



**POUVOIR JUDICIAIRE  
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG  
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC  
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 1654, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00, F +41 26 304 15 01  
www.fr.ch/tc

604 2014 11 à 14

## **Arrêt du 27 juillet 2015**

### **Cour fiscale**

#### Composition

Président: Marc Sugnaux  
Juges: Anne-Sophie Peyraud,  
Christian Pfammatter  
Greffière-rapporteure: Elisabeth Rime Rappo

#### Parties

**A. \_\_\_\_\_, recourant**, représenté par la Fiduciaire Jordan SA  
contre  
**SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée**

#### Objet

Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques; moment de la déductibilité des frais d'entretien d'immeubles; bonne foi; méthode individuelle de délimitation des frais d'entretien par rapport aux dépenses d'investissement

Recours du 12 février 2014 contre les décisions sur réclamation du 9 janvier 2014 relatives à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct des périodes fiscales 2010 et 2011

## considérant en fait

A. A. \_\_\_\_\_ était l'administrateur de la société B. \_\_\_\_\_ Sàrl, une société spécialisée notamment dans l'achat, la vente et la gestion d'immeubles qui a été radiée du registre du commerce le 10 juin 2015. Au 31 décembre 2011, il était propriétaire de plusieurs immeubles (un à l'extérieur du canton de Fribourg ainsi que trois à l'intérieur), et en particulier de l'article n° ccc du registre foncier de la commune de D. \_\_\_\_\_, une parcelle sur laquelle se situent, selon l'état locatif figurant dans la déclaration d'impôt 2011, des places de camping et où est implantée une habitation mixte (notamment une boulangerie et des appartements).

Le 23 juin 2011, pour la période fiscale 2010, A. \_\_\_\_\_ a annoncé pour cet immeuble une valeur fiscale de CHF 1'263'108.--, des loyers de CHF 117'212.-- et des frais d'entretien effectifs de CHF 277'346.-- (pour des travaux de rénovation selon l'extrait bancaire du 14 décembre 2010 joint à la déclaration d'impôt). Les frais d'entretien d'immeubles revendiqués totalisaient CHF 426'198.--.

Le 27 juin 2012, pour la période fiscale 2011, ont été annoncés pour ce même immeuble toujours en rénovation des loyers de CHF 49'383.-- et des frais d'entretien effectifs de CHF 206'789.--. Les frais d'entretien d'immeubles revendiqués totalisaient CHF 298'345.--.

Par courrier du 31 août 2012, A. \_\_\_\_\_ a transmis au Service cantonal des contributions, à sa requête, des documents nécessaires à la taxation de ses revenus. Il a précisé que les frais d'entretien demandés en déduction pour son immeuble de D. \_\_\_\_\_ lors de la période fiscale 2010 s'élevaient en réalité à CHF 289'655.--.

B. Par taxation ordinaire du 20 juin 2013 pour la période fiscale 2010, le Service cantonal des contributions a arrêté la déduction des frais d'entretien d'immeubles (code 4.310 de l'avis de taxation) à CHF 219'234.-- au taux déterminant de CHF 271'845.--, la part des frais d'entretien déductibles pour l'immeuble de D. \_\_\_\_\_ s'élevant à CHF 124'444.-- sur les CHF 277'346.-- revendiqués. L'impôt cantonal sur le revenu dû par A. \_\_\_\_\_ pour 2010 a été fixé à CHF 5'194.55 sur la base d'un revenu de CHF 40'813.-- imposable au taux déterminant de CHF 162'898.--, et son impôt fédéral direct à CHF 9'782.55 pour un revenu imposable de CHF 165'848.--.

Le 19 juillet 2013, A. \_\_\_\_\_ a formé réclamation par l'intermédiaire de sa fiduciaire à l'encontre de la taxation prononcée pour la période fiscale 2010. Il a expliqué que durant les années 2010 à 2012, il avait entrepris des travaux d'entretien et de rénovation sur son immeuble de D. \_\_\_\_\_ pour un total de CHF 2'907'374.40, que le Service cantonal des contributions avait admis lors d'une visite des lieux le 10 octobre 2012 que les frais d'entretien devaient représenter le 30% (CHF 872'212.32) de l'ensemble des coûts des travaux et que lui-même avait accepté cette proposition à la condition que le montant déductible soit "lissé" sur quatre périodes fiscales de 2010 à 2013 (soit CHF 218'053.08 par an). A. \_\_\_\_\_ a encore fait valoir que la plus-value de l'immeuble pouvait être comparée à celle de la valeur d'assurance retenue par l'Etablissement cantonal d'assurance des bâtiments (ci-après : ECAB) avant et après les travaux (à savoir CHF 2'907'374.40 représentant le total du coût des travaux moins la différence de CHF 1'564'200.-- entre la valeur ECAB 2012 [CHF 3'705'000.--] et la valeur ECAB 2010 [CHF 2'140'800.--], soit CHF 1'343'174.40, et donc davantage que le total des frais pris en considération le 10 octobre 2012). Dans la mesure où les frais d'entretien admis pour l'immeuble de D. \_\_\_\_\_ n'avait été

admise qu'à hauteur de CHF 122'100.--, il a requis une augmentation de la déduction figurant sous le code 4.310 de l'avis de taxation à concurrence de CHF 95'953 (CHF 218'053.-- [CHF 872'212.-- / 4 ans] ./ CHF 122'100), ce qui portait la déduction totale des frais d'entretien de CHF 219'234.-- à CHF 315'187.--, et le revenu imposable de CHF 40'813.-- à CHF -55'140.-- Subsidiairement, "*en cas de désaccord*", il a requis, compte tenu de la différence de valeur ECAB, une augmentation de la déduction pour frais d'entretien d'immeuble, laquelle devrait correspondre à CHF 335'793.-- (méthode avec lissage) voire un autre montant (méthode proportionnelle) supérieur à la déduction accordée.

