

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Séance du 2 mai 2003

Statuant sur le recours interjeté le 13 septembre 2002
(4F 02 126)

par

D. et G. G.-B., à V., représentés par la société M. SA, (chap. 378.070.431/11),

contre

la décision sur réclamation rendue le 19 juillet 2002 par le **Service cantonal des contributions**, Rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg, relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 1997/1998

(moment de la déductibilité des frais d'entretien d'immeubles)

En fait:

- A. G. et D. G.-B. sont propriétaires d'un immeuble situé aux n° 1, 2 et 3 de la Route de R. à V. En 1993, ils ont entrepris de le rénover. Les travaux se sont achevés en 1995 et devaient représenter un coût total de 1'988'597 francs selon le permis de construire délivré à l'époque.

Pour la période fiscale 1995/1996 et par l'intermédiaire de leur fiduciaire, ils ont fait valoir des frais d'entretien pour cet immeuble à concurrence de 48'294 francs en 1993 et 44'680 francs en 1994. Ces montants ont été admis par le Service cantonal des contributions par taxation du 11 octobre 1996.

Dans la déclaration d'impôt 1997/1998 signée le 6 octobre 1997, les époux G.-B. ont revendiqué pour cet immeuble un montant de 919'453 francs en 1995 et 63'598 francs en 1996 à titre de frais d'entretien.

Le 13 janvier 1999, le secteur d'estimation des immeubles du Service cantonal des contributions a procédé à une vision locale de l'immeuble en question. Dans le rapport qu'il a établi le 7 juin 1999 pour la répartition des frais de la période fiscale 1997/1998 (années de calcul 1995/1996), il a constaté que les travaux avaient consisté en une rénovation complète avec installation de WC séparés dans les appartements, aménagement des combles, agrandissement des balcons, ainsi que des sous-sols. Il a tenu compte des factures payées en 1995 ainsi que de celles datées de décembre 1994 et payées en 1995 qui totalisaient un coût de 603'601 francs. Le montant admis en déduction à titre de frais d'entretien d'immeubles a été fixé à 285'753 francs pour l'année de calcul 1995 et à 63'598 francs selon régie pour l'année de calcul 1996. Ces montants ont été intégrés dans le total des frais admis en déduction sous le code 4.31 de l'avis de taxation du 17 juin 1999.

- B. Les époux G.-B., représentés par une autre fiduciaire, ont formé réclamation pour contester divers éléments de leur taxation. Ils ont fait valoir, s'agissant de l'immeuble situé Route de R., qu'en 1993 et 1994, les montants déclarés en déduction l'ont été sur la base des décomptes d'exploitation de la régie, lesquels n'avaient pris en considération ni les frais engendrés par les travaux entrepris en 1993 par le bureau d'architecte ni ceux engendrés par lesdits travaux en 1994. Ils exposent qu'en 1995, les frais d'entretien annoncés se sont élevés à 919'453 francs, ce qui correspondait à la moitié des frais effectivement payés pour les travaux préparatoires, les travaux de bâtiment et les frais secondaires, mais sans les aménagements extérieurs réalisés. Les contribuables ont donc demandé que la déduction de ces frais, payés en 1993 et 1994 et qui n'ont pas été déduits pour la période fiscale 1995/1996, soit reportée sur la période fiscale 1997/1998, en précisant que cette

absence de déclaration relevait d'un défaut de collaboration administrative et qu'ils n'en étaient pas responsables.

Le 6 juillet 1999, le secteur d'estimation des immeubles du Service cantonal des contributions a formulé des observations sur la réclamation. Il a proposé de porter de 603'601 francs à 798'114 francs (travaux préparatoires, bâtiments, aménagements extérieurs et frais divers) le montant des factures à prendre en compte dans le cadre de la répartition des frais de la période fiscale 1997/1998. Le montant admis en déduction à titre de frais d'entretien d'immeubles a été fixé à 367'456 francs pour l'année de calcul 1995. Le montant admis pour l'année 1996 n'a pas subi de changement.

Par décision du 19 juillet 2002, le Service cantonal des contributions a partiellement admis la réclamation des époux G.-B. Il a constaté notamment que la taxation de la période fiscale 1995/1996 n'avait pas été contestée, qu'elle était entrée en force, que le manque de coordination évoqué dans la réclamation ne provenait pas de l'autorité fiscale mais du contribuable et de ses représentants successifs, et que, compte tenu de l'importance des travaux effectués, tout contribuable faisant preuve de la diligence qui peut raisonnablement être exigée de lui aurait entrepris des démarches pour connaître la raison de la non prise en considération de ces frais d'entretien. L'autorité de réclamation a encore relevé que le Service cantonal des contributions n'a eu connaissance des travaux effectués dans l'immeuble que le 6 octobre 1997 lors du dépôt de la déclaration d'impôt 1997/1998.

