



**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 122  
604 2014 123

## **Arrêt du 25 août 2015**

### **Cour fiscale**

#### **Composition**

Président: Marc Sugnaux  
Juges: Anne-Sophie Peyraud,  
Christian Pfammatter  
Greffier-stagiaire: Simone Schürch

#### **Parties**

**A. \_\_\_\_\_, recourant**

contre

**SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée**

#### **Objet**

Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques; déduction pour frais d'entretien d'immeuble; démolition et reconstruction; travaux équivalant économiquement à une nouvelle construction

Recours du 6 novembre 2014 contre la décision sur réclamation du 6 octobre 2014 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2012

## considérant en fait

A. A. \_\_\_\_\_ (le recourant) est copropriétaire avec C. \_\_\_\_\_ de l'article ddd du registre foncier de la Commune de E. \_\_\_\_\_ (habitation avec rural, jardin et place). Cet immeuble a été acquis en copropriété le 1<sup>er</sup> janvier 2011 pour le prix de CHF 310'000.-. Le recourant est également propriétaire d'un autre immeuble situé à F. \_\_\_\_\_.

Par taxation d'office du 20 mars 2014 concernant la période fiscale 2012, le Service cantonal des contributions (SCC) a arrêté la valeur de la fortune immobilière privée du contribuable à CHF 794'000.- et a retenu un montant de CHF 3'219.- pour les frais d'entretien y relatifs. L'impôt fédéral direct dû a été fixé à CHF 12'584.80 sur la base d'un revenu imposable de CHF 192'607.- et l'impôt cantonal sur le revenu à CHF 25'213.80 pour un revenu imposable de CHF 189'991.-. L'impôt sur la fortune a été arrêté à CHF 331.60 pour une fortune imposable de CHF 157'935.-.

Le 22 avril 2014, par l'intermédiaire de sa fiduciaire, le recourant a formé réclamation contre la taxation précitée en demandant qu'elle soit reconsidérée. Il a fait valoir que les éléments imposables retenus dans la taxation d'office étaient manifestement inexacts et a produit une déclaration d'impôt accompagnée des justificatifs pour la période fiscale en question. Le recourant a annoncé une fortune immobilière privée à hauteur de CHF 569'000.- et des frais d'entretien d'immeubles pour CHF 66'118.- dont 62'900.- de frais effectifs concernant d'importants travaux effectués sur l'immeuble de E. \_\_\_\_\_.

B. Par décision du 6 octobre 2014, le SCC a partiellement admis la réclamation. S'agissant de l'immeuble de E. \_\_\_\_\_, il a toutefois maintenu que des frais d'entretien ne pouvaient pas être déduits du revenu imposable, le bien ne générant aucun rendement.

C. Par acte du 6 novembre 2014 de sa mandataire, le recourant a demandé au SCC de reconsidérer sa décision et, en cas de refus de cette requête, de traiter son courrier comme un recours et de le transmettre au Tribunal cantonal, ce qui a été fait le 20 novembre 2014.

Le recourant conclut implicitement à ce que les frais d'entretien de l'immeuble en question soient déduits de son revenu. Il rappelle tout d'abord que ce bien immobilier est une ancienne ferme qui était complètement inhabitable lors de l'acquisition et qui nécessitait ainsi d'importants travaux de rénovation et de remise en état. Compte tenu de la durée et de l'ampleur des travaux, aucun permis d'habiter n'a été octroyé au 31 décembre 2012, ce qui a entraîné une valeur locative nulle pour l'année fiscale 2012. Se référant aux dispositions légales, le recourant estime ensuite que le SCC a eu tort de retenir que le rendement d'un immeuble était une condition nécessaire pour qu'une déduction des frais d'entretien soit admise. Il soulève également le grief d'inégalité de traitement par rapport à l'ancien propriétaire de l'immeuble, qui aurait pu déduire des frais d'entretien, et il estime que cette situation est incompatible avec l'abolition de la pratique Dumont.

L'avance de frais fixée à CHF 1'400.- par courrier du 26 novembre 2014 a été déposée dans le délai imparti.

Le 22 janvier 2015, le SCC a transmis ses observations. Il conclut au rejet du recours et à ce que les frais concernant les travaux effectués soient considérés comme étant des frais d'investissement non déductibles de l'impôt sur le revenu. Pour l'essentiel, il constate que le bâtiment n'était pas habitable au moment de son acquisition par le recourant et que par la suite, lors des travaux de rénovation, l'immeuble a été démoli en grande partie, un logement de plus

grande surface avec des hauteurs d'étage modifiées et une nouvelle répartition des pièces ayant été reconstruit à l'intérieur du volume existant. Seuls les murs en dur et la charpente en bois ont été maintenus. Selon l'autorité intimée, une telle situation de réaménagement intérieur des pièces et des volumes d'un immeuble est assimilée à sa démolition et reconstruction. Dans la mesure où ces travaux vont bien au-delà du simple entretien, ils équivalent économiquement à une nouvelle construction. Les frais en cause constituent dès lors des investissements non déductibles du montant pour le calcul de l'impôt sur le revenu.

