

NE_GERICHTE CDP.2012.175 vom 27. Juni 2013

NE Tribunal cantonal, 2013-06-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2012.175

FR: NE_GERICHTE CDP.2012.175 du 27 juin 2013

IT: NE_GERICHTE CDP.2012.175 del 27 giugno 2013

Erwägungen

E. 1

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

E. 2

a) En matière fiscale, lorsque le contenu des dispositions légales concernées est identique au niveau fédéral et cantonal, comme c'est le cas en l'occurrence (cf. infra, cons. 2), il est loisible au contribuable de déposer un seul recours avec une motivation commune pour l'impôt fédéral direct et pour les impôts cantonal et communal (ATF 135 II 260 cons. 1.3.2). Pour les mêmes motifs, le Tribunal est autorisé à se prononcer sous la forme d'une décision unique, pour autant toutefois que la motivation permette de saisir clairement qu'il est question de deux catégories d'impôts (ATF précité cons. 1.3.1). b) Lorsque, sur le plan fiscal, le droit cantonal a instauré le même système d'imposition que le système fédéral, la doctrine et la jurisprudence relevantes sur le plan fédéral s'appliquent également sur le plan cantonal et communal (arrêt du TF non publié du 06.02.2006 [2A.1/2005] cons. 5.2). En interprétant la législation d'harmonisation sous l'angle téléologique, il faut tenir compte du fait que cette législation tend, pour les impôts directs, aussi bien à une harmonisation horizontale (entre cantons et, à l'intérieur des cantons, entre communes) qu'à une harmonisation verticale (entre cantons, Confédération et cantons), en vue de laquelle la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (ci-après LIFD) constitue un élément d'interprétation important (RF 2004, p. 346 ss cons.

E. 6

et références citées), sans être strictement obligatoire (RF 2005, p. 122 ss). La réglementation des frais d'entretien immobiliers étant similaire au niveau fédéral et cantonal, le droit fédéral peut servir à l'interprétation du droit cantonal.

3. Le recourant demande la déduction de frais de transport entre son domicile et sa propriété de Portalban (FR). Dans la mesure où cette conclusion est nouvelle par rapport à sa réclamation, et qu'elle ne présente aucun lien de connexité avec l'un des éléments contestés ou l'une des conclusions de l'autorité de réclamation, elle excède l'objet du litige et n'a pas à être traitée dans le cadre de la présente procédure (Schaer, Procédure administrative neuchâteloise, Neuchâtel 1995, ad art. 26, p. 118 et les références citées).

4. Selon la jurisprudence du Tribunal administratif, auquel a succédé la Cour de droit public, l'article 201 de la loi cantonale sur les contributions directes, qui prévoit que la réclamation à l'encontre d'une décision de taxation doit contenir des conclusions, être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve, est contraire à la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID), qui n'impose pas d'obligation de motivation en ce qui concerne la réclamation, sauf à l'encontre d'une taxation d'office (art. 48 al. 1 LHID; cf. ATA.2004.4 du 31.08.2004 ■ non publié). S'il ne

ressort pas clairement de l'acte du contribuable sur quels points il s'oppose à une décision de taxation, l'autorité doit alors lui octroyer un certain délai pour préciser son mémoire (Zweifel in Zweifel / Athanas (éd), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, vol I/1, StHG, 2^{ème}éd., Bâle 2002, ad art. 48 no 19, p. 784). L'autorité ne saurait toutefois considérer comme irrecevable une réclamation en bonne et due forme lorsque le contribuable n'a pas, suite à une réquisition, fourni les renseignements demandés. La décision qu'elle rendra sur réclamation doit entrer en matière sur les griefs formulés et les rejeter, cas échéant en faisant valoir que le contribuable n'a pas apporté la preuve de ce qu'il allègue. C'est donc à tort que l'intimé a déclaré la réclamation du recourant irrecevable et n'est pas entré en matière sur le fond du litige. Pour cette raison déjà, le recours doit être admis et le dossier renvoyé à l'intimé pour qu'il se prononce sur les griefs soulevés par le recourant. Ce faisant, il veillera à respecter les règles rappelées ci-dessous.

