

# FR\_GERICHTE 607 2015 33 vom 2. Februar 2017

FR Kantonsgericht, 2017-02-02, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_607\\_2015\\_33](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_607_2015_33)

FR: FR\_GERICHTE 607 2015 33 du 2 février 2017

IT: FR\_GERICHTE 607 2015 33 del 2 febbraio 2017

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 22

juillet 2015 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2014 Tribunal cantonal TC Page 2 de 8 604 2015 33/34 considérant en fait A. A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ sont propriétaires d'une maison familiale pour laquelle ils ont revendiqué une déduction de CHF 22'574.- au titre de frais d'entretien dans leur déclaration d'impôt de la période fiscale 2014. Par taxation ordinaire du 18 juin 2015, le Service cantonal des contributions a arrêté l'impôt cantonal sur le revenu dû par A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_, à CHF 4'960.40 sur la base d'un revenu imposable de CHF 72'958.-, et leur impôt fédéral direct (après déduction sur impôt de CHF 251.-) à CHF 95.- sur la base d'un revenu imposable de CHF 56'914.-. Il a notamment indiqué, s'agissant des frais d'entretien d'immeubles privés (code 4.310 de l'avis de taxation), qu'étaient "non- déductibles fiscalement : outillage (pinceaux, balai, ponceuse, tournevis, genouillères, etc...), le mobilier (lampe, porte-serviettes, etc...) ainsi que toutes les factures payées en 2013 (date du paiement faisant foi !)". B. A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ ont formé réclamation à l'encontre de la taxation précitée le 6 juillet 2015 en précisant que les factures de 2013 n'avaient pas été produites dans la déclaration d'impôt pour l'année 2013. Ils ont fait valoir, s'agissant d'une rénovation d'une salle de bains effectuée en 2014 et de la rénovation de l'appartement du 1er étage, qu'il leur paraissait logique de produire toutes les factures dans la déclaration d'impôt 2014. Les quelques factures datant de décembre 2013 concernaient du matériel commandé à l'avance et c'est par ignorance qu'ils ont voulu "grouper" toutes les factures. Ils ont par ailleurs requis le détail des montants non admis en déduction à hauteur de CHF 9'064.- (différence entre les CHF 22'574.- revendiqués et les CHF 13'510.- admis). Le 22 juillet 2015, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée en indiquant que la déduction des frais effectifs pour les immeubles privés est toujours accordée sur la base de la date du paiement, pratique qui a d'ailleurs été confirmée par le Tribunal cantonal. Quant aux factures payées en 2013 non admises en déduction, un montant de CHF 8'102.- a été écarté et la différence restante non déduite concernait des frais non déductibles (outillage, cire pour meuble, accessoires de cuisine, etc...). C. Par acte du 8 août 2015, A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ ont interjeté recours. Ils exposent notamment que, pour la première fois depuis la date de construction de leur chalet en 2004, des frais ont été demandés en déduction. Ils font appel à la "clémence" de la Cour afin que soit reconsidérée la déductibilité des CHF 8'102.00 de frais refusés par le Service cantonal des contributions parce qu'ils ont été payés en 2013. L'avance de frais, fixée à CHF 400.- par

ordonnance du 11 août 2015, a été versée dans le délai imparti. Dans ses observations déposées le 17 septembre 2015, le Service cantonal des contributions a conclu au rejet du recours. Le 24 septembre 2015, une copie de cette détermination a été transmise aux recourants, lesquels ont été avisés en parallèle qu'ils avaient la possibilité de retirer le recours au cas où ils se ralliaient aux conclusions du Service cantonal des contributions. Tribunal cantonal TC Page 3 de 8 604 2015 33/34 Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que nécessaire. en droit I. Impôt fédéral direct (607 2015 33) 1. a) Le recours, déposé le 8 août 2015 contre une décision du 22 juillet 2015, l'a été 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) et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct. b) Par renvoi de l'art. 104 al. 4 LIFD et en vertu des art. 100 al. 1 let. c du code du