C. Par taxation ordinaire du 16 août 2013 pour la période fiscale 2011, le Service cantonal des contributions a arrêté la déduction pour frais d'entretien d'immeubles (code 4.310 de l'avis de taxation) à CHF 143'982.-- au taux déterminant de CHF 201'012.--, la part des frais d'entretien déductibles pour l'immeuble de D. \_\_\_\_\_ s'élevant à CHF 94'399.-- sur les CHF 206'789.-- revendiqués. L'impôt cantonal sur le revenu dû par A. \_\_\_\_\_ a été fixé à CHF 1'063.50 sur la base d'un revenu de CHF 9'618.-- imposable au taux déterminant de CHF 107'621.--, et son impôt fédéral direct à CHF 3'722.20 pour un revenu imposable de CHF 110'201.--.

Le 5 septembre 2013, A. \_\_\_\_\_ s'est également opposé à la taxation prononcée pour la période fiscale 2011 en réitérant les considérations émises dans sa précédente réclamation. La déduction des frais d'entretien pour l'immeuble de D. \_\_\_\_\_ n'ayant été admise qu'à hauteur de CHF 109'456.--, il a requis une augmentation de la déduction à concurrence de CHF 108'597.-- (CHF 218'053.-- ./ CHF 109'456.--), ce qui portait la déduction totale des frais d'entretien de CHF 201'012.-- à CHF 309'609, et le revenu imposable de CHF 107'621.-- à CHF -976.--. Il a réitéré sa conclusion susidiaire tendant à la prise en compte de la différence de valeur ECAB avant et après travaux.

D. Par deux décisions du 9 janvier 2014, le Service cantonal des contributions a rejeté les deux réclamations précitées. Après avoir indiqué que l'immeuble avait été acheté en 2004 pour un montant de CHF 1'295'101.-- et que le rendement annuel avait progressé de CHF 20'460.-- en 2004 à CHF 130'000.-- en 2009, il a précisé que le rendement de l'immeuble, après travaux, était de CHF 258'504.-- conformément à l'état locatif 2012, et que l'investissement consenti avait été, selon les justificatifs fournis, de CHF 2'907'374.--. S'agissant de la vision locale organisée en présence de deux personnes du secteur d'estimation des immeubles (ci-après : SEI), du contribuable et de sa fiduciaire, il a souligné que, hormis la proposition d'une déduction forfaitaire de 30% des investissements totaux, aucun autre engagement n'avait été pris par le SEI, tel qu'un lissage du montant déductible (CHF 872'213.--) sur quatre périodes fiscales, par exemple. Aux fins de le démontrer, il s'est référé à un courriel envoyé le 6 mai 2013 pour information par le SEI, contenant un tableau des montants déductibles pour les périodes fiscales 2010 à 2013 et remerciant la fiduciaire de donner son "feedback". Il a ajouté que ce courriel n'avait pas fait l'objet de remarque. Le Service cantonal des contributions a par ailleurs exposé que pour les immeubles privés, la déduction des frais d'entretien d'immeuble était accordée sur la base de la date de paiement, comme l'avait confirmé à plusieurs reprises le Tribunal cantonal. Il a encore expliqué pourquoi il ne pouvait pas prendre en considération la deuxième proposition visant à définir le montant déductible sur la base de la valeur ECAB avant et après les travaux.

E. En date du 12 février 2014, A. \_\_\_\_\_, toujours représenté par sa fiduciaire, a interjeté recours à l'encontre des décisions précitées par deux mémoires distincts. Il maintient ses conclusions et fait valoir pour l'essentiel que le Service cantonal des contributions n'a procédé à aucune ventilation du coût total de la dépense entre "entretien" et "plus-value" justifiant le

pourcentage de 30 % et qu'il n'a pas non plus requis de sa part l'établissement des formulaires de répartition pour la déduction des frais effectifs des immeubles privés remplis pour les périodes fiscales 2010, 2011 et 2012. Il ajoute que : "*Le taux de frais d'entretien déductibles a été retenu « à la louche » ; il est identique sur 4 ans, pour les années fiscales 2010 à 2013, et surtout il est lissé sur ces années 2010-2013. Le Service cantonal des contributions a procédé ainsi afin de se faciliter la tâche dans la fixation de ce taux*". Il est d'avis que, dans la mesure où le dit service a opté pour la pratique du lissage pour déterminer ce taux des frais d'entretien pour quatre ans, il ne saurait modifier sa pratique dans le cadre de la déduction des frais déductibles par année dans le seul but de pallier les conséquences de l'absence de toute ventilation "entretien" et "plus-value". Il considère cette méthode hybride comme étant arbitraire. A titre subsidiaire, le recourant se plaint d'une violation du principe de la bonne foi en relevant qu'il est en droit d'exiger du Service cantonal des contributions que ce dernier se conforme à l'accord intervenu le 10 octobre 2012. Il explique que dans la mesure où il s'est fondé sur cet accord, il n'a pas transmis de formulaires de répartition pour la déduction des frais effectifs des immeubles privés. Après avoir précisé que l'immeuble était composé de 4 appartements (1 x 2,5 pièces, 2 x 3,5 pièces, 1 x 4,5 pièces) et de 5 chambres séparées avant travaux, et de 8 appartements supplémentaires (+ 3 x 2,5 pièces, + 3 x 3,5 pièces, + 2 x 4,5 pièces) et 5 chambres séparées en moins après travaux, le changement d'affectation ne concernant que le restaurant et la boulangerie, il réitère sa proposition de déduire les frais d'entretien compte tenu de la différence de valeur ECAB (une indication appropriée selon la doctrine), ce qui porterait le taux de déduction à 46.19 %.

