

NE_GERICHTE CDP.2009.191 vom 31. Oktober 2005

NE Tribunal cantonal, 2005-10-31, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2009.191_d20051031

FR: NE_GERICHTE CDP.2009.191 du 31 octobre 2005

IT: NE_GERICHTE CDP.2009.191 del 31 ottobre 2005

Regeste

Déductibilité d'une facture d'architecte pour un projet non abouti.

Erwägungen

E. 1

Depuis l'arrêt du Tribunal fédéral du 5 mars 2009 (publié aux ATF 135 II 260), il est possible de déposer un seul recours, avec une motivation commune pour l'impôt fédéral direct et pour les impôts cantonal et communal lorsque le contenu des dispositions en cause est identique au niveau fédéral et cantonal. Le recours a été interjeté devant le Tribunal fiscal. Du fait de l'article 83 OJN, entré en vigueur au 1^{er} janvier 2011, il est devenu dès cette date de la compétence de la Cour de droit public, les causes pendantes à l'entrée en vigueur de la nouvelle organisation judiciaire devant les anciennes autorités judiciaires étant attribuées aux nouvelles autorités selon leurs compétences. Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

E. 2

Le recours porte sur la possibilité de déduire du revenu 2006 une facture d'architecte afférant à un immeuble détenu en fortune privée, loué à des tiers, pour des travaux à plus-value qui n'ont finalement pas été réalisés. La question ne se pose dès lors pas de savoir s'il s'agit d'impenses, mais bien plus si, dans les conditions du cas d'espèce, ils sont déductibles du revenu. a) Selon la LIFD, figurent parmi les déductions que le contribuable peut faire valoir dans le cadre de la détermination de son revenu net imposable (2^{ème} partie, titre 2 (impôt sur le revenu), chapitre 3 de la LIFD) les « déductions liées à la fortune » de l'article 32. Au terme de cet article 32 al. 2 LIFD, tel qu'en vigueur en 2006, « [l]e contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les primes d'assurance 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 aménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien ». L'ordonnance du Conseil fédéral sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct du 24 août 1992 (RS 642.116) traite d'une part des frais d'entretien et d'autre part des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement. Sous l'article 1, consacré aux frais effectifs, il est prévu que « [l]e contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les primes d'assurance relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers (art. 32 al. 2 LIFD). Sont réservés les frais que le contribuable doit engager au cours des cinq premières années pour entretenir une propriété nouvellement acquise qui avait été mal entretenue jusqu'ici par le propriétaire précédent ». Cette dernière phrase a été abrogée avec effet au 1^{er} janvier 2010, mais était encore en vigueur durant la période fiscale litigieuse. Il s'agit de la formalisation de ce que

l'on a appelé la « pratique Dumont ». Une ordonnance de l'Administration fédérale des contributions du 24 août 1992 (RS 642.116.2) vient compléter cette réglementation et précise que sont en particulier déductibles au titre de frais d'entretien « les dépenses dues aux réparations et aux rénovations, si elles n'entraînent pas une augmentation de la valeur de l'immeuble » (art. 1 litt.a ch.1). b) L'article 35 al. 2, première phrase LCdir prévoit, dans une formulation identique à celle de l'article 32 al. 2 LIFD, que le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les primes d'assurance relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers. Cette disposition ajoute que « pour les immeubles loués à des tiers, les autres frais courants qui ne sont pas pris en charge par le locataire sont également déductibles ». Le règlement général d'application de la LCdir du 1^{er} novembre 2000 (RS.NE 631.01 – RELCdir) reprend le libellé de l'ordonnance de l'AFC susmentionnée et prévoit que sont déductibles en particulier les frais d'entretien, soit les dépenses dues aux réparations et aux rénovations, si elles n'entraînent pas une augmentation de la valeur de l'immeuble (art. 13 let. a ch.1 RELCdir). La pratique Dumont a été formalisée à l'alinéa 3 de l'article 13 RELCdir. c) La loi fédérale sur l'harmonisation directe des impôts des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID) ne mentionne les frais d'entretien immobiliers que dans le domaine restreint de la protection de l'environnement, des mesures d'économie d'énergie et de la restauration des monuments historiques (art. 9 al. 3 LHID). Cela n'implique toutefois pas que ce domaine soit soustrait au champ d'application de l'harmonisation et soit demeuré de la compétence des cantons. La doctrine admet que les frais d'entretien immobiliers font partie des frais d'acquisition du revenu, réglementés à l'article 9 al. 1 LHID, et sont déductibles en application du principe de l'imposition du revenu net (Reich, in : Zweifel / Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Vol. I/1, StHg, no 4 ss ad art. 9 LHID). Les dispositions cantonales et fédérales doivent dès lors s'interpréter de la même façon.