### **E. 23**

mai 1991 de procédure et juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1.), 45 al. 1 let. c de la loi fribourgeoise sur la justice du 31 mai 2010 (LJ; RSF 130.1) et 186 LICD, la cause est de la compétence du Président de la Cour fiscale qui statue par prononcé présidentiel lorsque la valeur litigieuse ne dépasse pas CHF 1'000 francs, comme en l'espèce. 2. a) Selon 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 dispositions d'exécution y relatives figurent dans l'ordonnance du Conseil fédéral sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct du

### **E. 24**

août 1992 (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). b) 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). 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 qu'elle 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 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, mis à part l'autorité qui les a émises respectivement, aucune différence n'était envisagée. C'est, d'ailleurs, l'avis que soutient ZWAHLEN (in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 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 Tribunal cantonal TC Page 4 de 8 604 2015 33/34 pour l'impôt fédéral direct et qui est mieux en mesure de prendre en compte les usages, conceptions d'utilisation et standards d'équipement. Le 28 mai 1999 déjà (arrêt TA FR 4F 95 202 non publié du 28 mai 1999, consid. 2a) et à de nombreuses reprises par la suite (voir notamment l'arrêt TC FR 607 2010 25/26 du 1er février 2012 publié sur Internet le 22 mars 2012 sous le no 9), 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. 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. c) Selon la doctrine, il serait logique que, s'agissant de la déduction des frais d'entretien des immeubles, celle-ci soit accordée pour la période de calcul pendant laquelle la moins-value se produit sur l'immeuble. Une telle approche, qui suit la logique comptable des amortissements et provisions applicables aux entreprises, n'est toutefois pas possible pour des immeubles appartenant à la fortune privée d'une personne physique. On pourrait également songer à la déduction des frais d'entretien durant la période de calcul pendant laquelle les travaux sont effectués. Toutefois, cette solution est à rejeter pour des raisons pratiques, car le montant des coûts n'est souvent pas encore connu durant l'année pendant laquelle les travaux sont effectués (MERLINO, in Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 32 n° 93 ss; LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2001, ad art. 32 n° 56; FUNK, Der Begriff der Gewinnungskosten nach Schweizerischem Einkommenssteuerrecht, 1989 n° 158). Les deux seules dates qui restent donc envisageables en pratique, et qui sont juridiquement fondées, sont soit la date de l'établissement de la facture soit la date de paiement de la facture. La première méthode correspond à celle de la comptabilité tenue selon la méthode de la facturation, alors que la deuxième méthode suit la comptabilité tenue selon la méthode de l'encaissement. Dans le domaine de la fortune privée des personnes, la date critère est en principe la date du paiement de la facture, selon de nombreux auteurs et selon un courant de jurisprudence. Selon d'autres auteurs et un autre courant de jurisprudence, c'est la date de l'établissement de la facture qui est la date déterminante, cette date étant plus appropriée, car déterminable de façon plus claire et moins influençable par le contribuable (MERLINO, ad art. 32 n° 93 ss et les références citées). d) La prise en considération de la date du paiement par le Service cantonal des contributions a été confirmée par une jurisprudence rendue par la Cour de céans, la première fois dans une affaire 4F 2002 126 du 2 mai 2003 (publiée in RFJ 2003, p. 136) devenue constante par la suite, selon laquelle le choix de la date du paiement se révèle très judicieux puisqu'il a le mérite de prendre en considération les éventuels rabais négociés ultérieurement ou les retenues de garantie, en plus de s'inscrire dans un système cohérent (voir arrêts TA FR 4F 05 84 et 85 du 13 février 2007; 607 08 43 du 12 février 2010; 604 2011 102/103 du 11 mars 2013; 604 2014 11 à Tribunal cantonal TC Page 5 de 8 604 2015 33/34 14 du 27 juillet 2015 consid. 3 publié sur Internet; ou encore 4F 05 80 du 16 décembre 2005 en matière d'impôt sur les gains immobiliers). 3. a) Il ressort du dossier