Les avances de frais, fixées à CHF 950 pour le recours 604 2014 11/12 et à CHF 600.-- pour le recours 604 2014 13/14, ont été déposées dans le délai imparti.

Le 15 mai 2014, le Service cantonal des contributions a déposé, dans le délai prolongé à cet effet, ses observations sur les recours en concluant à leur rejet. Il expose qu'il a pris en compte tous les justificatifs produits par le recourant, certains n'entrant pas en ligne de compte dans les frais de rénovation et de transformation de l'immeuble concerné. Les déductions accordées ont été les suivantes :

*"Période fiscale 2010*

- ECAB	CHF 1'298.40
- CAP, protection juridique pour immeuble loué	CHF 1'046.--
- E. _____, architecte, 30% de CHF 7'000.--	CHF 2'100.--
- F. _____, acompte entreprise générale, 30% de CHF 400'000.--	CHF 120'000.--
<b>Total déduction admis lors de la taxation</b>	<b>CHF 124'444.--</b>

*Période fiscale 2011*

- ECAB	CHF 1'298.40
- Factures selon compte de construction, 30% de CHF 310'335.20	CHF 93'100.55
<b>Total déduction admis lors de la taxation</b>	<b>CHF 94'399.--</b>

Il précise que pour déterminer la part de 30% en déduction forfaitaire, le SEI s'est basé sur le contrat d'entreprise générale précisant que "*La première phase des travaux consiste à rénover l'existant, soit le restaurant ainsi que les 5 logements existants puis, dès l'obtention du permis de construire, la transformation et construction de 4 nouveaux logements*", et dont le point 4.0 mentionne le prix forfaitaire de l'ouvrage à hauteur de CHF 1'950'000.-- (4.1 Rénovations de l'existant (1<sup>ère</sup> phase) CHF 1'000'000.--; 4.2 Transformation et nouveaux logements (2<sup>ème</sup> phase) CHF 950'000.--). Le Service cantonal des contributions observe qu'au vu des montants et du

descriptif sommaire précité, le SEI n'a pas pu procéder à une approche individuelle de chaque coût avec sa ventilation entre « entretien » et « plus-values » mais a déterminé, comme il le fait couramment en pareil cas, une part forfaitaire globale sur l'ensemble des investissements. C'est ainsi que la part forfaitaire de 30% a été déterminée en calculant le ratio entre les surfaces donnant droit à des déductions et la surface totale de la phase 1 des travaux. Afin de déterminer les surfaces rénovées, le SEI a utilisé les plans des relevés de l'existant établi par l'architecte faisant état d'une surface totale 530.35 m<sup>2</sup>, puis a déduit la surface du restaurant pour arriver à un pourcentage des surfaces existantes donnant droit à des frais d'entretien d'immeuble déductibles. Ces surfaces, d'un total de 395.70 m<sup>2</sup>, ont gardé leur affectation liée à l'habitation, soit le 74.61% de la surface initiale. La part donnant droit au frais d'entretien a donc été fixée à CHF 746'100.-- (soit, CHF 1'000'000.-- x 74.61%). Ont été joints aux observations un jeu de plans déposés à l'enquête publique auprès des instances cantonales responsables de la délivrance du permis de construire ainsi que la fiche de requête 1, lesquels démontrent, selon le Service cantonal des contributions, que l'immeuble a subi de profondes transformations entre les démolitions (couleur jaune) et les nouvelles adjonctions (couleur rouge), que la toiture a été transformée par l'ajout de nouvelles lucarnes et velux ainsi que des terrasses accessibles et que les sanitaires et cuisines existantes ont également été déplacés dans les logements existants. A été déduite sur ce montant, une part de 33% pour les transformations ainsi que pour les améliorations au niveau des équipements (part des frais déductible : CHF 746'100.-- ./ 33% = CHF 499'887; part déductible sur le montant total des travaux : CHF 499'887.-- - CHF 1'950'000.-- x 100 = 25,64% arrondis à 30% en faveur du contribuable par mesure de simplification). Le Service cantonal des contributions estime par ailleurs que pour calculer le montant des frais d'entretien déductibles, la comparaison de la valeur d'assurance définie par l'ECAB avant et après travaux est adaptée dans les cas de rénovation simple, d'amélioration de l'équipement ou d'agrandissement. Tel n'est pas le cas en revanche lors d'une transformation ou d'un changement d'affectation où cette comparaison ne peut plus s'appliquer. Des explications détaillées du SEI sur la détermination des frais d'entretien déductibles ont été jointes aux observations sur les recours.