5. Aux termes de l'article 32 al. 2 LIFD, "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. 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". Selon l'Ordonnance de l'Administration fédérale des contributions (AFC) sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct du 24 août 1992 (OFIP; RS 642.116.2), sont en particulier déductibles à 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). La LHID ne mentionne les frais d'entretien immobilier 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). Ceci 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 définition est claire et s'impose aux cantons (ATF 128 II 66 cons. 4b, p. 71/72 rappelé dans RDAF 2007 313, 315). Les immeubles produisant un revenu ■ loyers ou valeur locative en cas d'usage personnel par le propriétaire ■, les frais d'entretien immobiliers entrent dans la définition des frais d'acquisition du revenu et sont en principe déductibles (Reich in Zweifel / Athanas, *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, Bâle 1997, vol. I/1, StHG, ad art. 9 no 4 ss). Ne sont en revanche pas déductibles les frais d'entretien du contribuable et de sa famille, tout comme les dépenses engagées en relation avec un hobby ou en vue de satisfaire les goûts du contribuable, qui ne génèrent pas un revenu, et qui constituent des frais d'entretien ou des frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune (RDAF 2007 II 313, 316; ATF du 07.08.2012 publié in StE 2012 B.25.6 no 60). La déduction des frais d'acquisition du revenu est admise sous réserve de l'abus de droit (RDAF 2007 II 313, cons. 3, p. 317).

L'article 35 al. 21^{ère} phrase de la loi cantonale sur les contributions directes du 21 mars 2000 (LCdir) a une formulation rigoureusement identique à celle de l'article 32 al. 2 LIFD. Le règlement général d'application de la LCdir du 1^{er} novembre 2000 (RELCdir; RSN 631.01) dispose, comme l'OFIP, que sont des frais d'entretien les dépenses dues aux réparations ou aux rénovations, si elles n'entraînent pas une augmentation de la valeur de l'immeuble.

Les frais d'entretien d'immeubles constituent des frais organiques d'acquisition du revenu immobilier. Ils sont en principe déductibles dans un système d'imposition du revenu global net, où l'ensemble des frais d'acquisition, des déductions générales et des déductions

sociales est défalqué du total des revenus imposables (ATF133 II 287, cons. 2.1, RDAF 2007 II 313). A noter que pour les frais d'entretien d'un jardin, le Tribunal fédéral admet une certaine diversité parmi les réglementations cantonales parce que les cantons disposent, pour fixer la valeur locative, d'une certaine marge d'appréciation et peuvent ou non prendre en considération l'existence d'un jardin, ce qui entraîne une prise en compte correspondante de certaines dépenses. Il est toutefois clair que pour les immeubles occupés en propre, seuls les frais engagés envers des tiers sont déductibles, et non pas les travaux effectués par le propriétaire lui-même (dans ce sens ATF du 07.08.2012 susmentionné, StE 2012 B 25.6 no 60 cons. 2.2 in fine).

Les règles légales et leurs dispositions d'exécution par voie d'ordonnance peuvent faire l'objet d'explications additionnelles de la part de l'autorité administrative. En matière de frais d'entretien immobiliers, le Service neuchâtelois des contributions, comme la plupart de ses homologues, a établi une Notice spéciale pour la déduction des frais effectifs relatifs aux immeubles et des investissements destinés à économiser de l'énergie (ci-après: Notice spéciale), à laquelle se réfère, sans explication additionnelle, la décision attaquée. En ses chiffres 5 et 8, la Notice spéciale explique le principe de la déduction des frais effectifs et fournit des exemples de frais d'entretien déductibles et de frais non déductibles ainsi qu'un catalogue de répartition selon le type de travaux. On constate qu'elle permet la déduction des frais liés à une piscine lorsque celle-ci est comprise dans l'estimation cadastrale de l'immeuble.

