

NE_GERICHTE TA.2000.453 vom 7. Februar 2001

NE Tribunal cantonal, 2001-02-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_TA.2000.453

FR: NE_GERICHTE TA.2000.453 du 7 février 2001

IT: NE_GERICHTE TA.2000.453 del 7 febbraio 2001

Erwägungen

E. 1

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

E. 2

a) La décision entreprise ayant été rendue en application de la loi sur les contributions directes (LCdir) du 9 juin 1964 qui a été abrogée par la nouvelle loi en la matière du 21 mars 2000 entrée en vigueur le 1er janvier 2001, c'est à la lumière de l'ancienne législation que le présent litige doit être tranché. Selon l'article 26 ancien al.1 litt.d LCdir, les frais d'entretien des biens immobiliers sont déductibles du revenu. En revanche, les dépenses pour l'amélioration de biens ne le sont pas (art.28 ancien litt.a LCdir). b) Dans sa première jurisprudence, le Tribunal fédéral a interprété la notion d'entretien au sens de l'article 22 al.1 litt.e AIFD, d'une teneur identique à celle de l'article 26 LCdir susmentionné, d'un point de vue purement technique et admis la déduction des frais correspondants alors même que les travaux d'entretien avaient été entrepris peu de temps après l'acquisition d'un bâtiment et avaient augmenté la valeur de celui-ci par rapport à la valeur prévalant au moment de l'acquisition (Archives 30, p.375 ss). Le Tribunal fédéral a modifié sa pratique dans un arrêt du 15 juin 1973 dans l'affaire Administration fédérale des contributions contre Commission cantonale des recours du canton de Berne en la cause J. Dumont (ATF 99 Ib 362; RDAF 1975, p.177) et a abandonné l'interprétation purement technique de la notion d'entretien au profit d'une approche économique. Il a considéré que seule celle-ci tenait compte de la capacité contributive du contribuable : au moment où l'immeuble entre dans le patrimoine de celui-ci, il a une valeur intrinsèque qui dépend notamment de l'état d'entretien. De ce fait, seules les dépenses nécessaires pour rétablir ou maintenir cet état peuvent être déduites au titre des frais d'entretien selon l'article 22 al.1 litt.d AIFD. Les dépenses au sens technique qui contribuent à augmenter la valeur intrinsèque de l'immeuble par rapport à celle qui existait au moment de l'acquisition doivent être considérées comme des dépenses pour l'acquisition ou l'amélioration de biens au sens de l'article 23 AIFD. En conséquence, les frais correspondant à des travaux d'entretien qui sont entrepris immédiatement après l'acquisition de l'immeuble ne peuvent en principe pas être déduits du revenu. De cette manière, le contribuable qui acquiert un immeuble après que le propriétaire précédent l'a rénové est mis sur un pied d'égalité avec celui qui achète – à un prix plus bas correspondant à son état – un immeuble dont l'entretien a été négligé pour le rénover après l'acquisition. Cette dernière pratique bien établie ayant cependant fait l'objet de critiques, le Tribunal fédéral l'a réexaminée et nuancée dans un arrêt ATF 123 II 218 (RDAF 1997 vol.II, p.582) en estimant qu'elle ne pouvait s'appliquer pour les immeubles ayant été normalement entretenus par leur précédent propriétaire et pour lesquels on ne pouvait pas parler d'une diminution de valeur en raison d'un manque d'entretien. Dans un tel cas de figure, les travaux de rénovation ont pour but de maintenir l'immeuble dans l'état qu'il avait eu

jusqu'alors tant au niveau de la construction que de l'usage qui en est fait. Il s'agit de travaux qui n'augmentent pas la valeur que l'immeuble avait au moment de son acquisition, ou tout au plus l'accroissent à court terme uniquement. Tel est, par exemple, le cas lorsque le nouveau propriétaire d'un immeuble locatif bien entretenu fait exécuter des travaux d'entretien à l'occasion d'un changement de locataire et que ceux-ci sont nécessaires ou apparaîtront comme tels dans un proche avenir. Même lorsque les dépenses sont effectuées immédiatement après l'acquisition de l'immeuble et peuvent peut-être augmenter passagèrement la valeur de l'immeuble, elles n'influencent pas celle-ci de manière durable. Les juges fédéraux ont donc estimé qu'il se justifiait de s'écarter de la pratique – restrictive – suivie jusqu'alors en autorisant la déduction des frais d'entretien d'immeubles nouvellement acquis, dont l'entretien n'a pas été négligé, dans la mesure où des travaux d'entretien normaux sont effectués. Ils ont donc précisé la jurisprudence en ce sens que les frais d'entretien d'immeubles nouvellement acquis, mais dont l'état d'entretien n'a pas été négligé, peuvent être déduits du revenu brut lorsqu'il s'agit de l'entretien périodique (et non du rattrapage de l'entretien qui n'a pas été fait). Ils ont distingué de ce cas celui du bailleur qui rénove un immeuble pour augmenter le loyer ou celui d'un immeuble totalement ou partiellement transformé ou affecté à un nouvel usage. Dans de telles situations, les dépenses ne servent pas à maintenir l'immeuble dans un état conforme à l'usage qu'il avait jusqu'alors selon son utilisation, mais visent à améliorer la source de revenu, de sorte qu'elles doivent être considérées comme des dépenses d'investissement au sens de l'article 23 AIFD.