Le 28 mai 2014, le recourant a fait part de ses contre-observations en maintenant ses conclusions. Il précise en particulier que, selon l'état locatif du 29 octobre 2012, soit après les travaux, le bien immobilier est composé de 11 appartements (5 x 2,5 pièces, 5 x 3,5 pièces, 1 x 4,5 pièces) et d'un studio, et qu'en aucun cas, il n'y a eu 10 appartements supplémentaires de sorte que l'autorité intimée ne peut pour ce motif, refuser de se baser sur la comparaison des valeurs ECAB avant et après travaux. Quant à la détermination détaillée des frais déductibles, il relève qu'il s'agit là de faits totalement nouveaux, sur lesquels il ne s'est pas prononcé et qui n'ont pas pu être contestés devant l'autorité précédente. Et de rappeler qu'il ne peut pas être privé de son droit à l'examen de la cause par deux autorités ayant le même pouvoir d'examen. D'autre part, le recourant se réfère au contrat d'entreprise générale sur lequel le SEI indique s'être basé, un contrat de CHF 1'950'000.-- (dont CHF 1 mio pour la première phase portant sur la rénovation de l'existant, et de CHF 950'000.-- pour la deuxième phase concernant la transformation et les nouveaux logements) et conteste cette base de calcul. Il explique notamment que les travaux prévus étaient moins importants que ceux réalisés et que le projet finalement exécuté ne correspond pas au projet initial du fait que le restaurant a été « enlevé et transformé » en un logement de 4 pièces. Quant aux plans (sous-sol, rez-de-chaussée, 1<sup>er</sup> étage, combles habitables) du 2 mars 2011, ils font état de deux appartements existants, mais non relevés alors qu'ils existaient déjà avant les travaux. S'agissant des surfaces du restaurant existant et de l'ancien laboratoire de boulangerie au rez, le recourant constate que le SEI ne tient nullement compte qu'il doit ajouter certains des travaux d'entretien n'ayant pas eu pour but de changer l'affectation de ces locaux. Il constate

également que le raisonnement du SEI se base sur le fait que le changement d'affectation est non déductible comme si rien n'existait avant, alors que de nombreux éléments déjà existants ont été renouvelés pour être réutilisés.

Le Service cantonal des contributions a déposé ses ultimes remarques très circonstanciées le 30 juin 2014 et le recourant a également transmis une ultime détermination le 4 août 2014.

Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que nécessaire.

## en droit

### I. Impôt fédéral direct (604 2014 11 et 604 2014 13)

1. a) Les recours, déposés le 12 février 2014 contre deux décisions du 9 janvier 2014, l'ont été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS [642.11](#)). Partant, ils sont recevables s'agissant de l'impôt fédéral direct.

b) En vertu de l'art. 42 al. 1 let. b du code de procédure et de juridiction administrative (CPJA ; RSF 150.1), l'autorité peut, pour de justes motifs, joindre en une même procédure des requêtes qui concernent le même objet.

En l'espèce, les causes 604 2014 11 et 604 2014 13 ont pour objet deux recours similaires qui concernent le même état de fait (le même immeuble) et la même question juridique. Il convient donc de joindre lesdites causes et de les trancher dans un seul et même arrêt.

c) Dans ses ultimes remarques du 4 août 2014, le recourant relève à titre préalable que, jusqu'à preuve du contraire, la détermination de l'autorité intime du 30 juin 2014 a été déposée de manière tardive. Tel n'est pas le cas en l'occurrence. L'autorité intimée a été dûment invitée à faire part de ses remarques dans un délai de trente jours par ordonnance du 2 juin 2014 transmise par courrier interne le 5 juin 2014. Ses ultimes remarques du 30 juin remises le 3 juillet 2014, également par courrier interne, ont été déposées en temps utile.

2. a) En vertu de l'art. 32 al. 2 LIFD, 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. 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. L'art. 34 let. d LIFD dispose en revanche que les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune ne peuvent pas être déduits du revenu. Constituent de telles dépenses celles dont la valeur, à la fin de la période fiscale, se trouve toujours dans le patrimoine du contribuable et qui augmente la valeur intrinsèque de son bien, y apportant une plus-value durable (REICH *in* Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2008, n. 17 ad art. 34; NOËL *in* Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 34 n. 14).

Les dispositions d'exécution se trouvent dans l'ordonnance du Conseil fédéral du 24 août 1992 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct (RS [642.116](#)), ainsi que dans les deux ordonnances prises sur cette base, respectivement, par le Département fédéral des finances (ordonnance du 24 août 1992 sur les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables, RS [642.116.1](#)), et par l'Administration fédérale des contributions (ordonnance du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct, RS [642.116.2](#)).

b) Aux fins de concrétiser les dispositions légales cantonales et fédérales, la Direction des finances a édité à l'attention des contribuables propriétaires d'immeuble la Notice spéciale pour la déduction des frais effectifs relatifs aux immeubles privés et des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement (ci-après: la Notice spéciale<sup>1</sup>). Cette notice contient un catalogue de répartition entre frais d'entretien déductibles, frais d'investissements apportant une plus-value aux immeubles et autres frais. Bien qu'elle soit destinée à s'appliquer au niveau cantonal, il convient de la suivre également pour déterminer les frais d'entretien à retenir dans le calcul de l'impôt fédéral direct, dans la mesure où elle traite en principe de la même matière que les trois ordonnances fédérales, même si celles-ci sont beaucoup moins exhaustives. En outre, la Notice spéciale utilise les mêmes formulations que les trois ordonnances fédérales, ce qui donne à penser que, mis à part l'autorité qui les a émises respectivement, aucune différence n'était envisagée. C'est, d'ailleurs, l'avis que soutient ZWAHLEN (*in* Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2008, n. 11 ad art. 32) qui observe, dans la plupart des législations cantonales, une pratique des frais d'entretien déductibles établie qui vaut également pour l'impôt fédéral direct et qui est mieux en mesure de prendre en compte les usages, conceptions d'utilisation et standards d'équipement.

