

FR_GERICHTE 604 2024 8 vom 18. September 2024

FR Kantonsgericht, 2024-09-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2024_8

FR: FR_GERICHTE 604 2024 8 du 18 septembre 2024

IT: FR_GERICHTE 604 2024 8 del 18 settembre 2024

Regeste

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

Erwägungen

E. 1

Recevabilité Le recours, interjeté le 19 janvier 2024 contre une décision sur réclamation du 18 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 l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi

Tribunal cantonal TC Page 4 de 9 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 8)

E. 2

Point litigieux Dans ses observations du 27 mars 2024, le Service cantonal des contributions considère désormais que les travaux de remplacement de la palissade séparant la terrasse des recourants avec celle des voisins constituent des frais d'entretien d'immeuble. Cela équivaut à une admission partielle du recours. Le bien-fondé et le montant de cette déduction ne seront dès lors pas examinés plus avant. Par ailleurs, compte tenu des contre-observations du 31 mai 2024 des recourants, lesquels admettent les conclusions de l'autorité intimée à l'exception de celle relative aux dépenses liées à la création du mur en traverses de chêne, il sied de constater que seule cette dernière revendication demeure litigieuse.

E. 3

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

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

E. 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).

E. 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 du temps, de même qu'à maintenir l'état d'entretien original du bien, de sorte à conserver la source

Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 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).

E. 3.4

Aux fins de concrétiser les dispositions légales fédérales et cantonales, la Direction des finances du canton de Fribourg 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 9

E. 4

Discussion sur l'existence d'une déduction des frais d'entretien d'immeuble liés à la création d'un mur en traverses de chêne

E. 4.1.1

Le Service cantonal des contributions fonde son refus de la déduction des frais d'entretien d'immeuble liés à la création d'un mur en traverses de chêne en considérant que celui-ci constitue une modification de l'aménagement extérieur et engendre une plus-value conformément au ch. 8.1.2 let. a de la Notice spéciale.

E. 4.1.2

Les recourants expliquent que le mur litigieux ne constitue pas une amélioration de l'état de l'immeuble et qu'il n'a pas été créé pour des raisons de confort mais pour une question de sécurité. Ils indiquent que ledit mur a été mis en place pour remplacer le soutien en bois, lequel a disparu

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9 avec le temps et l'usure, ainsi que les thuyas qui servaient à maintenir le terrain. Ils allèguent que lesdits travaux ne représentent pas une plus-value étant donné qu'ils ont dû « palier à un potentiel dommage de voisinage ». Finalement, ils remettent en cause la Notice spéciale, laquelle n'est à leur sens pas une base légale.

E. 4.1.3

En l'espèce, les recourants ne peuvent pas être suivis. L'argument selon lequel le nouveau mur constituerait une réparation ou un remplacement à valeur égale – ou même de qualité supérieure – des anciennes installations au sens du chiffre 8.2.1 let b et c ne convainc pas. En effet, il n'existait pas de mur avant les travaux. L'on ne peut dès lors pas considérer qu'il s'agisse d'un remplacement ou d'une réparation. En outre, aucune preuve de l'existence d'un ancien « soutien en bois » ne ressort du dossier de la cause, les recourants se contentant d'alléguer que celui-ci aurait disparu avec le temps et l'usure. Au contraire, la facture détaillée établie par F. _____ qui liste toutes les étapes des travaux de l'installation démontre à elle seule qu'il s'agit effectivement d'une nouvelle construction. Cela étant, il est indéniable que la création du mur litigieux augmente la valeur de

l'immeuble des recourants. Le fait qu'ils aient dû créer cet élément pour des raisons de sécurité n'y change rien. Il sied finalement de rappeler que la Notice spéciale a été créée dans le but d'uniformiser la pratique et qu'elle oblige le Service cantonal des contributions. Toutefois, elle réserve la liberté de jugement à la Cour de céans qui peut s'en écarter si la répartition qu'elle propose est contraire aux lois fiscales (voir consid. 3.4). A cet égard, les recourants indiquent que ladite Notice spéciale n'est pas une base légale et qu'elle peut être amenée à être interprétée de manière totalement subjective. Ils ne formulent toutefois aucune critique à son encontre, si bien qu'il n'y a pas lieu de s'en écarter dans le cas particulier. Au vu de ce qui précède, les dépenses revendiquées pour la construction du mur de soutènement en traverses de chêne ne constituent pas des frais d'entretien, mais bien des dépenses d'investissement non déductibles.

E. 5

Sort du recours Le recours formé en droit fédéral est partiellement admis. Partant, la décision sur réclamation du 18 décembre 2023 est modifiée dans le sens des conclusions prises par le Service cantonal des contributions en procédure de recours. La déduction des dépenses liées au remplacement de la palissade séparant la terrasse des recourants avec celle des voisins est admise au titre de frais d'entretien d'immeuble, de telle sorte que la déduction pour frais d'entretien d'immeuble est fixée à CHF 3'987.- (frais effectifs: remplacement de la palissade de CHF 2'343.-, prime assurance ECAB de CHF 243.-, contribution immobilière de CHF 1'179.-, taxe annuelle d'épuration de CHF 24.-, prime assurance RC bâtiment de CHF 198.-) en lieu et place de CHF 3'804.- (forfait).

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9 Impôt cantonal (604 2024 9)

E. 6

Point litigieux Pour l'impôt cantonal également, seule demeure litigieuse la question de savoir si les dépenses liées à la création du mur en traverses de chêne constituent des frais d'entretien d'immeuble déductibles.

E. 7

Reprise du raisonnement appliqué pour l'impôt fédéral direct

E. 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).

E. 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.

E. 8

Sort du recours Le recours formé en droit cantonal est partiellement admis. Partant, la décision sur réclamation du 18 décembre 2023 est modifiée dans le sens des conclusions prises par le Service cantonal des contributions en procédure de recours. La déduction des dépenses liées au remplacement de la palissade séparant la terrasse des recourants avec celle des voisins est admise au titre de frais d'entretien d'immeuble, de telle sorte que la déduction pour frais d'entretien d'immeuble est fixée à CHF 3'987.- (frais effectifs: remplacement de la palissade de CHF 2'343.-, prime assurance ECAB de CHF 243.-, contribution immobilière de CHF 1'179.-, taxe annuelle d'épuration de CHF 24.-, prime assurance RC bâtiment de CHF 198.-) en lieu et place de CHF 3'804.- (forfait). Frais et dépens

E. 9.1

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).

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 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 émolument réduit, fixé à CHF 700.- et prélevé sur l'avance de frais effectuée. Le solde de l'avance de frais, soit CHF 100.- leur sera remboursé.

E. 9.2

Il n'est pas alloué de dépens, les recourants n'étant pas représentés. la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2024 8) 1. Le recours est partiellement admis. Partant, la décision sur réclamation du 18 décembre 2023 est modifiée dans le sens que la déduction pour frais d'entretien d'immeuble est fixée à CHF 3'987.- en lieu et place de CHF 3'804.-. Impôt cantonal (604 2024 9) 2. Le recours est partiellement admis. Partant, la décision sur réclamation du 18 décembre 2023 est modifiée dans le sens que la déduction pour frais d'entretien d'immeuble est fixée à CHF 3'987.- en lieu et place de CHF 3'804.-. Frais et dépens 3. Un émolument de CHF 700.- 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 100.-, leur 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 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 18 septembre 2024/mma Le Président La Greffière