constitué que l'autorité intimée a limité la déduction pour frais d'entretien d'immeuble [revendiquée à hauteur de CHF 22'574.-: CHF 529.- de prime ECAB + CHF 1'110.- de contribution immobilière + CHF 19'413.97 et CHF 1'521.41 de factures] à CHF 13'510.-, soit CHF 529.- de prime ECAB, CHF 1'110.- de contribution immobilière, ainsi que CHF 10'818.- et CHF 1'053.- de factures, selon le détail suivant : Rénovation de la petite salle douche appartement rez supérieur 2014 Total de CHF 19'413.97 Factures litigieuses requis refusé Diverses fournitures auprès de la société Reuter selon commande des 3 et 17.12.2013 pour un montant total de 2'853.78 euros 3'480.05 3'480.05 payé en 2013 Facture Gétaz du 19.3.2014 146.45 26.45 tournevis / genouillères Facture Hornbach du 22.3.2014 33.40 33.40 Cire meuble Facture Hornbach du 28.2.2014 73.30 17.70 Tesa Crêpe / Spatule Facture Hornbach du 23.12.2013 27.60 27.60 payé en 2013 Facture Hornbach du 30.12.2013 128.80 128.80 payé en 2013 Facture Hornbach du 23.12.2013 258.25 258.25 payé en 2013 Meuble sous lavabo 491.50 euros en 2013 + 501.22 euros = 992.72 euros 1'210.57 608.00 payé en 2013 Carrelage Carry Shop facture du 10.12.2013 3'600.00 3'600.00 payé en 2013 Fourniture salle de bain 415.25 415.25 porte-serviette, balayette 8'595.50 Total admis en déduction 10'818.- sur les 19'413.97 requis Total refusé car payé en 2013 : 8'102.70 Rénovation appartement supérieur 2014 Total de CHF 1'521.41 requis refusé Facture Hornbach du 30.8.2014 96.00 15.00 Tesa Crêpe Facture Hornbach du 25.7.2014 123.50 13.00 Spotline / Tesa Crêpe Facture Hornbach du 24.10.2014 171.15 39.00 Tesa Crêpe / balai / pinceau Facture Hornbach du 23.6.2014 182.20 27.00 Gant à effet / Tesa Crêpe Facture Hornbach du 28.11.2014 221.80 199.00 Perceuse / marteau Facture Hornbach du 14.2.2014 207.75 175.00 Balai / Ponceuse excentrique 468.00 Total admis en déduction: 1'053.00 sur les 1'521.41 requis Les recourants ont expliqué que leur chalet comporte deux appartements. Jusqu'au mois de décembre 2014, ils ont habité la partie supérieure (env. 150 m2), la partie inférieure (env. 65 m2) ayant été pendant plusieurs années à l'état brut et inhabitable. Ils ont précisé ce qui suit : "Après des travaux d'aménagement, il a été loué jusqu'en juillet 2014, date à laquelle notre locataire a donné son congé. B.\_\_\_\_\_ a perdu son emploi en 2013. Il est difficile pour un homme de 56 ans de retrouver du travail : cette situation nous a amené à penser qu'il était préférable de réduire nos frais, soit mettre en location l'appartement dans lequel nous nous trouvions et habiter l'appartement au rez inférieur. Ainsi, profitant de la libération de son capital 2ème pilier, nous avons Tribunal cantonal TC Page 6 de 8 604 2015 33/34 décidé de l'investir pour améliorer notre futur logement. L'appartement de 5 1/2 pièces n'avait jamais été rénové depuis sa construction en 2004. Il s'avérait nécessaire de le « rafraîchir » afin d'augmenter nos chances de location au meilleur prix : il a fallu poncer et vernir pratiquement toutes les chambres... c'est un travail de longue haleine. La petite salle de bain n'était pas conforme non plus, du moins pour une location. Il a fallu la rénover aussi. Pendant cette période, B.\_\_\_\_\_ a finalement retrouvé du travail mais à 70 % seulement. Les travaux à effectuer, la recherche d'un emploi, la recherche d'un locataire (pas facile vu la situation de l'immeuble à la montagne), le soutien important que nous avons dû apporter à la maman de B.\_\_\_\_\_ âgée et malade nous ont lourdement perturbé et surchargé". Les recourants font valoir que les factures contestées concernent des matériaux commandés à l'avance pour ces travaux commencés en 2014 et qu'étant sans expérience, ils ont pensé regrouper les frais. Ils reprochent à l'autorité son formalisme excessif dans la mesure où les factures refusées datent de décembre 2013, voire même du 30 décembre 2013, ce qui représente deux jours de retard. Ils relèvent par ailleurs que la facture du 3 décembre 2013 payée à la société Reuter l'a été par carte de crédit (C.\_\_\_\_\_ précisément) et donc réglée