Le 28 mai 1999 déjà (arrêt TA FR 4F 95 202 non publié du 28 mai 1999, consid. 2a) et à de nombreuses reprises par la suite (voir notamment l'arrêt TC FR 607 2010 25/26 du 1<sup>er</sup> février 2012 publié sur Internet<sup>2</sup> le 22 mars 2012 sous le n° 9), la Cour fiscale a rappelé que l'uniformisation de la pratique en matière de déduction de frais d'entretien introduite par le catalogue de répartition ainsi publié, conduisait à l'application uniforme du droit et maintenait l'égalité de traitement entre les propriétaires d'immeuble et que dans ce sens, elle obligeait l'autorité administrative. Elle a toutefois jugé qu'en raison de sa nature, en tant qu'elle ne repose pas sur une délégation de compétence prévue par la loi fiscale, une pareille notice réserve la liberté de jugement de l'autorité de juridiction administrative, qui s'en écartera si la répartition qu'elle propose est contraire aux lois fiscales dont elle concrétise l'application. Cette notice n'a donc un effet contraignant que dans la mesure où le recourant ne prouve pas, en application des règles sur le fardeau de la preuve, qu'il a assumé des frais effectifs plus élevés que le montant admis par le fisc selon les proportions fixées dans la Notice spéciale.

c) A sa page 3, la Notice spéciale prévoit que la déduction [notamment de frais effectifs relatifs à des immeubles privés] *"est en règle générale accordée sur la base de la date du paiement"*.

Selon la doctrine, il serait logique que, s'agissant de la déduction des frais d'entretien des immeubles, celle-ci soit accordée pour la période de calcul pendant laquelle la moins-value se produit sur l'immeuble. Une telle approche, qui suit la logique comptable des amortissements et provisions applicables aux entreprises, n'est toutefois pas possible pour des immeubles

---

<sup>1</sup> cf. [http://www.fr.ch/scc/files/pdf39/notice\\_sei\\_f.pdf](http://www.fr.ch/scc/files/pdf39/notice_sei_f.pdf)

<sup>2</sup> cf. [http://www.fr.ch/tc/fr/pub/jurisprudence/jurisprudence\\_2013/section\\_administrative/2012/juris\\_admin\\_01\\_10.htm](http://www.fr.ch/tc/fr/pub/jurisprudence/jurisprudence_2013/section_administrative/2012/juris_admin_01_10.htm)

appartenant à la fortune privée d'une personne physique. On pourrait également songer à la déduction des frais d'entretien durant la période de calcul pendant laquelle les travaux sont effectués. Toutefois, cette solution est à rejeter pour des raisons pratiques, car le montant des coûts n'est souvent pas encore connu durant l'année pendant laquelle les travaux sont effectués (MERLINO, *in* Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 32 n° 93 ss; LOCHER, *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, 2001, ad art. 32 n° 56; FUNK, *Der Begriff der Gewinnungskosten nach Schweizerischem Einkommenssteuerrecht*, 1989, n° 158).

Les deux seules dates qui restent donc envisageables en pratique, et qui sont juridiquement fondées, sont soit la date de l'établissement de la facture soit la date de paiement de la facture. La première méthode correspond à celle de la comptabilité tenue selon la méthode de la facturation, alors que la deuxième méthode suit la comptabilité tenue selon la méthode de l'encaissement. Dans le domaine de la fortune privée des personnes, la date critère est en principe la date du paiement de la facture, selon de nombreux auteurs et selon un courant de jurisprudence. Selon d'autres auteurs et un autre courant de jurisprudence, c'est la date de l'établissement de la facture qui est la date déterminante, cette date étant plus appropriée, car déterminable de façon plus claire et moins influençable par le contribuable (MERLINO, ad art. 32 n° 93 ss et les références citées).

d) La prise en considération de la date du paiement par le Service cantonal des contributions a été confirmée par une jurisprudence rendue par la Cour de céans, la première fois dans une affaire 4F 2002 126 du 2 mai 2003 (publiée *in* RFJ 2003, p. 136) devenue constante par la suite, selon laquelle le choix de la date du paiement se révèle très judicieux puisqu'il a le mérite de prendre en considération les éventuels rabais négociés ultérieurement ou les retenues de garantie, en plus de s'inscrire dans un système cohérent (voir arrêts TA FR 4F 05 84 et 85 du 13 février 2007, 607 08 43 du 12 février 2010 et 4F 05 80 du 16 décembre 2005).

