

# FR\_GERICHTE 607 2010 25 vom 1. Februar 2012

FR Kantonsgericht, 2012-02-01, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_607\\_2010\\_25](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_607_2010_25)

FR: FR\_GERICHTE 607 2010 25 du 1 février 2012

IT: FR\_GERICHTE 607 2010 25 del 1 febbraio 2012

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 1

a) En vertu de l'art. 32 al. 2 loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11), le contribuable qui possède des immeubles privés peut notamment déduire les frais nécessaires à leur entretien, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers. b) Les dispositions d'exécution de l'art. 32 al. 2 LIFD 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 (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). Cette dernière ordonnance prévoit à son art. 1 al. 1 let. a que sont en particulier déductibles les frais d'entretien dus aux réparations ou aux rénovations, si elles n'entraînent pas une augmentation de la valeur de l'immeuble (ch. 1) ainsi que les frais d'exploitation, notamment les frais d'entretien et d'éclairage des pièces utilisées en commun, de l'ascenseur, etc., dans la mesure où le propriétaire les assume (ch. 3). L'art. 1 al. 2 de dite ordonnance précise encore que ne sont notamment pas déductibles les frais de chauffage du bâtiment et de l'eau courante, c'est-à-dire les dépenses qui sont directement en rapport avec l'exploitation de l'installation de chauffage ou du chauffe-eau central, notamment les frais d'énergie (let. c). Sont en revanche déductibles les redevances en matière de droits d'eau si le propriétaire d'un objet locatif les prend à sa charge sans se les faire rembourser par les locataires (art. 1 al. 3). c) La déductibilité des frais immobiliers prévue par l'art. 32 al. 2 LIFD est un cas d'application du principe de l'imposition du contribuable sur ses revenus nets, c'est-à-dire après déduction des frais d'acquisition du revenu (art. 25 LIFD). Les frais d'entretien immobiliers déductibles doivent être distingués des dépenses d'investissement et des frais d'entretien privé ou de couverture du train de vie du contribuable qui sont visées

- 5 - par les art. 34 let. a et d LIFD. Ces frais d'entretien sont des dépenses d'utilisation du revenu (voir N. MERLINO, in Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 32 n. 10 ss. La distinction entre dépenses déductibles et non déductibles s'applique en principe de façon identique que les immeubles soient loués à des tiers ou occupés par leur propriétaire. Dans ce dernier cas toutefois, seuls sont déductibles au titre d'entretien immobilier les dépenses qui sont en rapport immédiat

avec la valeur locative imposable. De manière similaire à la distinction effectuée par le droit de bail entre loyer et charges, d'une part, et frais accessoires, d'autre part, seuls les frais d'entretien que le propriétaire doit supporter lui-même lors d'une location à des tiers constituent des frais déductibles en cas d'utilisation propre. Les autres charges analogues à des frais accessoires constituent en principe des dépenses pour l'entretien privé du contribuable et ne sont pas déductibles (voir MERLINO, ad art. 32 LIFD n. 16 ss; ATF 2A.683/2004 in RDAF 2005 II 502 ss, consid. 2.5 et références citées). Les frais d'entretien relatifs à un élément du patrimoine immobilier ne sont donc en principe déductibles que si celui-ci est pris en compte dans la détermination du revenu imposable, notamment de la valeur locative (voir MERLINO, ad art. 32 LIFD n. 23 ss; P. LOCHER, Kommentar zum DBG, Ière partie, Therwil/Bâle 2001, n. 20 ad art. 32). La jurisprudence a consacré ce principe dans différents contextes déjà, mais notamment dans celui des frais d'entretien des aménagements extérieurs d'un immeuble occupé par le propriétaire lui-même. Ainsi, une déduction des dépenses y relatives a été admise pour autant seulement que l'aménagement en cause influence (de manière significative) la fixation de la valeur locative (voir ATA du 12.5.2000, RFJ 2000, 178; 4F 01 119 du 21.6.2002 consid. 2b; 4F 2005-22/23 du 8.7.2005 consid. 2c; 4F 2003-172 du 17.6.2005 consid. 3; 4F 06 78/79 et 84/85 du 23.8.2007 consid. 4b; 4F 2006-157/158 du 5.10.2007 consid. 7; ATC 607 2008-19/20 du 23.7.2009 consid. 4b; 607 2008-44 du 18.8.2009 consid. 4; 604 2010-37/38 du 17.12.2010; GVP SG 2008, no 30; RtiD I 2009, 391; ATF 2A.683/2004 du 15.7.2005 consid. 2.5; cf. également BERNHARD ZWAHLEN, Die einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, thèse Bâle 1986, 118 s.). d) Aux fins de concrétiser les dispositions légales cantonales et fédérales, 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; version applicable pour la période fiscale 2008). Celle-ci contient un catalogue de répartition entre frais d'entretien déductibles, frais d'investissements apportant une plus-value aux immeubles et autres frais. Bien qu'elle constitue un règlement d'application cantonale, 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 trois ordonnances fédérales, même si celles-ci sont beaucoup moins exhaustives. En outre, la Notice spéciale utilise les mêmes formulations que les trois ordonnances fédérales, ce qui donne à penser que, mise à part l'autorité qui les a émises respectivement, aucune différence n'était envisagée. C'est, d'ailleurs l'avis que soutient BERNHARD ZWAHLEN (in Zweifel / Athanas [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2ème éd., Bâle 2008, n. 11 ad art. 32) qui observe, dans la plupart des législations cantonales, une pratique des frais d'entretien déductibles établie qui vaut également pour l'impôt fédéral direct et