Une copie de ces observations a été transmise au recourant le 26 janvier 2015.

Les arguments développés par les parties dans leurs écritures seront repris dans la mesure utile dans la partie en droit du présent arrêt.

## en droit

### I. Impôt fédéral direct (604 14 122)

1. Déposé le 6 novembre 2014 contre une décision sur réclamation du 6 octobre 2014, le recours a été interjeté dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

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 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.

Les dispositions d'exécution de l'art. 32 al. 2 LIFD 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 (ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles; 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). Cette dernière ordonnance prévoit à son art. 1 al. 1 let. a que sont déductibles les frais d'entretien dus aux réparations ou aux rénovations, si elles n'entraînent pas une augmentation de la valeur de l'immeuble.

b) 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, 2<sup>e</sup> éd. 2008, art. 34 n. 17; NOËL, *in* Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, art. 34 n. 14).

3. a) Il découle des dispositions précitées que les frais d'entretien – au sens technique – sont ceux engendrés par les travaux nécessaires au maintien en l'état de l'immeuble, notamment au

maintien de ses possibilités d'utilisation, qui n'en augmentent pas la valeur et ne lui apportent pas une amélioration (ACCR FR 1988 II. E n. 7 consid. 1 et la jurisprudence citée). La doctrine distingue entre les travaux de maintien en état (*Instandhaltungskosten*), effectués régulièrement, ceux de remise en état (*Wiederinstandstellungskosten*), qui sont faits à intervalles plus espacés, et ceux de remplacement d'installations obsolètes (*Ersatzanschaffungskosten*) (LOCHER, Kommentar zum DBG, 1<sup>ère</sup> partie, 2001, art. 32 n. 24; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2<sup>e</sup> éd. 2009, art. 32 n. 35 ss). Lorsqu'il est question du maintien ou de l'augmentation de la valeur de l'immeuble, il s'agit surtout de sa valeur d'usage (ZWAHLEN, *in* Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2<sup>e</sup> éd. 2008, art. 32 n. 11). Les frais d'entretien comprennent principalement les dépenses de rénovation et de réparation des immeubles, destinées à compenser l'usure normale due à l'usage de la chose et à l'écoulement du temps; ils permettent de maintenir la source du revenu qu'est l'immeuble (ZWAHLEN, *Die einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten*, 1986, p. 83 ss, 144 s.) (arrêt TC FR 604 2010 63/64 du 1<sup>er</sup> juillet 2011 consid. 2a).

b) Pour répondre à la question de savoir si les dépenses liées à la fortune immobilière sont déductibles pour l'impôt sur le revenu, il faut toujours examiner s'il s'agit d'investissements destinés à maintenir la valeur de l'immeuble ou qui lui apportent une plus-value (EGLOFF, *in* Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3<sup>e</sup> éd. 2009, § 39 n. 28 *in fine*). S'agissant d'immeubles privés, le moment déterminant pour juger du maintien ou de l'augmentation de la valeur est celui de leur acquisition par le contribuable ou son prédécesseur juridique (LOCHER, art. 32 n. 18). Des travaux qui portent la valeur de l'immeuble au-delà de celle qu'il présentait alors cessent d'être déductibles fiscalement (arrêt TC FR 604 2010 63/64 du 1<sup>er</sup> juillet 2011 consid. 2b).

4. a) La qualification de dépenses d'investissement immobilier peut s'appliquer dans d'autres hypothèses que la construction initiale de l'immeuble, mais qui présentent toutefois des similitudes avec une nouvelle construction d'immeuble. C'est notamment le cas de la reconstruction d'immeuble, après sa destruction, une situation où, en principe, tant les frais de démolition que les frais de reconstruction de l'immeuble sont des dépenses d'investissement au sens de l'art. 34 let. d LIFD. Il en va par exemple ainsi des travaux de réparation des dégâts causés par un incendie en cas de reconstruction complète de l'immeuble. Par contre, ces dépenses sont des frais d'entretien déductibles dans les situations où il ne s'agit que de dégâts partiels causés par l'incendie, cas où les travaux ne peuvent pas être qualifiés de reconstruction totale, au sens du droit de la construction, mais plutôt de simple rénovation ou de remise en état (arrêt TC FR 604 2010 63/64 du 1<sup>er</sup> juillet 2011 consid. 3a).