3. a) En l'espèce, le recourant se prévaut d'un accord passé avec l'autorité intimée lors de la visite des lieux qui s'est déroulée le 10 octobre 2012. Il affirme que, selon cet accord, 30% des CHF 2'907'374.40 de frais des travaux d'entretien effectués sur l'immeuble de D. \_\_\_\_\_ devait être déduits avec lissage sur les années 2010 à 2013, la fiduciaire acceptant que les frais admis en déduction au titre d'entretien soient reportés de façon égale sur ces quatre périodes fiscales. Il invoque la protection de sa bonne foi et expose qu'en raison de l'accord du 10 octobre 2012 consistant à retenir au titre des frais d'entretien déductibles le 30 % des factures, il n'aurait pas transmis de formulaire de répartition des frais d'entretien d'immeuble à l'autorité intimée, alors que les frais d'entretien déductibles peuvent très bien atteindre les 50%, voire davantage sur la base d'une ventilation individuelle, objective et technique des coûts des travaux.

b) Le droit constitutionnel du citoyen à être traité par les organes de l'Etat conformément aux règles de la bonne foi est expressément consacré à l'art. 9 Cst. féd. Il protège la confiance légitime que le citoyen a placée dans les assurances (promesses, renseignements, communications, recommandations ou autres déclarations) reçues de l'autorité ou dans tout autre comportement adopté par celle-ci et suscitant une expectative déterminée (ATF 131 II 627 consid. 6 ainsi que 126 II 377 consid. 3a; HÄFELIN/MÜLLER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 4<sup>ème</sup> éd., 2002, n° 624; ROUILLER, *Protection contre l'arbitraire et protection de la bonne foi*, *Droit constitutionnel suisse*, 2001, § 42, n° 22 ss).

L'art. 9 Cst. féd. règle la protection de la bonne foi : dans certaines conditions, l'administré est protégé dans la confiance qu'il accorde aux promesses et assurances de l'autorité. La protection de la bonne foi est subordonnée aux conditions cumulatives suivantes :

1. L'autorité qui donne le renseignement doit agir dans une situation concrète à l'égard d'une personne déterminée et le renseignement ou l'assurance doit avoir été donné sans réserve.
2. L'autorité qui agit doit avoir été compétente pour le faire ou du moins le contribuable est-il en droit de la considérer comme telle.
3. Le contribuable ne doit pas avoir été en mesure de se rendre compte de l'inexactitude du renseignement ou de l'assurance donnée.
4. Le contribuable doit avoir pris, sur la base des renseignements ou assurances en cause, des dispositions qu'il ne peut modifier sans subir un préjudice.
5. La situation juridique ne doit pas avoir changé entre le moment où l'autorité a donné le renseignement ou l'assurance et celui où le contribuable invoque sa bonne foi.

Même lorsque les conditions du droit à la protection de la bonne foi sont toutes remplies, il faut encore peser l'intérêt à une application correcte du droit par rapport à l'intérêt de l'administré à la protection de sa bonne foi. Si l'intérêt public à l'application du droit positif l'emporte, l'administré doit s'y soumettre. Comme le droit fiscal est dominé par le principe de la légalité, celui de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il est en conflit avec celui de la légalité. L'intérêt public à une application correcte du droit fiscal ne saurait l'emporter sur la protection de la bonne foi du contribuable, en l'absence d'une pratique constante (YERSIN *in* Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad Remarques préliminaires, n. 76 à 78 et références citées).

c) En l'occurrence, il importe de constater que l'autorité intimée nie avoir admis un quelconque lissage de la déduction litigieuse lors de la vision locale. En l'absence de tout procès-verbal de cette inspection dans le dossier constitué, il n'est pas possible de connaître l'étendue de l'accord passé. Cela étant, l'on retiendra que le recourant aurait pu et dû se faire confirmer par écrit, à l'issue de la vision des lieux, la manière dont seraient déduits les frais d'entretien de son immeuble, ce d'autant plus qu'il s'agissait non seulement de montants importants mais encore que ceux-ci concernaient plus d'une période fiscale. Il n'est, dès lors, pas possible de considérer qu'en l'espèce, l'autorité intimée, par le SEI, est intervenue dans un cas concret à l'égard d'une personne déterminée. Le principe de la bonne foi s'applique de manière limitée en droit fiscal, et les conditions - cumulatives - de la protection qu'il entraîne doivent être strictement réalisées. La condition selon laquelle l'autorité doit s'être prononcée dans un cas concret à l'égard d'une personne déterminée n'étant pas réalisée, cela suffit à nier l'exercice du droit à la protection de la bonne foi. De plus, dans la mesure où en droit fiscal, le principe de la légalité limite celui de la bonne foi, il ne se justifie pas, pour cette raison également, de procéder au lissage requis dès lors qu'il contrevient à la règle selon laquelle les frais d'entretien d'immeuble sont déduits à la date du paiement des factures.

d) Conformément à ces arrêts, c'est donc à juste titre qu'en l'espèce le fisc a, sur le principe, retenu que la date du paiement des factures était déterminante pour défalquer les frais d'entretien d'immeubles des revenus, et qu'il a ainsi refusé un lissage sur les quatre périodes fiscales durant lesquelles l'immeuble de D. \_\_\_\_\_ a été transformé.

