

FR_GERICHTE 607 2015 48 vom 11. April 2017

FR Kantonsgericht, 2017-04-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_607_2015_48

FR: FR_GERICHTE 607 2015 48 du 11 avril 2017

IT: FR_GERICHTE 607 2015 48 del 11 aprile 2017

Regeste

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

Erwägungen

E. 17

mars 2015 confirmant que les frais d'un abonnement de service du chauffage sont directement en rapport avec l'exploitation de l'installation de chauffage ou de chauffe-eau central et ne sont pas déductibles car il s'agit de frais d'utilisation du revenu. Le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours en maintenant que les frais de contrats annuels d'entretien ou de révision pour la centrale de chauffe et le système de traitement d'eau demandés en déduction correspondent à des frais d'utilisation du revenu non déductibles, tout en précisant que demeure réservée la part couvrant le matériel (déductible) incluse dans le montant de CHF 520.- du contrat pour la centrale de chauffe mais qui n'y est cependant pas chiffrée. L'Administration fédérale des contributions a renoncé à se déterminer sur le recours. Dans leurs contre-observations du 28 décembre 2015, les recourants maintiennent leurs conclusions. Ils relèvent au surplus que les frais requis en déduction ne peuvent pas être considérés comme "directement en rapport avec l'exploitation" car ils auraient pu y renoncer puisque, sans ces contrats, leur maison aurait quand même disposé d'eau et de chauffage. Ils expliquent qu'ils ont voulu prolonger la durée de vie de leurs installations (dont le remplacement est également déductible) et que le fait de ne pas tenir compte d'une déduction pour ces contrats créerait une inégalité de traitement avec d'autres propriétaires autorisés à déduire les frais effectifs de réparations sans souscrire à un contrat. Et de remarquer que les déductions revendiquées sont bien inférieures à celles, ultérieures, liées aux frais de réparation et de remplacement plus onéreux avec un impact plus conséquent sur le montant imposable. Ils indiquent enfin que les raisons de la référence à l'OBLF leur échappent car ils habitent dans leur propre maison. Invité à déposer d'ultimes remarques, le Service cantonal des contributions a indiqué, le 12 janvier 2016, qu'il concluait au rejet du recours. en droit I. Impôt fédéral direct (607 2015 48) 1. a) Le recours, déposé le 28 octobre 2015 contre une décision du 13 octobre 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). Partant, sous cet angle, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 9 607 2015 48/49 b) Par renvoi de l'art. 104 al. 4 LIFD et en vertu des art. 100 al. 1 let. c du code du 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 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1), 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) Le rendement de la fortune immobilière est imposable (art. 21 al. 1 LIFD). Outre les revenus provenant de la location (art. 21 al. 1 let. a LIFD), constitue en particulier un revenu imposable la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit (art. 21 al. 1 let. b LIFD). Pour déterminer le revenu net, on déduit de l'ensemble des revenus imposables les dépenses et déductions générales prévues par les articles 26 à 33 LIFD (art. 25 LIFD). Pour les immeubles qui font partie du patrimoine privé, peuvent être déduits les frais nécessaires à leur entretien, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers (art. 32 al. 2 phr. 1 LIFD), charges pour lesquelles le contribuable peut faire valoir, au lieu des frais effectifs, une déduction forfaitaire (art. 32 al. 4 LIFD). b) Les dispositions d'exécution de l'art. 32 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 ce qui suit : "Art. 1 Frais déductibles 1 Sont en particulier déductibles les frais suivants: a. les frais d'entretien: 1. les dépenses dues aux réparations ou aux rénovations, si elles n'entraînent pas une augmentation de la valeur de l'immeuble, 2. les versements dans le fonds de réparation ou de rénovation (art. 712I, CC) de propriétés par étages, lorsque ces affectations ne servent à couvrir que les frais d'entretien d'installations communes, 3. les frais d'exploitation: les contributions périodiques pour l'enlèvement des ordures ménagères (mais non les contributions prélevées selon le principe du pollueur-payeur), l'épuration des eaux, l'éclairage et le nettoyage des rues; l'entretien des routes; les taxes immobilières représentant des impôts réels; les rétributions au concierge; les frais d'entretien et d'éclairage des pièces utilisées en commun, de l'ascenseur, etc., dans la mesure où le propriétaire les assume; b. les primes d'assurances: les primes d'assurances de choses (assurance-incendie, assurances contre les dégâts des eaux et le bris de glaces et assurance-responsabilité civile); c. les frais d'administration: les frais de port, de téléphone, d'annonces, d'imprimés, de poursuite, de procès et les rétributions au gérant, etc. (seulement les dépenses effectives; les indemnités pour le travail effectué par le propriétaire ne sont pas déductibles).

Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 607 2015 48/49 2 Ne sont notamment pas déductibles les frais d'entretien suivants: a. (...) b. les contributions uniques, auxquelles est soumis le propriétaire, pour les routes, trottoirs, berges, canalisations et conduites, taxes de raccordement à une nouvelle canalisation, épuration des eaux, gaz, électricité, eau, antenne de télévision et télé-réseau, etc.; c. 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; d. les redevances en matière de droits d'eau ne sont en principe pas considérées comme frais d'entretien déductibles. 3 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". c) La Notice spéciale, édictée par la Direction des finances à l'attention des contribuables propriétaires d'immeuble aux fins de concrétiser les dispositions légales

cantonales et fédérales, 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, mis à part l'autorité qui les a émises respectivement, aucune différence n'était envisagée. C'est d'ailleurs l'avis que soutiennent REICH/ZÜGER (in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2008, art. 32 n. 11) qui observent, dans la plupart des législations cantonales, une pratique des frais d'entretien déductibles établie qui vaut également pour l'impôt fédéral direct et qui est mieux en mesure de prendre en compte les usages, conceptions d'utilisation et standards d'équipement.

3. a) Les frais d'entretien constituent des frais d'acquisition du revenu. Les frais d'acquisition présupposent la réalisation d'un revenu imposable, car selon un principe de base en matière de fiscalité directe, seuls les frais engagés pour "l'obtention du revenu" peuvent être déduits des revenus imposables. Pour être déductibles, ces frais doivent être en rapport immédiat avec la valeur locative déclarée comme revenu et non pas représenter des dépenses pour l'entretien privé du contribuable. Constituent de telles dépenses celles qui ne sont pas liées à la réalisation d'un revenu, mais servent à satisfaire des besoins personnels et constituent de ce fait une utilisation du revenu. Pour les immeubles qui font partie de la fortune privée, les recettes provenant de la location à des tiers constituent des revenus de la fortune immobilière imposables. Le droit fiscal n'exige pas du propriétaire qu'il tire un bénéfice maximum de son immeuble. Dans la mesure où il supporte des coûts qui sont en rapport avec l'immeuble et ne constituent pas des frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune, qu'il ne les répercute pas sur les locataires ou ne le peut pas, il peut les porter en déduction fiscalement au titre de frais d'acquisition du revenu. Le critère déterminant est que le propriétaire supporte lui-même ces frais d'entretien. En un tel cas, il peut les déduire au titre de frais d'acquisition. Si par contre il les répercute sur les locataires sur la base de la loi ou du contrat, ils ne peuvent être déduits ni pour le propriétaire, ni pour le locataire (arrêt TF 2A.683/2004 du 15 juillet 2005 concernant des taxes d'élimination des déchets, taxe pour

Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 607 2015 48/49 l'alimentation en eau potable, frais de contrôle de ramoneur, taxes d'épuration des eaux considérés comme n'étant pas des frais d'entretien déductibles, consid. 2.3 s. et références citées, traduit in RDAF 2005 II 502 ss).

b) Pour les immeubles occupés en propre, seuls sont déductibles les frais d'entretien qui sont en rapport immédiat avec la valeur locative (imposable). De manière similaire à la distinction effectuée entre loyer et charges lorsqu'un immeuble est loué à des tiers, seuls les frais d'entretien que le propriétaire doit supporter lui-même en louant son immeuble à des tiers constituent des frais d'entretien déductibles en cas d'utilisation personnelle. Ne peuvent en revanche être déduits les autres frais et dépenses, en particulier les dépenses pour l'entretien privé du contribuable et de sa famille, y compris les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune (art. 34 let. a et d LIFD). Les frais pour l'entretien privé du contribuable visés par l'art. 34 let. a in initio et let. d LIFD représentent des dépenses de consommation ou d'utilisation du revenu, dont font en principe partie les frais annexes au loyer, tels que les frais d'eau chaude et de chauffage. Quant aux frais visés à l'art. 34 let. d LIFD, 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

sens 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, et 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 TF 2C_878/2010 du 19 avril 2011, consid. 5.1 s'agissant, en plus, de travaux extérieurs et de jardin, location d'une mini-benne et honoraires de géomètre-architecte). c) Les frais accessoires classiques que sont les frais de chauffage et d'eau courante, à savoir les charges qui sont directement en rapport avec l'exploitation de l'installation de chauffage ou du chauffe-eau central, ne sont pas déductibles. Il peut s'agir notamment des frais de nettoyage des installations de chauffage, d'entretien courant des chaudières, des frais de révision périodique des installations de chauffage et chaudières, ou encore du détartrage des chauffe-eau. Ces dépenses qui font partie des frais d'exploitation de l'immeuble ou des charges courantes au sens du droit du bail [voir art. 257a s. CO et 5 s. OBLF], c'est-à-dire des frais liés à l'usage de l'immeuble, représentent fiscalement des dépenses de consommation ou d'utilisation du revenu, fiscalement non déductibles conformément à l'art. 34 let. a LIFD, lorsque ces frais ne sont pas inclus dans un loyer tout compris ou dans la valeur locative, ce qui n'est généralement pas le cas (MERLINO, art. 32 n. 128 s.). d) Il appartient au contribuable d'apporter la preuve du caractère nécessaire des frais dont la déduction est requise ou tout au moins de rendre ce caractère suffisamment vraisemblable. En effet, l'autorité fiscale doit démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (arrêt TF 2C_177/2016 du 30 janvier 2017, consid. 5.5 et références citées). 4. a) Il importe d'examiner en l'espèce si les frais d'exploitation de CHF 961.- pour le contrat d'entretien annuel de la centrale de chauffe et de CHF 175.- pour la révision annuelle du système de traitement de l'eau constituent des frais d'entretien déductibles. Selon le "Modèle de décompte individuel des frais de chauffage et d'eau chaude DIFC" établi en septembre 2004 par l'Office fédéral de l'énergie, les frais d'abonnement ("Serviceabonnements" ou contrats d'entretien "Serviceverträge") font partie des frais de chauffage, ce qui suppose qu'ils ne

