement admis, dans la mesure de sa recevabilité. La décision attaquée est modifiée dans le sens qu'une déduction pour cotisations AVS/AI/APG/AC (code 4.350), fixée à CHF 3'117.-, est octroyée. Elle est confirmée pour le surplus. Impôt cantonal (604 2024 70) 5. Points litigieux Sont également litigieux en droit cantonal les points relatifs à la déduction des frais concernant l'article bbb du RF de la Commune de C. _____, ainsi qu'à la déduction des versements bénévoles. 6. Reprise du raisonnement appliqué pour l'impôt fédéral direct 6.1. En droit cantonal harmonisé, l'art. 32 al. 2 LICD (voir aussi l'art. 9 al. 3 LHID) prévoit également que le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire notamment les frais nécessaires à leur entretien et les primes d'assurances relatives à ces immeubles. L'art. 34a LICD a quant à lui la même teneur que l'art. 33a LIFD (voir également art. 9 al. 2 let. i LHID).

Tribunal cantonal TC Page 10 de 11 6.2. En présence de règles similaires, le raisonnement mené et les conclusions adoptées pour l'impôt fédéral direct peuvent être transposés en droit cantonal, étant précisé que la jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct est valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (voir arrêt TF 2C_137/2019 du 23 janvier 2020 consid. 7 et les références). 7. Sort du recours Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit cantonal est partiellement admis, dans la mesure de sa recevabilité. La décision attaquée est modifiée dans le sens qu'une déduction pour cotisations AVS/AI/APG/AC (code 4.350), fixée à CHF 3'117.-, est

octroyée. Elle est confirmée pour le surplus. Frais et dépens 8. 8.1. 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 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 du recourant un émolument réduit, fixé à CHF 600.- et prélevé sur l'avance de frais effectuée. Le solde de l'avance de frais, soit CHF 200.- lui sera remboursé. 8.2. Selon l'art. 137 al. 1 CPJA, notamment en cas de recours devant une autorité statuant en dernière instance cantonale, l'autorité de la juridiction administrative alloue, sur requête, à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires qu'elle a engagés pour la défense de ses intérêts. En l'espèce, le recourant n'est pas représenté par un mandataire et il n'établit pas avoir effectivement assumé d'autres frais extraordinaires pour la défense de ses intérêts. En conséquence, il ne lui est pas alloué de dépens pour la présente procédure. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 11 de 11 la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2024 69) 1. Le recours est partiellement admis dans la mesure de sa recevabilité. Partant, la décision attaquée est modifiée dans le sens qu'une déduction pour cotisations AVS/AI/APG/AC (code 4.350), fixée à CHF 3'117.-, est octroyée. Elle est confirmée pour le surplus. Impôt cantonal (604 2024 70) 2. Le recours est partiellement admis dans la mesure de sa recevabilité. Partant, la décision attaquée est modifiée dans le sens qu'une déduction pour cotisations AVS/AI/APG/AC (code 4.350), fixée à CHF 3'117.-, est octroyée. Elle est confirmée pour le surplus. Frais et dépens 3. Un émolument réduit de CHF 600.- est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par celui-ci. Le solde de l'avance de frais, soit CHF 200.-, lui est remboursé. 4. Il n'est pas alloué de dépens. 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 et 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 1er avril 2025/mma Le Président La Greffière

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