



100 21 396

200 21 281

La commune: C. _____

No. GCP: _____

La notification: 12.4.2022 JCU/CLE/cbi

COMMISSION DES RECOURS EN MATIÈRE FISCALE DU CANTON DE BERNE

Le 12 avril 2022

La juge à titre principal de la Commission des recours en matière fiscale, en vertu des compétences qui lui sont déléguées en qualité de juge unique et en exécution de l'article 70 alinéa 4 de la loi du 11 juin 2009 au sujet de l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public et de l'article 9 de l'ordonnance d'exécution du 18 octobre 2000 concernant l'impôt fédéral direct, au sujet du recours introduit par

A. _____

contre

l'Intendance des impôts du canton de Berne, Brünnenstrasse 66, case postale, 3001 Berne

relatif aux impôts cantonaux et à l'impôt fédéral direct 2019

constate en fait:

A. A. _____ (ci-après: le recourant) a acheté en 2009 l'immeuble C. _____ RF no 1 _____, il y a fait construire une maison individuelle, qu'il habite. Dans sa déclaration d'impôt 2019, le recourant a déclaré des frais d'entretien totalisant CHF 12'870.-- pour l'immeuble en question, dont un montant de CHF 1'349.-- indiqué avec la mention "B. _____, entretien" (dossier de l'Intendance des impôts, pag. 22 s.). Par décisions de taxation du 2 février 2021 (pag. 33-30), l'Intendance des impôts du canton de Berne, région _____ (ci-après: l'Intendance des impôts), a fixé le revenu imposable du recourant pour l'année 2019 à CHF 42'159.-- au titre des impôts cantonaux et à CHF 49'129.-- au titre de l'impôt fédéral direct. L'Intendance des impôts a réduit les frais d'entretien d'immeuble de CHF 4'488.-- au total. S'agissant du montant de CHF 1'349.-- précité, elle a indiqué qu'il n'était pas déductible car facturé par l'entreprise B. _____ le 13 juillet 2016, soit en dehors de la période fiscale pertinente.

B. Le recourant a formé réclamation le 16 février 2021 (pag. 34). Il a revendiqué la déduction des frais de CHF 1'349.-- (pag. 34), en arguant qu'il s'agissait de frais de séchage de pièces devenues humides suite à l'augmentation de la température extérieure. Dans son projet de décision antidaté (préimpression) du 12 juillet 2021 (pag. 39-36), l'Intendance des impôts a informé le recourant de son intention de rejeter sa réclamation et lui a accordé un délai de 20 jours pour exposer ses observations. Par courrier du 7 juillet 2021 (pag. 40), le recourant a expliqué que les frais invoqués recouvraient la consommation électrique annuelle du sècheur (CHF 1'229.90) et l'amortissement de l'appareil (CHF 118.60; 10 % du prix d'achat de CHF 1'186.--). Par décisions sur réclamation du 7 octobre 2021 (pag. 44-41), l'Intendance des impôts a rejeté la réclamation au motif que les frais de consommation d'énergie (électricité) et l'amortissement de l'appareil n'étaient pas déductibles.

C. Par acte du 8 octobre 2021, le recourant a formé recours contre les décisions sur réclamation devant la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (ci-après: la Commission des recours en matière fiscale). Il demande en substance que les frais de CHF 1'349.-- liés au fonctionnement et à l'amortissement d'un sècheur, dont la défalcation a été refusée par l'Intendance des impôts, soient admis en déduction au titre de frais d'entretien d'immeuble. Il fait valoir que l'assèchement de l'air était nécessaire pour préserver la valeur du bâtiment. Sans cette mesure, les dégâts dus à l'humidité auraient tôt ou tard nécessité des réparations très coûteuses.

D. Dans son mémoire de réponse du 4 novembre 2021, l'Intendance des impôts conclut au rejet des recours sous suite de frais. Elle fait valoir que ne sont déductibles ni les frais liés à

l'achat et à l'entretien d'outils et de machines, même lorsque ces outils ou machines servent à l'entretien de l'immeuble, ni les frais liés à la consommation d'électricité, d'essence ou d'eau, notamment. Par ailleurs, l'amortissement d'éléments de fortune n'est pas autorisé.

E. La Commission des recours en matière fiscale a transmis le mémoire de réponse de l'Intendance des impôts au recourant le 9 novembre 2021, et lui a accordé un délai au 30 novembre 2021 pour prendre position. Le recourant n'y a pas donné suite.

F. L'Administration fédérale des contributions n'a pas produit de préavis.

Les autres arguments des parties seront examinés dans les considérants en droit ci-après, dans la mesure où ils sont significatifs pour la décision.