4. a) Le recourant estime par ailleurs qu'en l'absence de répartition des frais entre entretien et plus-value sur la base du formulaire prévu par la Notice spéciale, la déduction a été fixée "à la

louche" et qu'elle doit se baser sur la différence de valeur d'assurance. De son côté, l'autorité intimée explique qu'il n'a pas été possible de procéder à une approche individuelle de chaque coût avec sa ventilation entre « entretien » et « plus-values » au vu des montants et du descriptif sommaire des travaux. C'est pourquoi elle a déterminé une part forfaitaire globale sur l'ensemble des investissements comme elle le fait couramment en pareil cas. Et de préciser que malgré cette analyse globale forfaitaire, elle a tout de même déduit une part de 30% des investissements réalisés, ce qui serait dès lors conforme à la doctrine dont se prévaut le recourant.

b) Pour délimiter les frais d'entretien déductibles des dépenses d'investissement non déductibles, différentes méthodes d'évaluation de l'objet et de sa valeur sont possibles. Concernant l'objet à évaluer, la règle consiste à adopter une approche individuelle appréhendant séparément - puis additionnant une à une - toutes les composantes et installations individuelles représentant l'immeuble, pour arriver au total, à la valeur globale de cet immeuble, respectivement des dépenses, alors que l'exception consiste en une approche globale appréhendant le bien immobilier dans son ensemble, tel qu'inscrit au registre foncier, en ignorant ses composantes individuelles. Concernant la valeur à retenir pour la comparaison, il s'agit pour l'approche individuelle de tenir compte du coût de remplacement des composantes de l'immeuble remplacées ou réparées (installations concernées), tandis que pour l'approche globale, il y a lieu de prendre en considération la valeur intrinsèque de l'immeuble ou la valeur d'usage objective ou encore la valeur de rendement découlant de l'état locatif potentiel.

La distinction entre l'approche individuelle et l'approche globale avait une grande importance dans le cadre de l'application de la pratique Dumont. Cette pratique Dumont (abandonnée depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009) postulait que la personne qui avait acquis un immeuble à l'entretien négligé et procédait, durant les cinq années suivant son acquisition, aux travaux omis par l'ancien propriétaire ne pouvait pas déduire ces frais car ceux-ci étaient qualifiés de dépenses liées à l'acquisition et qui augmentent la valeur de l'immeuble (frais de remise en état) (voir le rapport 04.457 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 3 septembre 2007 relatif à la limitation de la pratique Dumont *in* [FF 2007 p. 7501 ss, 7505](#)). Cette pratique était également appliquée, même en présence d'un immeuble bien entretenu, dans trois situations : lorsque l'immeuble était rénové pour augmenter les loyers, lors d'une transformation ou encore lors d'un changement d'affectation et d'usage par l'acquéreur. Toutefois, en pareils cas, la pratique Dumont, avait été assouplie notamment dans le canton de Fribourg où une déduction forfaitaire de 50% des dépenses d'entretien au sens technique du terme, était admise.

Dans le cas ordinaire et normal où la pratique Dumont ne s'appliquait pas, l'analyse permettant d'identifier les dépenses d'investissement (à plus-value) non déductibles était basée sur une approche individuelle, objective et technique axée sur le coût de remplacement des installations à la date des travaux, coût qui était pris en compte séparément pour chacune des installations touchées par la dépense concernée. Ce coût correspondait à la valeur à neuf payée lors du remplacement ou de la rénovation de l'installation concernée pour obtenir une installation nouvelle de qualité identique à celle qui existait à l'origine, à la date de la construction initiale de l'immeuble. En cas d'application de la pratique Dumont, l'approche était globale, subjective et financière, axée sur la valeur économique globale de l'immeuble dans son ensemble. On comparait cette valeur globale de l'immeuble, estimée après travaux, à la valeur globale qu'avait l'immeuble à la date de son acquisition par le contribuable (MERLINO, ad art. 32 n° 30, 34 et 38).

Depuis l'abandon de la pratique Dumont et la modification apportée à l'art. 32 al. 2 LIFD qui prévoit désormais la déduction des frais de remise en état d'immeubles acquis récemment, le Tribunal

fédéral a eu l'occasion de préciser que l'abolition de cette pratique ne signifie pas que tous les frais de réparation à la suite de l'acquisition de biens immobiliers sont entièrement déductibles de l'impôt; il s'agit au contraire de vérifier individuellement, si les dépenses en cause maintiennent l'immeuble en état ou lui apportent une plus-value (arrêt TF [2C\\_286/2014](#) du 23 février 2015 consid. 3.1; voir également arrêt TF [2C 153/2014](#) du 4 septembre 2014 consid. 4 et références citées).

c) En l'espèce, comme cela ressort de la décision attaquée, l'immeuble en cause a été doté de surfaces nouvellement habitables grâce à la création d'appartements dans son volume non aménagé. De plus, une partie de ses locaux a subi un changement d'affectation puisque le restaurant qu'il abritait a été transformé en appartement. Que cet immeuble ne soit plus visé par la pratique Dumont ne change rien au fait que le recourant a le droit d'obtenir la déduction de tous les frais qui constituent des frais d'entretien et qu'il est impératif d'examiner quelles dépenses parmi les frais de rénovation et de transformation ont apporté une plus-value à son immeuble ou l'ont au contraire maintenu en état. Et comme le relève le Tribunal fédéral, cette vérification doit être opérée de manière individuelle, ce qui n'a pas été possible dans le cas particulier en l'absence de toute formule de répartition.

d) L'autorité ne peut pas se prévaloir du fait que le recourant se serait déclaré d'accord avec la méthode globale forfaitaire qui l'a amenée à admettre la déduction de 30% des frais. Elle n'est pas plus en mesure que le recourant de prouver l'existence d'un tel accord puisqu'aucun procès-verbal ne figure au dossier (voir consid. 3 plus avant). Quant au recourant qui propose une méthode d'évaluation basée sur la différence de valeur ECAB, son approche ne correspond pas à l'approche individuelle que prévoit la jurisprudence précitée et dont il a lui-même, au demeurant, souligné qu'elle était la règle.

