

VD_OMNI FI.1998.0020 vom 21. April 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-04-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1998.0020

FR: VD_OMNI FI.1998.0020 du 21 avril 2006

IT: VD_OMNI FI.1998.0020 del 21 aprile 2006

Regeste

X/Administration cantonale des impôts | Distinction entre frais d'entretien et de remplacement engagés afin de maintenir la valeur de l'immeuble, déductibles, et dépenses d'amélioration qui augmentent cette valeur, non déductibles. Prise en compte de critères issus du droit du bail.

Erwägungen

E. 26

novembre 1956 (aLI), applicable à la présente cause. Partant, il est recevable en la forme.

2. L'objet du litige porte sur la qualification des dépenses engagées par la recourante pour la réfection de sa cuisine. Il s'agit d'examiner si ces frais sont des dépenses d'entretien déductibles ou si, au contraire, ils entraînent une plus-value sur l'immeuble. Aux termes de l'art. 23 al. 1 aLI, les frais d'entretien et d'administration des immeubles sont déduits du revenu. En revanche, l'art. 24 aLI exclut la défalcation des "dépenses pour l'acquisition ou l'amélioration de biens". Le droit fédéral contient des dispositions analogues (art. 32 al. 2 de la loi sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990), de sorte que la jurisprudence du Tribunal fédéral est applicable par analogie en matière cantonale. Selon la jurisprudence, les frais d'entretien d'un immeuble ou d'un bâtiment sont destinés à le maintenir dans le même état et notamment à en conserver les possibilités d'utilisation (ATF 99 Ib 362 ss, RDAF 1975 p. 177 ss; ATF 103 Ib 197; ATF 107 Ib 22; Revue fiscale 1987 p. 270). Ils sont ainsi caractérisés par le fait qu'ils reviennent à intervalles plus ou moins réguliers (Känzig, Die eidgenössische Wehrsteuer, p. 246, n. 102). Dans cette mesure, les travaux d'entretien n'entraînent pas d'augmentation de la valeur et ne constituent pas une amélioration. Pour établir si des dépenses sont constitutives d'une amélioration, on se fonde sur la valeur de l'immeuble au moment de son entrée dans le patrimoine du contribuable. Cette valeur dépend également du niveau d'entretien du bâtiment. En effet, l'état d'entretien d'un bâtiment influe sur sa valeur intrinsèque, qui est ainsi sujette à des fluctuations. Certains travaux, tels que des réfections de façades, entraînent provisoirement une augmentation de valeur, bien qu'à longue échéance ils soient nécessaires pour maintenir les possibilités d'utilisation de l'immeuble et prévenir ses dégradations. Le propriétaire peut du reste choisir, dans certaines limites, le moment où il effectuera ces travaux. Plus il attendra, plus la valeur intrinsèque du bâtiment se réduira par rapport à celle qu'il aurait s'il avait été correctement entretenu, et plus grande sera l'augmentation de valeur au moment où ces travaux seront effectués. Cependant, il n'est pas question de considérer toute augmentation provisoire de valeur comme une amélioration de biens au sens de l'art. 24 aLI. Seuls les frais nécessaires à rétablir ou à maintenir l'état d'entretien lors de l'acquisition de l'immeuble sont en principe déductibles, à l'exclusion des frais consentis par le contribuable pour améliorer cet état, qui sont des dépenses d'amélioration (RDAF 1982 p. 151; RDAF 1975,

p. 177). Ainsi, sont en principe seuls déductibles les frais engagés pour rétablir l'état antérieur de l'immeuble, après que le contribuable l'aura laissé se dégrader pendant une période plus ou moins longue. Les plus courants sont ceux qu'entraînent le ravalement d'une façade, les réparations du toit, les réfections intérieures ou le remplacement de certaines installations (Känzig, Complément, p. 112 n. 102).