E. 3

Dans le système d'imposition, il convient de distinguer les frais d'entretien et les frais à plus-value, soit les impenses. Celles-ci sont déductibles du gain en capital réalisé sur les immeubles, frappé – en valeur nette – de l'impôt sur les gains immobiliers. Ces frais, liés à des travaux représentant une plus-value, ne sont pas déductibles du revenu (art. 34 litt. d LIFD et 37 litt. e LCdir). Du point de vue de l'impôt sur le revenu, cette non-déduction se justifie par le fait qu'en consentant des dépenses à plus-value, le propriétaire voit ses liquidités réduites mais simultanément compensées dans sa fortune par la valeur du bien acquis ou amélioré, puisque cette valeur augmente. Il s'agit simplement d'une modification de la composition de sa fortune (Noël, in : Commentaire romand de la LIFD, no 14 ad art. 34 LIFD). Les dépenses qui ne correspondent pas à une plus-value peuvent entrer en ligne de compte pour une déduction au titre des frais d'entretien, sans que cela soit néanmoins automatique. En effet, les frais d'entretien d'un élément de fortune sont déductibles à la condition que ce bien soit générateur de revenus. Ils répondent en effet à la définition de frais d'acquisition du revenu (Noël, op. cit., no 15 ad art. 34 LIFD). Il existe, à côté des dépenses à plus-value et des frais d'entretien, toute une série de dépenses immobilières correspondant à une utilisation du revenu au sens de l'article 34 litt. a LIFD et 37 litt. a LCdir. Si une charge encourue par le propriétaire n'entre dans aucune des catégories de charges reconnues par le droit du bail et couvertes par le loyer, elle n'a pas comme contrepartie un revenu imposable. Dès lors, pour le propriétaire de l'immeuble, il s'agit de frais d'utilisation du revenu ou de consommation privée, frais qui ne sont pas déductibles

dans le cadre des articles 32 et 24 litt. a LIFD (Merlino , in : Commentaire romand, no 105 ad art. 32 LIFD et les références citées). Plus généralement, il existe un « lien nécessaire et indissociable entre revenu imposable et charge déductible » (Merlino , op. cit., n. 23 ad art. 32 LIFD; Zwahlen , in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, n. 9 ad art. 32 LIFD, parle d'un lien direct et immédiat tant au niveau temporel qu'économique avec la réalisation d'un revenu). Les exceptions à ce principe ne sont envisageables que dans des situations exceptionnelles, tels des travaux pris en charge par le nu-propriétaire, déductibles auprès de ce dernier alors que l'impôt sur le revenu est prélevé chez l'usufruitier (Merlino , op.cit., n. 26 ad art. 32 LIFD) ou l'absence de loyer en raison de la situation locative (absence de demande – Zwahlen , op.cit., n. 9 ad art. 32 LIFD in fine). La déductibilité d'une dépense immobilière – notamment lorsqu'il s'agit de déterminer si elle représente une utilisation du revenu (telles les dépenses de chauffage ou d'eau courante) ou des frais d'entretien – découle de sa nature et non de son mode de facturation (arrêt du 15.07.2005 [2A.683/2004] , traduit à la RDAF 2005 II 502).