La Commission des recours en matière fiscale considère en droit:

1. Les décisions sur réclamation de l'Intendance des impôts relatives aux taxations sur le revenu et la fortune peuvent faire l'objet de recours adressés à la Commission des recours en matière fiscale (art. 195 ss de la loi sur les impôts du 21 mai 2000 [LI; RSB 661.11] et art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 [LIFD; RS 642.11] en relation avec l'art. 9 de l'ordonnance d'exécution de l'impôt fédéral direct du 18 octobre 2000 [OIFD; RSB 668.11]). La Commission des recours en matière fiscale est ainsi compétente à raison du lieu et de la matière pour connaître des présents recours. Le recourant n'a pas obtenu gain de cause devant l'instance précédente. Il a ainsi un intérêt digne de protection à ce que les décisions sur réclamation soient annulées ou modifiées de sorte qu'il a qualité pour recourir contre celles-ci (art. 195, al. 2 LI et art. 140 ss LIFD en relation avec l'art. 3 OIFD en relation avec les art. 86 et 65 de la loi sur la procédure et la juridiction administratives du 23 mai 1989 [LPJA; RSB 155.21]). Au surplus, interjetés en temps utile et dans les formes prescrites, les recours sont recevables.

Comme le montant litigieux n'excède pas CHF 10'000.--, le présent jugement est de la compétence du juge unique (art. 70, al. 4, lit. c LOJM).

2. Dans le cadre de la présente procédure, il convient de déterminer le montant de la déduction que le recourant peut faire valoir au titre de frais d'entretien de l'immeuble C. _____ RF no 1 _____. Le litige, dans la présente espèce, porte exclusivement sur la question de savoir si les frais liés au fonctionnement et à l'amortissement d'un sècheur d'air constituent des frais d'entretien déductibles.

3. En vertu de l'article 36, alinéa 1 LI, la personne contribuable qui possède des immeubles dans sa fortune privée peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les primes d'assurances relatives à ces immeubles, les taxes immobilières communales et les frais d'administration par des tiers. Aucune déduction autre que celles citées de manière exhaustive dans la loi ne peut être admise. La même disposition se retrouve dans l'article 32, alinéa 2 LIFD. Ne sont en revanche pas déductibles les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune (art. 39, let. d LI et art. 34, let. d LIFD).

3.1 Les frais immobiliers déductibles sont définis par l'ordonnance du 12 novembre 1980 concernant la défalcation des frais d'entretien, d'exploitation et de gérance d'immeubles (OFI; RSB 661.312.51), par l'ordonnance du 9 mars 2018 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct (ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles; RS 642.116) ainsi que par l'ordonnance de l'Administration fédérale des contributions du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct (ordonnance de l'AFC sur les frais relatifs aux immeubles; RS 642.116.2). En outre, la Notice 5 publiée par l'Intendance des impôts (disponible sous: <<https://www.sv.fin.be.ch>>, menu "Publications > Notices > Impôts sur le revenu et sur la fortune > 2019"; ci-après: Notice 5) revêt une grande utilité pratique, le catalogue de répartition qu'elle comporte indiquant quels sont les frais immobiliers entièrement ou partiellement déductibles au titre de frais d'entretien.

3.2 Sont considérés comme frais d'entretien les dépenses pour la correction de dommages, les dépenses pour les travaux de remise en état de tout genre qui se répètent annuellement ou périodiquement ainsi que les dépenses pour le remplacement d'installations déjà existantes (art. 1, al. 1, let. a à c OFI). Seules sont déductibles les dépenses ayant pour but de maintenir, rétablir ou remplacer la valeur de jouissance concrète d'un bien économique (Zwahlen/Lissi in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3^e éd., 2017, note 11 ad art. 32 LIFD). En revanche, ne sont pas déductibles les dépenses engagées pour l'achat de nouveaux équipements ou pour apporter des améliorations à l'immeuble et qui augmentent la valeur de ce dernier, les frais de transformation induisant une plus-value lorsqu'ils augmentent la valeur utilitaire de l'immeuble ou contribuent à en abaisser les frais d'exploitation annuels (art 1, al. 2, let. a OFI). Par ailleurs, ne peuvent être déduits les frais d'entretien de la personne contribuable et de sa famille (art. 39, al. 1, lit. a LI; art. 34, lit. a LIFD). Font notamment partie des frais d'entretien privés les frais de logement, y compris les frais de chauffage et de nettoyage (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3^e éd., 2016, note 7 ad art. 34 LIFD). Ne sont pas non plus déductibles les frais et taxes liés à la consommation d'électricité et d'eau et à l'élimination des ordures (Peter Locher, Kommentar zum

DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, partie I, 2^e éd., 2019, note 9 ad art. 34 LIFD; cf. Notice 5, catalogue de répartition, ch. 12.2).