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9 607 2015 48/49 sont donc pas déductibles conformément à ce qui vient d'être exposé ci-dessus. Certains contrats d'entretien peuvent toutefois viser - en plus de la maintenance et du nettoyage (art. 5 al. 2 let. d et g OBLF) - le remplacement et la réparation des installations concernées (voir DEL DUCA, Serviceverträge und Nebenkosten unter besonderer Berücksichtigung von Serviceverträgen für Aufzüge, MP 2016 p. 1ss; BÉGUIN in Mietrecht für die Praxis, 2016, p. 322; voir aussi arrêt TC 102 2015 211 consid. 4.2.1 et références citées), à savoir des frais d'entretien du propriétaire que ce dernier peut déduire fiscalement. Il importe donc d'examiner quels frais ont été couverts par les contrats d'entretien des recourants. b) Les contrats en question concernent une pompe à chaleur avec module-clé, un chauffe-eau et un groupe solaire ("PAC Thermalia (6), Top Tronic T / Key Modul 3, Chauffe-eau a. isol. MV-ESRR (500), Groupe solaire SAG 20-F AX13-4"). Pour la pompe à chaleur avec module-clé, le contrat d'entretien "TopSafe centrale chauffe" prévoit une redevance d'entretien de CHF 520.- par an et couvre, avec le matériel, tous les frais de maintenance et de réparation, la chaudière, la régulation et les armatures étant comprises dans l'assurance. Il en va de même du contrat d'entretien "TopSafe composant" prévu pour le chauffe-eau et le groupe solaire, dont les redevances s'élèvent à CHF 250.- pour le groupe solaire tous les deux ans et CHF 120.- pour le détartrage tous les 5 ans. Sont donc couverts non seulement la maintenance mais

également les réparations. Il s'ensuit que les redevances payées pour les contrats d'entretien précités doivent, pour la part qui couvre les frais de maintenance, être traitées comme les frais accessoires que constituent les frais de chauffage de sorte que cette part n'est pas déductible. En revanche, il n'en va pas de même pour la part afférente aux frais de réparation. Or, l'on ignore si de telles réparations ont été effectuées durant la période fiscale en cause. Les recourants qui supportent le fardeau de la preuve, n'ont pas établi que tel était le cas. Par conséquent, la déduction des CHF 961.- de redevances annuelles sera refusée en totalité. c) Les recourants ont également joint à l'appui de leur recours une copie de la facture de la révision annuelle de l'ensemble du système "Sonatec plus", accompagnée d'un certificat de garantie pour ledit système. Il y est prévu notamment que la garantie s'exerce les deux premières années par un remboursement de l'appareil (hors installation et entretien) garanti par une assurance (RC entreprise) et sert à assurer la réparation d'un appareil déficient, à remplacer le(s) conditionneur(s) si cela s'avère nécessaire voire à rembourser le matériel "Sonatec plus". Dite garantie s'exerce pour huit années supplémentaires par le remplacement des appareils présentant un défaut, à valeur dégressive au prorata des années de service (ch. 1.2). Le bénéfice de la garantie n'est accordé que sur présentation du certificat avec le paragraphe "Prescriptions techniques" (voir au verso) dûment signé par l'acheteur (ch. 1.3), le fournisseur étant libéré de toutes obligations de garantie si l'acheteur ne respecte pas les conditions des prescriptions techniques et d'entretien de l'installation (ch. 1.7). En l'occurrence, les CHF 175.- de frais de révision annuelle du système de traitement de l'eau ont été facturés pour le changement du charbon, le nettoyage du filtre, le réglage du "NATEC PLUS" et le contrôle de l'équilibrage. Il ne s'agit pas de frais de réparation mais de frais de maintenance. De tels frais constituent des dépenses d'utilisation du revenu non déductibles. 5. 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

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9 607 2015 48/49 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.-. II. Impôt cantonal (607 2015 49) 6. a) Le recours, déposé le 28 octobre 2015 contre une décision du 13 octobre 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 LICD 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. 7. 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. 8. 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.-.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 607 2015 48/49 le Président prononce : I. Impôt fédéral direct (607 2015 48)

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