E. 4

Est en l'espèce litigieuse une déduction liée à une facture d'architecte pour un projet immobilier qui, s'il avait abouti, aurait constitué une plus-value. Le projet a été abandonné, si bien que les travaux n'ont pas été effectués et l'immeuble est resté dans son état initial, soit celui avant la confection des plans litigieux. On ne retrouve donc pas de plus-value dans l'immeuble. Son entretien n'est pas non plus amélioré. Etant loué à des tiers, la dépense liée à des plans devenus inutiles, ne génère pas un supplément de loyer imposable, si bien que sous cet angle, on doit nier la déductibilité de ces dépenses. Il en aurait été de même si la facture litigieuse avait été acquittée par la gérance, puisqu'est déterminante la nature de la dépense et non le mode facturation ou de paiement. On arriverait au même résultat par une interprétation des dispositions prévoyant la déductibilité des frais d'entretien dus aux réparations ou aux rénovations, dans la mesure où une telle déductibilité suppose l'existence effective de réparations et de rénovations, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. En effet, dans un système qui prévoit l'imposition générale de tous les revenus, les déductions s'interprètent de manière restrictive. Il n'est pas concevable, comme le soutient le recourant, de classer les dépenses liées à un immeuble entre les seules dépenses à plus-value, déductibles au niveau du gain immobilier, et les dépenses d'entretien, déductibles du revenu, sans prévoir de troisième catégorie dans laquelle il convient de classer toutes les autres dépenses qui n'entraînent ni plus-value ni réparations ou rénovations effectives. Une lecture hâtive des dispositions de l'ordonnance de l'AFC et de la RELCdir aurait pu le laisser penser, mais la législation fiscale (cons. 3 ci-dessus) exclut clairement cette interprétation littérale, une ordonnance ne pouvant au demeurant prévoir ce que la loi exclut. Les frais liés à un projet qui ne se trouve pas matérialisé dans l'immeuble tombent dans la catégorie non déductible, et correspondent à une simple utilisation de son revenu par le contribuable. L'article 35 al.2 LCdir in fine – dont le pendant littéral n'existe pas dans la LIFD – n'est d'aucun secours au recourant. D'une part, il est douteux qu'au vu de l'objectif d'harmonisation de la LHID tel que rappelé ci-dessus, une déductibilité différente soit envisageable au niveau cantonal et fédéral. D'autre part, cette disposition ne concerne que les « frais courants » , ce que les frais de projet avorté ne sont pas, et s'inscrit toujours dans la perspective d'une déduction d'un revenu. Cela implique, selon le principe général également rappelé ci-dessus, que ne sont déductibles que des frais en lien avec un revenu ou susceptibles d'en générer un. Tel n'est pas le cas de frais pour un projet qui ne se matérialise pas. L'argument tiré par le recourant du fait que la gérance aurait dû acquitter la facture est

irrelevant, dans la mesure où comme indiqué ci-dessus, ce n'est pas le mode de facturation mais la nature des travaux liés aux frais revendiqués en déduction qui est déterminante. La nature de ces frais n'en fait à l'évidence pas des frais d'administration du bien immobilier (art. 1 al. 1 litt. c ordonnance AFC, 13 al. 1 litt. d RELCdir). La jurisprudence fribourgeoise – qui ne lie pas les autorités neuchâtelaises mais qui aurait, sur le principe, pu servir de source d'inspiration sur une question qui n'a pas encore été tranchée au niveau fédéral – n'appuie aucunement la thèse du recourant, puisque l'arrêt dont il se prévaut précise justement que « les frais de procès et d'avocat ne sont en principe déductibles que s'ils sont nécessaires au maintien en l'état de l'immeuble, notamment au maintien de ses possibilités d'utilisation et n'en augmentent pas la valeur ou ne lui apportent pas une amélioration » (RFJ 2000, p. 169, 177). En l'espèce, la déduction avait précisément été refusée puisque le but de la procédure qui avait engendré les frais d'avocat n'était nullement le maintien de la source de revenu de l'immeuble et ne constituait dès lors pas des dépenses d'entretien déductibles. Il n'y a dès lors pas violation du principe d'égalité de traitement. Finalement, on ne comprend pas la référence faite par le recourant à la pratique dite Dumont. Celle-ci – toujours en vigueur en 2006 – s'applique en cas de rattrapage d'un entretien négligé et prohibe la déduction des frais occasionnés par celui-ci du revenu. Le cas présent n'est pas celui d'un rattrapage d'entretien négligé mais bien plus d'un projet à plus-value qui n'a pas abouti. Finalement, les conditions de déductibilité des frais assumés en raison de leur effet favorable en matière d'environnement et d'économie d'énergie ne sont pas non plus réalisées puisque pour entrer en ligne de compte pour une déduction, il faut à l'évidence que les investissements tendent à générer une économie d'énergie ou aménager l'environnement, ce qui n'est envisageable qu'avec un projet effectué. Là encore, les arguments du recourant sont mal fondés. Dans la mesure où, de par leur nature, les frais revendiqués ne sont pas déductibles, il n'y a pas lieu de se prononcer sur le problème de périodicité de cette déduction, soit sur leur imputation sur 2005 ou 2006. Fondé sur ce qui précède, le recours doit être rejeté et le jugement rendu le 6 avril 2009 par le Tribunal fiscal doit être confirmé.

E. 5

Le recourant succombant, les frais seront mis à sa charge en compensation avec son avance (art. 47 LPJA). Il ne peut prétendre à l'allocation de dépens (art. 48 LPJA a contrario).

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