- C. Le 13 septembre 2002, les époux G.-B. ont interjeté recours contre la décision précitée par l'intermédiaire d'une nouvelle fiduciaire. Ils ont conclu avec suite de frais et dépens à la déduction des frais d'entretien liés à l'immeuble sis à la Route de R. à V., sur la base des factures définitives des maîtres d'Etat, conformément à la doctrine, à la jurisprudence et aux instructions du Service cantonal des contributions. Ils exposent en substance que la loi ne contient aucune indication sur le moment de la déductibilité des frais d'entretien, et que sur la base de la loi et de la doctrine, il serait possible de faire valoir la déduction des frais d'entretien d'immeubles sur la base de l'échéance de la facture définitive, et non pas sur la base de la date du paiement, en particulier celle du paiement des acomptes.

Dans les observations sur recours qu'il a déposées le 11 décembre 2002, le Service cantonal conclut au rejet du recours. Il relève que le canton de Fribourg, en l'absence de toute indication légale tant fédérale que cantonale sur le moment de la déductibilité des frais d'entretien, a opté pour la date du paiement à l'instar des cantons de Bâle-Ville ou Saint-Gall et non pas la date de la facture comme le canton de Berne par exemple. Le choix du canton de Fribourg est clairement indiqué dans 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", qui peut être consultée à l'adresse internet http://www.fr.ch/scc/sei/notice_immeubles.pdf). Le Service cantonal des contributions rappelle que dès le moment où une autorité fiscale choisit un système, le fait savoir et s'y tient rigoureusement depuis des années, ce système s'applique à l'ensemble des contribuables, sous peine de porter atteinte au droit qu'ont les contribuables à être traités équitablement. Il opère également un parallèle entre la méthode de déductions des frais d'entretien d'immeubles et celle prévue pour la déduction des cotisations du 3^{ème} pilier A où seules les cotisations payées en 2002, et non pas celles payées en 2003, sont déductibles pour la période fiscale 2002.

Le 8 janvier 2003, les recourants ont fait part de leurs contre-observations. S'agissant de la doctrine, ils rappellent en bref que P. Locher ainsi que la doctrine dominante évoque la possibilité de se baser sur le principe de l'échéance. Selon eux, le principe de l'égalité de traitement ne serait pas violé si deux possibilités étaient ouvertes pour retenir le moment déterminant pour la déductibilité de ces frais. Ils soutiennent que l'application de la méthode du paiement les pénaliserait de façon injuste puisqu'ils ont droit à la déduction en question, qu'aucun contribuable ne serait lésé si la méthode de l'échéance de la facture définitive leur était appliquée, que la "Notice spéciale" n'exclut pas explicitement la possibilité de faire valoir une déduction sur le principe de l'échéance de la facture définitive comme cela est le cas dans de nombreux cantons et qu'un parallèle peut être tiré non pas avec la déductibilité des cotisations au 3^{ème} pilier A mais avec celle des intérêts passifs.

Invité à faire part de ses ultimes remarques éventuelles le 9 janvier 2003, le Service cantonal des contributions n'y a pas donné suite.

En droit:

3. a) (...) La seule question à examiner en l'espèce consiste à déterminer si les frais d'entretien d'immeubles payés durant les années de calcul 1993 et 1994 peuvent être portés en déduction du revenu imposable de la période fiscale 1997/1998 dans la mesure où la facture finale était échue en 1995, la déduction supplémentaire revendiquée en 1995 s'élevant ainsi à 551'997 francs (919'453 francs demandés en déduction moins 367'456 francs déjà accordés).

- b) Conformément à l'art. 32 al. 2 1^{ère} phr. de la loi sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11), 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. Au niveau cantonal, l'art. 36 al. 1 let. c LIC prévoit que sont déduits du revenu brut les frais nécessaires à l'entretien d'immeubles privés.

Selon l'art. 43 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu est calculé sur la base du revenu moyen du contribuable pendant les deux années civiles ayant précédé la période fiscale. La même règle prévaut à l'art. 41 al. 1 LIC, selon lequel, en règle générale, le revenu est déterminé d'après le revenu annuel moyen des deux années civiles qui précèdent la période de taxation.

- c) La loi ne contient pas, en effet, de précision sur la période de déduction des frais d'entretien effectifs des immeubles. La doctrine, quant à elle, n'est pas unanime. Selon J.-M. RIVIER (cf. *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 1998 p. 442), lorsque des frais d'entretien d'immeubles effectifs sont déduits, ils doivent l'être pendant la période de calcul où ils ont été engagés, c'est-à-dire dans l'année de réception de la facture. B. ZWAHLEN rappelle que, dans le domaine de la taxation du revenu de la fortune privée des personnes physiques, c'est la règle du principe de réalisation du revenu qui prévaut, de sorte que le moment déterminant est celui de l'afflux du revenu. Ce principe tiré de la définition de revenu basée sur l'accroissement de la fortune nette signifie que c'est le moment de l'afflux de revenu auprès du contribuable qui doit être retenu. Dès lors, à l'inverse, il s'imposerait de prendre en considération la déduction des frais d'entretien d'immeubles au moment du paiement. Il est toutefois également possible en principe de faire valoir en déduction des factures d'acomptes au moment de leur échéance (cf. B. ZWAHLEN *in* ZWEIFEL/ATHANAS [édit.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a*, Bâle 2000, n° 9 *ad* art. 32 et référence citée). Pour P. LOCHER, la déduction des frais d'entretien d'immeubles devrait logiquement être prise en compte dans la période de calcul dans laquelle la diminution de valeur intervient. Cela exigerait cependant la constitution d'amortissements ou de provisions, ce qui n'est pas admis dans le cadre de la fortune privée. L'on pourrait également envisager le moment de l'exécution du contrat, mais cette méthode s'avère peu pratique dans la mesure où le montant des frais n'est pas encore connu dans le courant de l'année où les travaux sont exécutés. Si bien qu'il n'existe pas d'autre possibilité que le moment de l'établissement de la facture (Soll-Methode) ou celui du paiement (Ist-Methode) (cf. P. LOCHER, *Kommentar zum DBG*, Bâle 2001, n. 56 *ad* art. 32).