E. 3

En l'occurrence les autorités inférieures se sont uniquement fondées sur l'estimation cadastrale de l'immeuble du recourant de 1997, qualifiant son état d'entretien de "moyen à mauvais", pour retenir que les travaux de réfection dont il a fait l'objet après son acquisition ne constituaient que des mesures de rattrapage de son entretien de sorte que leurs coûts ne pouvaient donc être déduits du revenu au sens de la dernière jurisprudence du Tribunal fédéral. On ne saurait toutefois se satisfaire de cette démonstration. Il appert tout d'abord que si ladite estimation cadastrale qualifie de "moyen à mauvais" l'entretien de l'immeuble En cause, elle ne retient qu'une valeur moyenne prenant en compte le bâtiment dans son ensemble sans que l'on sache si les deux seuls appartements qui ont été rénovés se trouvaient dans un état d'entretien moyen ou mauvais, c'est-à-dire respectivement "suffisant" ou "déficient" ainsi que l'a justement précisé le service des contributions dans sa décision rendue sur réclamation. Les éléments au dossier permettent toutefois de considérer que les deux appartements en question étaient dans un état d'entretien suffisant puisque, à l'instar des six autres logements de l'immeuble, ils étaient loués au moment où la vente de celui-ci est intervenue. Par ailleurs rien ne permet de dire que les deux appartements considérés nécessitaient absolument, à la différence des six autres qui n'ont à ce jour toujours pas été rénovés, des travaux de réfection car on peut tenir pour tout à fait crédible que les travaux entrepris l'aient été à la suite du décès inattendu de leurs deux occupants, comme cela se produit généralement lors de changements de locataires. A cela s'ajoute que ces rénovations ont été réalisées sans entraîner d'augmentation de loyers ainsi que l'atteste le relevé de leur encaissement durant l'année 1998 établi par la fiduciaire R. Neuchâtel SA (D.1b). Dans ces conditions, on peut donc admettre que les travaux de réfection identiques dans les deux appartements (enlèvement des anciens papiers peints, masticage, encollage de nouveaux papiers avec 2 couches de peinture lavable, appliquées également sur les plafonds, ponçage et vitrification des parquets, dans trois chambres; travaux de peinture et

de masticage dans le hall, la salle de bains et la cuisine) représentent, à défaut de porter sur des transformations, de permettre un nouvel usage de l'immeuble ou de viser à améliorer la source de revenu de son propriétaire, des travaux normaux d'entretien périodique qui sont peut-être de nature à augmenter passagèrement la valeur de l'immeuble, mais sans influencer celle-ci de manière durable. En conséquence, les frais par 24'622 francs au total qu'ils ont occasionnés peuvent être déduits du revenu brut du recourant. Il en va de même des frais de nettoyage par 1'469.70 francs que ces travaux ont nécessités. Par contre, on ne peut adopter une solution identique ni pour le remplacement des installations électriques (2'901 francs) dans ces deux appartements, ni pour la réparation de quatre baignoires, dont deux dans ces mêmes appartements et deux dans deux autres logements (6'069 francs). En effet le remplacement en question a été effectué pour "une remise en conformité des installations existantes", selon la facture du 12 février 1998 (D.1b, p.15), de sorte que ces dernières ne répondant plus aux normes auraient déjà dû être adaptées avant l'acquisition de l'immeuble et que leur remise en état représente bien "un rattrapage de l'entretien" à teneur de l'ATF 123 II 218. Quant à la réparation des baignoires, elle n'est pas intervenue simplement à l'occasion de changements de locataires, d'une part parce qu'elle a été réalisée dans deux autres appartements que ceux qui ont été libérés et d'autre part parce qu'il s'agissait "d'anciennes baignoires d'origine, usagées et poreuses" (facture du 11.08.1998, D.1b, p.33) dont les défauts ne pouvaient donc être récents mais résultaient d'un entretien laissant à désirer dès avant l'acquisition de l'immeuble. En revanche enfin, en ce qui concerne le remplacement d'un lave-linge, celui-ci a été dicté "par une usure normale après 15 ans" (facture du 05.05.1998, D.1b, p.22). Il n'apparaît ainsi pas que son renouvellement eût dû intervenir plus tôt ou aurait été causé par un défaut d'entretien de sorte que les frais d'achat et d'installation d'un nouvel appareil (4'895 francs) peuvent également être déduits du revenu brut du recourant.

E. 4

Il suit de là qu'à la déduction admise par le fisc d'un montant de 9'632 francs représentant essentiellement les frais d'administration et d'exploitation, il convient encore d'ajouter les frais de rénovation de deux appartements par 24'622 francs, les frais de nettoyage par 1'469.70 francs ainsi que la dépense pour le rachat d'un lave-linge par 4'895 francs, soit une déduction totale de 40'618.70 francs à opérer sur le revenu brut du contribuable. Le recours est en conséquence partiellement admis, les décisions des autorités inférieures annulées et la cause renvoyée au service cantonal des contributions pour qu'il procède à une nouvelle taxation de l'intéressé prenant en compte la totalité de la déduction susmentionnée. Le recourant n'obtenant pas entièrement satisfaction, les frais de procédure sont partiellement mis à sa charge (art.47 al.1 LPJA) et il ne peut prétendre que des dépens réduits (art.48 al.1 LPJA).