3. La distinction entre travaux de transformation donnant lieu à une plus-value et travaux d'entretien a fait l'objet d'une réglementation spécifique dans le droit du bail, afin de déterminer quelles sont les hausses de loyer justifiées par des coûts ou des prestations supplémentaires du bailleur au sens de l'art. 296a let. b CO. A cet égard, l'art. 14 al. 1 de l'ordonnance sur le bail à loyer et le bail à ferme d'habitations et de locaux commerciaux du 9 mai 1990 (OBLF ; RS 221.213.11) prévoit que les prestations complémentaires du bailleur sont celles qui aboutissent à des améliorations en fonction des plus-values ou l'agrandissement de la chose louée ainsi que des prestations accessoires supplémentaires. La disposition pose en outre la présomption suivante : "en règle générale, les frais causés par d'importantes réparations sont considérés, à raison de 50% à 70%, comme des investissements créant des plus-values". La jurisprudence fédérale a précisé que la proportion mentionnée à l'art. 14 al. 1 OBLF entre 50% à 70% n'est pas absolue et doit faire l'objet d'une appréciation tenant compte de l'ensemble des circonstances. Toutefois, si la part d'investissement des travaux à plus-value peut être déterminée de manière précise, ce montant reste déterminant pour fixer la hausse admissible du loyer (voir ATF 118 II 415 consid. 3a p. 417). Mais la jurisprudence relative à l'art. 14 al. 1 OBLF n'est pas transposable sans autre en droit fiscal. Il n'en demeure pas moins que certains travaux d'entretien contribuent d'une part à maintenir la valeur d'usage du bien-fonds et d'autre part à améliorer le confort en créant ainsi une plus-value. En pareil cas, il appartient à l'autorité fiscale de fixer la proportion des travaux qui relèvent du simple entretien en tenant compte des caractéristiques propres du bâtiment, de son état avant l'exécution des travaux et de l'importance et du coût des améliorations apportées par ces travaux.

4. S'agissant de la réfection d'une salle de bain, le Tribunal administratif a eu l'occasion de juger que le remplacement d'une baignoire constituait une dépense d'entretien déductible (FI 96/0088 du 17 juin 1997, consid. 5 bb). De même, la Cour fiscale du canton de Soleure a jugé que les frais de remplacement d'une chaudière à mazout et à charbon, datant d'une dizaine d'années, par un chauffage central électrique constituaient des dépenses d'entretien (StE 1987 B 25.6 Nr. 8). En effet, la simple modernisation d'une installation conserve un caractère d'entretien, même s'il en résulte un meilleur confort.

5. En l'espèce, le tribunal considère que l'ensemble des travaux en cause doit être apprécié comme une dépense d'entretien déductible. En premier lieu, il y a lieu de constater que, compte tenu des dates respectives d'achats des objets en cause, il n'existe pas un écart qualitatif tel qu'il implique obligatoirement l'admission d'un caractère d'amélioration. En effet, le confort accru apporté par les nouvelles installations résulte bien plus des progrès techniques que d'un choix délibéré de la locataire. A cet égard, il n'apparaît par exemple pas évident que l'achat d'une cuisinière électrique en remplacement d'un modèle fonctionnant au gaz constitue, comme le soutient l'autorité intimée, une évidente plus-value. En outre, compte tenu de l'ancienneté du matériel remplacé, les travaux devaient de toute évidence être effectués. A cet égard, il apparaît pertinent de se référer aux pratiques issues du droit du bail, et en particulier celles relatives à la longévité des installations. On rappellera en préambule que pratique a été notamment dégagée en rapport avec les devoirs du locataire en fin de bail s'agissant de la charge des frais de remplacement des installations, et correspondent ainsi à la durée de vie usuelle de ces

dernières au-delà de laquelle il appartient au bailleur d'assumer le coût afférent. S'agissant des installations en cause, la pratique a dégagé les durée de vie suivantes, qui constituent un maximum (cf. Lachat, Le bail à loyer, ***** 1997, Annexe III) : 10 à 20 ans (cuisinière, selon la qualité), 10 à 15 ans (armoire frigorifique, selon la qualité), 10 ans (plaques de cuisinière ; lave-vaisselle ; agrégat de l'armoire frigorifique), 6 ans (joint caoutchouc de l'armoire frigorifique) et 5 ans (hotte aspirante). Or, les éléments remplacés avaient tous été installés depuis plus de 20 ans au moment des travaux, soit lors de la construction de l'immeuble en 1971. Dans ces conditions, il apparaît que les travaux effectués, quand bien même ils procurent de toute évidence un supplément de confort appréciables, doivent néanmoins être considérés dans leur ensemble comme des travaux d'entretien. 6. Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être admis et la décision attaquée annulée. Le dossier est retourné à l'autorité intimée afin qu'elle modifie la taxation concernant la période fiscale 1995-1996 dans le sens des considérants du présent arrêt. Compte tenu de l'issue du recours, il n'y a pas lieu de percevoir de frais de justice. En outre, la recourante qui a procédé seule n'a pas droit à l'allocation de dépens.

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