- d) Le 11 août 1997, le Tribunal administratif du canton de Soleure a jugé que les frais d'entretien d'immeubles ne sont déductibles que pendant la période de calcul durant laquelle leur facturation est établie. De purs paiements anticipés qui ne sont pas payés sur la base d'une facture ne sont pas encore déductibles. En revanche, lorsqu'un travail est partiellement exécuté et que l'entrepreneur établit des factures intermédiaires correspondantes et exige des paiements partiels, ces frais effectivement assumés sont déduits à titre de frais d'entretien d'immeubles (cf. Grundsätzliche Entscheide des Steuergerichts Solothurn 1997 p. 28 ss consid. 2).
4. En l'occurrence, la détermination du moment de la déductibilité des frais d'entretien d'immeubles relève d'une pratique administrative de l'autorité intimée, laquelle a opté pour la date du paiement. Le choix de ce système se révèle très judicieux puisqu'il a le mérite de prendre en considération les éventuels rabais négociés ultérieurement ou les retenues de garantie. Cette pratique est portée à la connaissance des contribuables car elle figure dans la "Notice spéciale" depuis de nombreuses années. Il y est ainsi précisé en page 3 de la version en vigueur pour la période fiscale en cause, que la déduction est en règle générale accordée sur la base de la date du paiement. Les recourants étaient parfaitement informés du fait qu'ils devraient présenter leurs factures lors de la période qui suivait celle de leur paiement. Il leur était d'autant plus aisé de remplir correctement leur déclaration qu'ils se sont adjoint les services d'une fiduciaire. A cela s'ajoute le fait qu'un changement de pratique administrative doit respecter certains principes et notamment se justifier pour des motifs sérieux (cf. J.-M. RIVIER, p. 132). Les recourants ne sauraient obtenir une modification de la pratique de l'autorité fiscale dans le seul but de pallier les conséquences de leur négligence. Ils réfutent le parallèle avec le moment de la déductibilité des cotisations au 3^{ème} pilier A opéré par l'autorité intimée et se réfèrent à celui de la déductibilité des intérêts passifs déductibles au moment de leur échéance. Certes, les cotisations au 3^{ème} pilier A ne sont jamais exigibles et leur versement dépend du libre choix de l'assuré de sorte que la question de leur échéance ne se pose pas. Il en va différemment des intérêts passifs. Toutefois, contrairement à ce que prévoit l'art. 36 al. 1 let. b LIC pour la déduction des intérêts passifs qui sont effectivement déductibles lorsqu'ils sont échus ou courus pendant la période de calcul, le texte légal ne précise rien pour les frais d'entretien d'immeubles comme cela a été dit.

Cela étant, même si l'on retenait en l'espèce la date de l'échéance des factures comme moment déterminant pour leur déductibilité, le recours devrait être rejeté. Il ressort en effet des pièces produites par les recourants que les acomptes dont ils se sont acquittés en 1994 ne l'ont pas été librement sur une base volontaire mais bien à la suite d'une facturation établie par les artisans concernés et avalisée par l'architecte déjà à ce

moment-là. Chaque facture d'acompte établie en 1994 était assortie d'une échéance propre qui est parvenue à terme cette même année (ou au plus tard en 1995 et dans ce dernier cas, l'autorité en a tenu compte pour la période fiscale 1997/1998) et non pas lors de l'établissement du décompte final de l'architecte. Ces montants étaient donc exigibles en 1994 déjà, de sorte que même si l'on s'en tenait à la date de l'échéance plutôt qu'à celle du paiement, leur déduction aurait dû être prise en compte dans l'année de calcul 1994. Que l'autorité de taxation se fonde sur la date du paiement ou sur la date de l'échéance, ces factures devaient être demandées en déduction dans tous les cas pour la période fiscale 1995/1996.

Les factures d'acompte dont l'échéance arrivait à terme en janvier 1995 et qui ont donc été payées ce mois-là ont été correctement déduites par l'autorité intimée pour la période fiscale 1997/1998. En revanche, les factures acquittées en 1994 ne sont pas déductibles de l'impôt dû pour cette même période fiscale. Il s'ensuit que le recours est rejeté.

402.23;402.95