La reconstruction se caractérise, selon ce droit, par le remplacement d'éléments de l'ouvrage par d'autres éléments semblables ne laissant subsister que quelques parties secondaires de l'ouvrage primitif. Pour que la dépense liée à l'incendie soit déductible, en cas d'un tel sinistre, il faut qu'il s'agisse du même immeuble qui est réparé, ou rénové, et non d'un immeuble nouveau qui est (re)construit. Pour éviter la qualification de reconstruction totale, il est donc nécessaire d'être en présence d'un assainissement d'un immeuble préexistant, assainissement effectué sans modification de l'affectation des volumes, sans modification de l'aspect extérieur, ni de la répartition intérieure des pièces (MERLINO, *in* Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, art. 32 n. 75).

b) Le 21 février 2003, la Cour fiscale s'est prononcée sur la déductibilité de dépenses pour des travaux de démolition/reconstruction d'une maison villageoise. Elle a considéré que les frais pour de tels travaux équivalaient économiquement à une nouvelle construction et n'étaient, de ce

fait, pas déductibles au titre de frais d'entretien d'immeubles, ni à celui d'investissements en vue d'économiser l'énergie et de ménager l'environnement. Elle a relevé que des travaux équivalent économiquement à une nouvelle construction lorsque, à l'intérieur de son enveloppe et sans que son volume, son affectation et son emplacement soient modifiés, un bâtiment subit une profonde transformation comparable dans son résultat à une démolition suivie d'une reconstruction. Tel est le cas notamment lorsque l'on remplace les éléments principaux d'un ouvrage existant, en ne laissant subsister que certains éléments secondaires comme les murs extérieurs (arrêt TA FR 4F 02 46 du 14 décembre 2006 et les références citées, voir également arrêt TC FR 604 2010 63/64 du 1<sup>er</sup> juillet 2011).

Dans une autre affaire jugée le 14 décembre 2006, la Cour fiscale a estimé qu'il n'était pas établi, au vu des pièces produites au dossier, que le recourant avait laissé subsister uniquement les murs de sa maison pour en reconstruire entièrement l'intérieur. L'on ne pouvait donc pas soutenir que les travaux effectués sur l'immeuble équivalaient économiquement à une nouvelle construction, de sorte que l'autorité ne pouvait pas refuser toute déduction pour ce motif (arrêt TA 4F 05 223/224 du 14 décembre 2006).

5. a) En l'espèce, le recourant fait d'abord valoir que les travaux effectués sur l'immeuble étaient nécessaires pour garantir son simple usage normal. En cela, il perd de vue que le critère déterminant n'est pas celui de la nécessité des travaux pour un usage déterminé. Au contraire, la question de la déductibilité des frais engagés dépend du point de savoir si les travaux effectués en 2012 et 2013 constituent une simple rénovation de l'immeuble ou s'ils équivalent économiquement à une nouvelle construction.

b) Dans ses observations, l'autorité intimée a exposé tous les éléments permettant d'établir la nature des travaux effectués. D'après le questionnaire pour l'estimation des valeurs locatives et fiscales des immeubles non agricoles signé par l'ancien propriétaire, l'immeuble a été construit en 1810, sa valeur locative annuelle était fixée à CHF 3'456.- et, dès 2007, elle n'a plus du tout été imposée. Le permis de construire que le recourant a requis par la suite portait sur la transformation de la ferme, et sous la rubrique genre de permis, les cases permis de construire et permis de démolition ont été cochées. Le coût des travaux était estimé à CHF 500'000.-, pour un volume de 1030 m<sup>3</sup> SIA, et le formulaire du calcul des surfaces indiquait une augmentation de surface de 95.1 m<sup>2</sup> à l'intérieur du volume bâti existant. Le tableau récapitulatif des travaux produit par le contribuable fait état d'un montant investi de CHF 124'230.- en 2012 et de CHF 736'873.- en 2013. Les plans mis à l'enquête publique illustrent par ailleurs que seuls ont été conservés les murs de la cave, une partie des murs extérieures et de séparation avec l'ancien rural au rez-de-chaussée, les murs de séparation de l'habitation à l'étage et la structure porteuse de la charpente en bois. De plus, les façades ont été agrémentées de nouvelles fenêtres ou ouvertures et la couverture du toit a été remplacée.