La doctrine admet que la déduction des frais d'entretien d'un jardin pose des questions difficiles (Locher, Kommentar zum DBG, Bâle et Therwil 2001, no 28 ad art. 32 LIFD, p. 789). Il est en principe admis que les frais d'entretien d'un jardin peuvent constituer des frais d'entretien déductibles dans la mesure où ils sont dans un rapport immédiat avec la détermination de la valeur locative d'un immeuble et sont par ailleurs nécessaires pour maintenir l'endroit concerné dans son état tout en ne constituant pas un hobby du propriétaire. Si l'entretien du jardin d'une maison partiellement louée est pris en charge par le propriétaire et n'est pas répercuté sur les locataires, il a le droit de déduire les frais y afférents pour la part louée (Locher, op. cit., no 28 ad art. 32 LIFD, p. 789 précité avec référence à ATA du 04.07.1984, StE 1985 B 27.7 no 5 = RF 40, p. 612).

6. En l'espèce, le recourant et son épouse possèdent deux immeubles à Portalban et un à La Chaux-de-Fonds. Pour les premiers immeubles, ils ont porté en déduction, selon les pièces au dossier, 6'940.80 francs de charges en produisant diverses factures, dont l'autorité fiscale a admis le bien-fondé, apparemment dans une première taxation pour l'impôt direct cantonal et communal et pour l'impôt fédéral direct, à l'exception d'une facture de 1'527 francs de A. SA pour la réparation d'un robot Dolphin. Le recourant a également demandé la déduction de plusieurs tickets intitulés "Portalban", pour un total de 1'006 francs. Comme la première taxation ne figure pas au dossier, il n'est pas possible de déterminer si le recourant a demandé d'autres déductions. Sur la base des notes manuscrites faites sur les justificatifs déposés, il apparaît que l'autorité fiscale a refusé la déduction de 51 francs pour de l'essence, 590 francs pour une tondeuse, 75 francs pour une chaise-longue, 441 francs pour la taxe foncière ainsi que 3'228 francs au titre de provision pour des frais d'avocat. Demeurent inexplicables les remarques figurant dans la réclamation portant sur une remorque pour transporter le matériel de chantier utilisé pour la réfection des immeubles, une fraise à neige permettant d'ouvrir son chemin privé en hiver, une machine à café et une chape liquide, remplaçant des biens anciens dans la mesure où les taxations au dossier n'en

font pas mention. Les taxations rectificatives définitives du 19 janvier 2012, pour l'impôt fédéral direct et l'impôt direct cantonal et communal, font passer de 6'441 francs à 1'505 francs le revenu immobilier neuchâtelois au motif que les frais liés à une remorque et à la fraise à neige, le mobilier, l'achat d'une machine à café et la confection d'une chape liquide ne sont pas déductibles. La même motivation figure au regard des revenus externes au canton. La taxation pour l'impôt fédéral direct ne contient ni motivation, ni comparatif des montants déclarés et retenus. Il est donc impossible à l'autorité de recours ne serait-ce que de déterminer quels montants ont été demandés en déduction et à quel titre.

Il convient par ailleurs de distinguer si le revenu immobilier provient d'un bien loué ou occupé en propre. En effet, lorsque le bailleur met à disposition un bien pour un loyer "charges comprises", il doit pouvoir déduire de ses revenus locatifs bruts les charges qu'il assume lui-même pour son locataire. Cette situation replace le locataire dans la même situation que le bénéficiaire d'un bail qui s'acquitte des charges en sus, et qui ne peut procéder à aucune déduction de ses frais effectifs. Quant au bailleur, il se trouve placé dans la même situation que celui qui refacture les frais accessoires et ne les supporte donc pas. Dans le présent cas, le recourant a été imposé dans le canton de Fribourg en fonction de la valeur locative, ce qui implique que l'autorité est partie du point de vue qu'il occupait lui-même l'immeuble. Or, il n'en est rien. Il est apparu lors de l'instruction de la présente cause que l'immeuble de Portalban était loué pour 1'590 francs par mois, sans acompte de frais accessoires, ce qui correspond en principe à un loyer charges comprises. L'objet du bail comprend une place de parc, une pataugeoire, une sculpture, une cabane de jardin, une table de jardin, une cabane de jeu (arbre), une terrasse avec barbecue, un four à pain et une table ping-pong. Le fait que l'immeuble soit loué, apparemment sans acompte pour les charges, implique que certaines des déductions refusées doivent être examinées et, cas échéant, accordées, alors qu'elles devaient être refusées pour un immeuble occupé en propre. A noter à cet égard que le remplacement d'une tondeuse à gazon est déductible si le jardin est pris en compte dans l'estimation cadastrale pour un immeuble occupé en propre (StE 2012 B 25.6 no 60) et en principe déductible si l'immeuble est loué avec cet équipement, que les frais d'entretien d'une piscine sont déductibles si la piscine est prise en compte dans le bail et le loyer facturé sans charges, que l'impôt foncier du canton de Fribourg est en principe déductible pour un immeuble loué, comme les primes d'assurance-incendie.