4. Le recourant explique que dès l'année 2016, des taches d'humidité sont apparues dans les sols de deux pièces semi-enterrées du rez-de-chaussée de sa maison familiale, construite en 2010. Après avoir consulté plusieurs spécialistes, il s'est avéré que pour en déterminer la cause, des recherches conséquentes et coûteuses seraient nécessaires. Il était toutefois également possible que le bâtiment ne présente pas de réels dommages, mais qu'avec l'augmentation des températures extérieures due au réchauffement climatique, davantage d'humidité se condense sur les parois semi-enterrées, comparativement froides. Le recourant a dès lors décidé de traiter le problème en achetant un sècheur d'air, qu'il a utilisé alternativement dans les deux pièces dès juillet 2016. Le séchage a porté ses fruits, les taches d'humidité s'étant graduellement atténuées jusqu'à disparaître. Au vu des résultats très positifs obtenus, le recourant a décidé de poursuivre le séchage. Il estime que s'il y avait renoncé, l'état des pièces concernées se serait à nouveau détérioré avec le temps et que des réparations onéreuses auraient tôt ou tard été indispensables. Par conséquent, le séchage constitue selon lui une mesure destinée à préserver la valeur du bâtiment, de sorte que les frais engagés doivent être considérés comme des frais d'entretien d'immeuble.

5. A la lumière des explications fournies par le recourant, il apparaît plausible que l'assèchement de l'air contribue à éviter des dégâts d'humidité dans les deux pièces semi-enterrées. Par conséquent, il s'agit d'une mesure permettant le maintien de la valeur de l'immeuble. Cependant, cela ne signifie pas nécessairement que les frais afférents constituent des frais d'entretien d'immeuble.

5.1 Comme souligné au cons. 3.2 ci-avant, sont considérés comme frais d'entretien les dépenses pour la correction de dommages, les dépenses pour les travaux de remise en état de tout genre qui se répètent annuellement ou périodiquement ainsi que les dépenses pour le remplacement d'installations déjà existantes. Les mesures préventives telles que la déshumidification de l'air en cause dans le cas d'espèce ne relèvent d'aucune des catégories mentionnées et ne peuvent donc pas être considérées, d'un point de vue technique, comme de l'entretien.

5.2 A relever par ailleurs que les coûts invoqués par le recourant concernent essentiellement l'électricité consommée. Or, les dépenses de consommation d'énergie sont, sur le plan fiscal, toujours considérées comme des frais d'entretien privés, même lorsqu'elles peuvent être en partie de nature à préserver la valeur de l'immeuble (cf. cons. 3.2 ci-avant). A titre d'exemple, une partie des frais de chauffage sert à garantir la température minimale nécessaire pour éviter les dégâts

du au gel. Le même raisonnement s'applique aux aménagements extérieurs et au jardinage. Dans le canton de Berne, les frais liés à la tonte de la pelouse ou à la culture de fleurs et de légumes ne sont pas déductibles (Notice 5, catalogue de répartition, ch. 9.1), bien que renoncer durablement à de tels travaux entraîne un délabrement du jardin et, partant, une certaine perte de valeur de l'immeuble. Des considérations d'ordre pratique plaident également en faveur de la non-qualification des frais dépendant de la consommation en tant que frais d'entretien d'immeuble. Il est généralement impossible de déterminer de manière fiable, et encore moins de prouver, quelle est la part de consommation relevant effectivement de mesures de maintien de la valeur. Le cas d'espèce en fournit un exemple en ceci que pour calculer la consommation annuelle d'électricité de 4'555 kWh, le recourant s'est basé sur la puissance absorbée maximale de l'appareil (0.52 kW pour la fonction "Abtauung" [dégivrage], annexe 2 du recours) et sur un fonctionnement en continu. Or il est probable que la consommation réelle ait été nettement inférieure, la puissance absorbée maximale de l'appareil en mode normal s'élevant à seulement 0.4 kW selon l'annexe 2 du recours. En outre, le déshumidificateur utilisé par le recourant dispose d'un hygrostat intégré qui interrompt le fonctionnement lorsque le taux d'humidité souhaité est atteint (mode d'emploi, p. 21, disponible sous: <https://www.B._____.ch>, menu "Déshumidifier > Déshumidification de l'air > Assortiment de déshumidificateurs" [consulté le 13.1.2022]). Il convient par ailleurs de relever à cet égard que s'agissant d'immeubles qui font partie de la fortune privée, une déduction forfaitaire d'au moins 10 % du rendement immobilier brut (ou d'au moins 20 % pour les bâtiments de plus de dix ans) peut être faite lorsque les frais effectifs sont inférieurs ou ne sont pas établis par des pièces justificatives (art. 5, al. 2, lit. b OFI; art. 5, al. 2 de l'ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles). Cette déduction forfaitaire permet de prendre en compte de manière appropriée et pratique des frais d'entretien peu importants ou difficilement justifiables qui sont encourus sur une longue période (cf. ATF 2A.683/2004 du 15.7.2005, in StE 2006 B 25.6 no 53 cons. 3.4). Sur la base de ces considérations, les frais d'électricité invoqués ne peuvent être déduits au titre de frais d'entretien d'immeuble.