Au vu de l'ampleur des travaux entrepris par le recourant, il tombe sous le sens que ceux-ci ont apporté une plus-value considérable à l'immeuble. La configuration des volumes a été complètement modifiée, et les seuls éléments qui ont été maintenus sont les murs extérieurs et la structure porteuse de la charpente en bois. D'une ferme vétuste dont la valeur locative n'était même plus imposée, le bâtiment a été transformé en une maison d'habitation d'un certain standing (deux salles de bain, quatre velux, deux grandes fenêtres au rez-de-chaussée etc.). Dans ces circonstances, il faut constater que les travaux en question vont bien au-delà de la simple compensation de l'usure de la chose et ne peuvent de ce fait pas être déduits du revenu imposable du recourant.

c) Le recourant se plaint ensuite d'une inégalité de traitement par rapport à la situation dans laquelle l'ancien propriétaire aurait réalisé les mêmes travaux. Ce grief doit d'emblée être rejeté, dans la mesure où le même raisonnement conduisant à la même conclusion aurait été appliqué si les travaux avaient été exécutés par l'ancien propriétaire de l'immeuble en question.

d) Enfin, la décision querellée doit également être confirmée en tant qu'elle lie la déduction des frais d'entretien d'un immeuble à l'existence d'un rendement de celui-ci.

La déductibilité des frais immobiliers prévue par l'art. 32 al. 2 LIFD est un cas d'application du principe de l'imposition du contribuable sur ses revenus nets, c'est-à-dire après déduction des frais d'acquisition du revenu (art. 25 LIFD). Lorsque les immeubles sont occupés par leurs propriétaires, seuls sont ainsi déductibles au titre d'entretien immobilier les dépenses qui sont en rapport immédiat avec la valeur locative imposable (RDAF 2005 II 502 ss, consid. 2.5 et références citées). Ce n'est qu'exceptionnellement qu'il peut être dérogé à l'exigence d'un lien entre revenu imposable et charge déductible, par exemple lorsqu'un immeuble en travaux ne dégage temporairement aucun revenu imposable. Un tel cas où l'immeuble dégageait des revenus avant les travaux et n'en dégage provisoirement plus pendant les travaux ne doit toutefois pas être confondu avec la situation de l'immeuble qui ne dégageait déjà aucun revenu avant les travaux car il était dans un tel état de vétusté qu'il ne pouvait être loué. Il s'agit alors de frais d'investissement non déductibles, car en l'absence de revenu lesdits frais ne peuvent pas être qualifiés de frais d'acquisition du revenu (voir arrêt TC FR 604 2012 38/39 du 8 avril 2014; RDAF 2005 II 227; MERLINO, art. 32 n. 26 s.).

Dans la mesure où il a été vu ci-dessus, que la valeur locative de l'immeuble du recourant n'était plus imposée depuis 2007, aucun lien entre les frais engagés pour la transformation de l'immeuble et la valeur locative ne peut être établi, de sorte que le caractère déductible desdits frais doit être exclu sous cet angle également.

6. a) Sur le vu de ce qui précède, c'est à bon droit que l'autorité intimée a retenu que le recourant ne pouvait pas déduire de son revenu les frais pour les travaux qu'il a entrepris sur son immeuble. Le recours sera dès lors rejeté et la décision attaquée confirmée pour l'impôt fédéral direct.

b) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. 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 100.- et 50'000.- (art. 1 al. 1 Tarif JA).

c) En l'espèce, considérant en particulier l'importance de la valeur litigieuse, il se justifie de fixer les frais à CHF 700.-.

## **II. Impôt cantonal (604 2014 123)**

7. Déposé le 6 novembre 2014 contre une décision sur réclamation du 6 octobre 2014, le recours a été interjeté 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 de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, il est également recevable s'agissant de l'impôt cantonal.

8. a) Au niveau cantonal également, le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire 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 1<sup>ère</sup> phr. LICD). Les dispositions d'application sont contenues dans l'ordonnance du 21 mars 2001 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés, des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement ainsi que des frais de restauration de biens culturels immeubles (RSF 631.421).

À l'image de l'art. 34 let. d LIFD, l'art. 35 let. d LICD dispose lui aussi que les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune ne peuvent en revanche pas être déduits du revenu.

b) En présence de règles similaires, le considérant 5 concernant l'impôt fédéral direct peut être repris pour l'impôt cantonal. En particulier, compte tenu de l'ampleur des travaux effectués par le recourant, qui ont totalement modifié la nature de son immeuble, il appert que les coûts relatifs auxdits travaux ne constituent pas des frais d'entretien et ne sont donc pas déductibles de son revenu.

Partant, le recours formé en droit cantonal doit être rejeté lui aussi.

9. a) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. 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 100.- et 50'000.- (art. 1 al. 1 Tarif JA).

b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 700.-.

## la Cour arrête:

### I. Impôt fédéral direct (604 2014 122)

1. Le recours est rejeté.
2. Un émolument de CHF 700.- est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par celui-ci.

### II. Impôt cantonal (604 2014 123)

3. Le recours est rejeté.
4. Un émolument de CHF 700.- est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par celui-ci.

### III. 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 25 août 2015/msu/ssc*

Président

Greffier-stagiaire