Dès lors que les parties ne sont pas parvenues à se mettre d'accord sur la délimitation globale des frais d'entretien déductibles par rapport aux dépenses de plus-value lors de la vision locale du 10 octobre 2012, il se justifie de renvoyer le dossier à l'autorité intimée afin qu'elle invite le recourant à remplir le formulaire de répartition permettant d'examiner individuellement quelle part des montants facturés constitue des frais d'entretien déductibles.

5. a) Au vu de ce qui précède, les recours formés en droit fédéral seront dès lors partiellement admis et les causes renvoyées à l'autorité intimée pour instruction complémentaire dans le sens des considérants.

b) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté; lorsque le recours est partiellement admis, ils sont répartis proportionnellement. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative: RSF [150.12](#); Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 50.-- et CHF 50'000.-- (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, le recourant obtient gain de cause sur la conclusion subsidiaire tendant à fixer les frais d'entretien sur la base de la Notice spéciale et du formulaire de répartition. Il est en revanche débouté sur sa conclusion principale relative au lissage de la déduction des frais d'entretien pour son immeuble de D.\_\_\_\_\_. Partant, il se justifie de mettre à la charge du recourant un émolument réduit, celui-ci sera fixé à CHF 400.--.

c) Il résulte de l'art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021) appliqué par analogie et par renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD que la Cour fiscale du Tribunal administratif peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés. Comme pour les frais de justice, on peut, le cas échéant, tenir compte du fait que le recourant obtenant gain de cause a lui-même inutilement causé les frais de la procédure de recours.

En l'espèce, le recourant qui n'obtient que partiellement gain de cause, a droit à une indemnité de partie réduite. Celle-ci sera fixée à CHF 1'000.-- ex aequo et bono.

## II. Impôt cantonal (604 2014 12 et 14)

6. a) Les recours, déposés le 12 février 2014 contre deux décisions du 9 janvier 2014, l'ont été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code du 23 mai 1991 de procédure et juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, ils sont recevables s'agissant de l'impôt cantonal.

b) Comme pour l'impôt fédéral direct, dans la mesure où les causes 604 2014 12 ainsi que 604 2014 14 ont pour objet deux recours qui concernent le même état de fait (le même immeuble) et la même question juridique, il se justifie de les joindre et de les trancher dans un seul et même arrêt.

7. a) En droit cantonal aussi, le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire, au niveau cantonal, les frais nécessaires à leur entretien, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers (art. 33 al. 2 phr. 1 LICD; voir également art. 9 al. 1 et 3 LHID). L'art. 35 LICD dispose en revanche que ne peuvent pas être déduits les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune (let. d).

De même, les principes régissant le moment de la déductibilité des frais d'entretien d'immeuble et la protection de la bonne foi sont également applicables en matière d'impôt cantonal cantonal.

b) En présence de règles similaires, le raisonnement mené et les conclusions adoptées pour l'impôt fédéral direct peuvent être transposées en droit cantonal. Le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour qu'elle invite le recourant à remplir le formulaire de répartition permettant d'examiner individuellement quelle part des montants facturés est déductible.

8. a) Au vu de ce qui précède, les recours formés en droit cantonal seront dès lors partiellement admis et les causes renvoyées à l'autorité intimée pour instruction complémentaire dans le sens des considérants.

b) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure; si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 50 et CHF 50'000 (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, le recourant n'étant que partiellement débouté, il se justifie de mettre à sa charge un émolument réduit. Celui-ci sera fixé à CHF 400.--.

c) En vertu de l'art. 137 CPJA, en cas de recours, l'autorité de juridiction administrative alloue sur requête à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires engagés pour la défense de ses intérêts. L'indemnité de partie comprend les frais de représentation ou d'assistance et les autres frais de la partie (art. 140 CPJA). Elle est mise à la charge de la ou des parties qui succombent.

En l'espèce, le recourant qui n'obtient que partiellement gain de cause, a droit à une indemnité de partie réduite. Celle-ci sera fixée à CHF 1'000.-- ex aequo et bono.

## **la Cour arrête:**

### **I. Impôt fédéral direct (604 2014 11 et 604 2014 13)**

1. Les causes 604 2014 11 et 604 2014 13 sont jointes.
2. Les recours sont partiellement admis; le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour instruction complémentaire dans le sens des considérants.
3. Un émolument de CHF 400.-- est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.
4. Une indemnité de CHF 1'000.-- (TTC) est allouée au recourant en mains de son mandataire à charge de l'Etat.

### **III. Impôt cantonal (604 2014 12 et 14)**

5. Les causes 604 2014 12 et 14 sont jointes.
6. Les recours sont partiellement admis; le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour instruction complémentaire dans le sens des considérants..
7. Un émolument de CHF 400.-- est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais, le solde, par 750 francs, lui étant restitué.
8. Une indemnité de CHF 1'000.-- (TTC) est allouée au recourant en mains de son mandataire à charge de l'Etat.

## **IV. Communication**

Conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public.

La fixation des montants des frais de procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA).

*Fribourg, le 27 juillet 2015/CPF/eri*

Président

Greffière-rapporteure