- 6 - qui est mieux en mesure de prendre en compte les usages, conceptions d'utilisation et standards d'équipement usuels dans la région. e) Ainsi que la Cour fiscale l'a rappelé le 28 mai 1999 déjà (4F 95 202 non publié en la cause N. M. c. SCC consid. 2a) et à de nombreuses reprises par la suite (voir p. ex. les arrêts 607 2008-19/20 du 23 juillet 2009 en la cause A.-M. et G. S. c. SCC et 604 2009- 56/57 du 7 mai 2010 en la cause J. et E. B.-J. c. SCC), l'uniformisation de la pratique en matière de déduction de frais d'entretien introduite par le catalogue de répartition publié dans la Notice spéciale précitée, conduit à l'application uniforme du droit et maintient l'égalité de traitement entre les propriétaires d'immeuble;

dans ce sens, elle oblige l'autorité administrative. La Cour 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. Cette notice n'a donc un effet contraignant que dans la mesure où le recourant ne prouve pas, en application des règles sur le fardeau de la preuve, qu'il a assumé des frais effectifs plus élevés que le montant admis par le fisc selon les proportions fixées dans la Notice spéciale.

## **E. 2**

Comme l'a indiqué l'autorité intimée dans la décision attaquée déjà, la Notice spéciale exclut la déduction des frais afférents à la réparation ou au remplacement d'un lave-linge (et d'un sèche-linge) pour les immeubles ou les quotes-parts d'immeubles occupés par le propriétaire (ch. 5.3.1). Il en va de même pour les frais accessoires, en particulier les coûts de l'éclairage de locaux communs (ch. 9.2.3). Ces principes apparaissent cohérents dans la mesure où, ni l'équipement de l'immeuble avec une machine à laver le linge ou un sèche-linge, ni l'éclairage de locaux communs n'influencent la valeur locative de l'immeuble occupé par son propriétaire. Il ressort en effet du questionnaire pour l'estimation des valeurs locatives et fiscales des immeubles non agricoles (description de l'immeuble) que l'appréciation de l'aménagement ne tient nullement compte de la mise à disposition ou non de tels appareils. Cela semble s'expliquer par le fait que lors de l'élaboration initiale des normes pour la fixation de la valeur locative, il était encore courant de louer les appartements sans machine à laver le linge, voire de financer, le cas échéant, une machine mise à disposition des locataires par le biais d'un compteur à prépaiement ou dans le cadre du décompte des frais accessoire facturés en sus du loyer. D'autre part, il est évident également que les coûts de l'éclairage des locaux communs constituent, en tant que simples frais d'exploitation, des frais accessoires qui ne sont pas couverts par la valeur locative. Dans ces circonstances, les griefs d'inégalité de traitement par rapport aux cas de location, et de violation du principe de l'imposition selon la capacité contributive tombent à faux, la connexité des frais avec un revenu immobilier effectif étant seule déterminante pour décider de leur déductibilité. Partant, le recours se révèle mal fondé.

## **E. 3**

a) En vertu de l'art. 144 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. 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

- 7 - administrative: Tarif JA; RSF 150.12). Il peut être compris entre 50 et 20'000 francs (art. 1 Tarif JA). b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 100 francs. II. Impôt cantonal (607 2010-26)

## **E. 4**

a) Au niveau cantonal également, le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers (art. 33 al. 2 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs [LICD; RSF 631.1]; voir également art. 9 al. 1 et aujourd'hui al. 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des

cantons et des communes [LHID, RSF 642.14]). L'art. 35 LICD dispose en revanche que ne peuvent pas être déduits les frais d'entretien du contribuable et de sa famille (let. a) ainsi que les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune (let. d). Les dispositions d'application sont contenues dans l'ordonnance du 21 mars 2001 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés, des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement ainsi que des frais de restauration de biens culturels immeubles (RSF 631.421). b) En présence de règles similaires, les considérants 1 et 2 concernant l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. Partant, le recours formé en droit cantonal est rejeté lui aussi.

## **E. 5**

a) Conformément à l'art. 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 Tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 20'000 francs (art. 1 Tarif JA). b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 200 francs. **l e P r é s i d e n t p r o n o n c e** : en application de l'art. 100 al. 1 let. c CPJA en relation avec l'art. 186 LICD I. Impôt fédéral direct (607 2010-25)

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