L'autorité de taxation devra également examiner le bien-fondé de la déduction de frais d'avocat revendiquée pour une provision à un mandataire fribourgeois en rapport avec un "litige avec la commune relevant du droit administratif et non pris en compte par la protection juridique". Il n'y a aucun élément au dossier permettant d'apprécier la raison de ces frais et il aurait été nécessaire, compte tenu du caractère relativement inhabituel de ce type de déduction, que l'autorité de taxation demande des informations complémentaires au recourant à ce sujet. Elle devra également déterminer si le paiement d'une provision correspond à une dépense effective ou à un acompte, en fonction du mandat donné à l'avocat et de l'avancement d'une éventuelle procédure.

7. Pour toutes ces raisons, le dossier doit être renvoyé à l'intimé pour qu'il détermine, avec la marge d'appréciation qui est la sienne et après avoir réuni les informations nécessaires auprès du recourant, la déductibilité des frais revendiqués au titre de frais d'acquisition du revenu immobilier.

8. Le recours est admis. L'Etat qui succombe n'étant pas astreint au paiement des frais, il n'en sera pas perçu (art. 47 al. 2 LPJA) et l'avance de frais sera restituée au recourant. Celui-ci, qui n'était pas assisté d'un mandataire et qui ne fait pas valoir de frais particuliers en relation avec la défense de ses intérêts, n'a pas droit à des dépens.

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Admet le recours et annule la décision sur réclamation du 10 mai 2012 et les décisions de taxation antérieures afférentes à l'année 2010, pour l'impôt fédéral direct et pour les impôts directs cantonal et communal.

2. Statue sans frais et ordonne la restitution de son avance de frais au recourant.

3. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 27 juin 2013

1 Le contribuable qui possède une fortune mobilière privée peut déduire les frais d'administration par des tiers et les impôts à la source étrangers qui ne peuvent être ni remboursés ni imputés.

2 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. 1 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.

3 Sont en outre déductibles les frais occasionnés par des travaux de restauration de monuments historiques que le contribuable entreprend en vertu de dispositions légales, en accord avec les autorités ou sur leur ordre, pour autant qu'ils ne soient pas subventionnés.

4 Au lieu du montant effectif des frais et primes se rapportant aux immeubles privés, le contribuable peut faire valoir une déduction forfaitaire. Le Conseil fédéral arrête cette déduction forfaitaire.

1 Nouvelle teneur selon le ch. I 1 de la LF du 3 oct. 2008 sur le traitement fiscal des frais de remise en état des immeubles, en vigueur depuis le 1er janv. 2010 (RO20091515; FF200775017517).

E. 7

Pour toutes ces raisons, le dossier doit être renvoyé à l'intimé pour qu'il détermine, avec la marge d'appréciation qui est la sienne et après avoir réuni les informations nécessaires auprès du recourant, la déductibilité des frais revendiqués au titre de frais d'acquisition du revenu immobilier.

E. 8

Le recours est admis. L'Etat qui succombe n'étant pas astreint au paiement des frais, il n'en sera pas perçu (art. 47 al. 2 LPJA) et l'avance de frais sera restituée au recourant. Celui-ci, qui n'était pas assisté d'un mandataire et qui ne fait pas valoir de frais particuliers en relation avec la défense de ses intérêts, n'a pas droit à des dépens.

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