en janvier 2014. b) En l'espèce, il importe de rappeler comme cela a été vu plus avant (voir considérant 2d) que le critère de la date du paiement, comme condition à la déductibilité des frais d'entretien d'immeubles, présente l'intérêt de prendre en considération le montant finalement dû. L'on ne saurait dès lors qualifier de formalisme excessif l'application de cette règle cohérente confirmée par la jurisprudence cantonale. De plus, la règle en question est censée être connue des recourants puisqu'elle figure non seulement en page 29 des Instructions générales concernant la déclaration des personnes physiques de la période fiscale 2014, mais également en page 3 de la Notice spéciale. C'est pourquoi, l'autorité intimée a refusé à bon droit de déduire du revenu des recourants les CHF 8'102.- de factures en cause quand bien même ceux-ci ont vécu une période difficile au début de 2014, moment où ils auraient pu faire valoir les frais litigieux en remplissant leur déclaration d'impôt 2013. Il en va également du respect du principe de l'égalité de traitement entre les contribuables. Quant à la facture "Reuter" de décembre 2013 dont la déduction a été revendiquée à hauteur de CHF 3'480.05, elle a bel et bien été payée en 2013 déjà, mais pas au moyen d'une carte de crédit semble-t-il (ce qui ne serait d'ailleurs pas déterminant). Il ressort en effet des pièces produites à l'appui tant de la déclaration d'impôt que du recours, que deux ordres de virement ont été donnés à la banque D. \_\_\_\_\_ depuis le compte privé sociétaire eee, à hauteur de EUR 2'721.30 le 6 décembre 2013 et de EUR 132.48 le 13 décembre 2013. Les recourants ne peuvent donc pas soutenir valablement que cette facture a été payée en 2014.

4. a) Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral est rejeté. b) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. 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 administrative, RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 200.-. Tribunal cantonal TC Page 7 de 8 604 2015 33/34 II.

Impôt cantonal (607 2015 34) 5. a) Le recours, déposé le 8 août 2015 contre une décision du 22 juillet 2015, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 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 du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) ainsi que 79 ss CPJA et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal. b) Pour les mêmes raisons qu'en matière d'impôt fédéral direct, la cause est de la compétence du Président de la Cour fiscale. 6. a) En droit cantonal également, le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire, au niveau cantonal, les frais nécessaires à leur entretien, 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 (art. 33 al. 2 LICD; voir également art. 9 al. 3 LHID). b) En présence de règles similaires, le raisonnement mené et les conclusions adoptées pour l'impôt fédéral direct peuvent être transposées en droit cantonal. 7. a) Le recours formé au niveau cantonal est rejeté également. b) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. 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 CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). c) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF

200.-. le Président prononce : I. Impôt fédéral direct (607 2015 33)

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