5.3 Outre les frais de consommation d'électricité, le recourant fait valoir en déduction un amortissement de 10 % du prix d'achat du déshumidificateur, soit CHF 118.60. Les amortissements ne sont admis que sur des éléments de la fortune commerciale, autrement dit dans le cas de personnes contribuables exerçant une activité indépendante (art. 32, al. 2, lit. a LI; art. 27, al. 2, lit. a LIFD; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., note 23 ad art. 27 LIFD). C'est donc à juste titre que l'Intendance des impôts n'a pas admis la déduction de ce poste. Par ailleurs, le prix d'achat d'outils de toutes sortes (outils de bricolage, etc.) ne peut pas être déduit au titre de frais d'entretien, même l'année de l'acquisition (Notice 5, catalogue de répartition, ch. 11.9). En conséquence, aucune déduction n'aurait été possible même en 2016, année où le

déshumidificateur dont il est question dans le cas d'espèce a été acheté. Au vu de ce qui précède, les recours doivent être rejetés.

6. Vu l'issue de la présente procédure, les frais de celle-ci doivent être mis à la charge du recourant. Il doit supporter l'ensemble des frais de procédure, y compris d'éventuels frais d'expertise ou d'autres frais externes (art. 144, al. 1 et 5 LIFD et art. 200, al. 1 LI en relation avec les art. 1, 2, 53, 58 et 59 du décret concernant les frais de procédure et les émoluments administratifs des autorités judiciaires et du Ministère public du 24 mars 2010 [décret sur les frais de procédure, DFP; RSB 161.12]). Les frais de procédure sont fixés à CHF 800.-- et compensés avec l'avance de frais versée.

Comme le recourant succombe dans la présente espèce, il ne lui est pas alloué de dépens (art. 200, al. 4 LI et art. 144, al. 4 LIFD en relation avec l'art. 64, al. 1 de la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 [PA; RS 172.021]).

Par ces motifs, la Commission des recours en matière fiscale prononce:

1. Le recours concernant les impôts cantonaux 2019 est rejeté.
2. Le recours concernant l'impôt fédéral direct 2019 est rejeté.
3. Les frais de la procédure devant la Commission des recours en matière fiscale, fixés à un montant forfaitaire de CHF 800.--, sont mis à la charge du recourant.
4. Il n'est pas alloué de dépens.
5. **La décision concernant les impôts cantonaux peut être attaquée devant le Tribunal administratif du canton de Berne, Cour des affaires de langue française, Speichergasse 12, 3011 Berne, dans les 30 jours à compter de sa notification, par un recours en trois exemplaires.** Le délai de recours est réputé observé lorsque le recours est consigné à un bureau de poste suisse le dernier jour du délai. Le mémoire de recours énoncera notamment **les conclusions et les motifs**. Le recours doit être rédigé et signé par la personne contribuable elle-même ou par un avocat autorisé à pratiquer devant les tribunaux bernois (art. 15, al. 4 LPJA). La décision litigieuse sera jointe.

La décision concernant l'impôt fédéral direct peut être attaquée devant le Tribunal administratif du canton de Berne, Cour des affaires de langue française, Speichergasse 12, 3011 Berne, dans les 30 jours à compter de sa notification (art. 145

LIFD en relation avec l'art. 9, al. 3 OIFD), par un recours en trois exemplaires. Le délai de recours est réputé observé lorsque le recours est consigné à un bureau de poste suisse le dernier jour du délai. Le mémoire de recours énoncera notamment **les conclusions et les motifs**. Le recours doit être rédigé et signé par la personne contribuable elle-même ou par un avocat autorisé à pratiquer devant les tribunaux bernois (art. 15, al. 4 LPJA). La décision litigieuse sera jointe.

S'il y a recours au Tribunal administratif aussi bien pour les impôts cantonaux que pour l'impôt fédéral direct, ces recours peuvent être introduits par un seul mémoire, s'ils concernent le même objet. Ils doivent notamment énoncer les conclusions et les motifs.

6. La présente décision est notifiée à:
- A. _____
 - l'Intendance des impôts du canton de Berne
 - l'Administration fédérale des contributions
 - la commune de C. _____

AU NOM DE LA COMMISSION DES RECOURS
EN MATIERE FISCALE DU CANTON DE BERNE

La juge

Le greffier

Cuccarède

Leumann