

607 2010-45
607 2010-46

Arrêt du 26 juillet 2011

PRÉSIDENT DE LA COUR FISCALE

COMPOSITION Président : Hugo Casanova
 Greffière-rapporteure : Elisabeth Rime Rappo

PARTIES **Les époux X., recourants,**

 contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, rue Joseph-Piller 13, case postale, 1701 Fribourg, **autorité intimée**,

OBJET Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques; frais d'entretien d'immeuble

Recours du 26 octobre 2010 contre la décision sur réclamation du 8 octobre 2010 relative à l'impôt cantonal et l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2009

c o n s i d é r a n t e n f a i t

A. X., domicilié à A., est propriétaire d'une ferme à B. (article 1 du registre foncier de cette commune) qu'il utilise comme résidence secondaire. Pour la période fiscale 2009, il a revendiqué pour cet immeuble, des frais d'entretien effectifs totalisant 2'501 francs (336 francs de prime ECAB, 277 francs de contribution immobilière, 80 francs de taxe pour les déchets, 225 francs de taxe de séjour, 212 francs de prime d'assurance bâtiment, 84 francs de prime d'assurance RC privée et 1'287 francs de réparations diverses).

Par taxation du 19 août 2010, le Service cantonal des contributions a arrêté le montant de la déduction pour les frais d'entretien de l'immeuble sis à B. à 2'234 francs.

B. Le 14 septembre 2010, X. a formé réclamation en indiquant qu'il avait constaté une différence de 267 francs entre les frais d'entretien revendiqués et ceux acceptés par le fisc (225 francs de taxe de séjour et 42 francs sur la prime de 212 francs de l'assurance). Il a relevé qu'il admettait cette dernière réduction, qui se justifiait compte tenu d'une erreur de calcul de sa part dans la répartition du rabais global de l'assurance. Par contre, il s'est opposé à la suppression de la déduction de la taxe de séjour. Il a observé qu'en effet, la notice spéciale d'instructions de décembre 2009 à laquelle on l'a renvoyé, en particulier le § 9.4.1. ainsi que le § 9.3.2 plutôt applicable dans son cas selon lui, déclarait la taxe de séjour comme étant non déductible. Il a toutefois relevé que dans la version de janvier 1995 de la notice spéciale, cette exclusion de la taxe de séjour ne figurait pas et que le fisc avait ainsi admis à juste titre cette déduction depuis l'héritage de cette ferme, en 1991, jusqu'en 2008. Il a donc estimé que cette taxe, due selon la loi sur le tourisme (art. 37 1a) en tant que « propriétaire d'une résidence secondaire immobilière », constituait réellement une charge obligatoire d'entretien de son immeuble, au même titre que la taxe d'enlèvement des ordures par exemple. Il a par ailleurs signalé qu'il n'avait pas pu trouver de base légale à ce soudain changement de pratique.

Par décision du 8 octobre 2010, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée. Il a signalé que la notice spéciale pour la déduction des frais effectifs des immeubles et des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement (ci-après : la notice spéciale) ne mentionnait pas la taxe de séjour, ni dans sa version de janvier 1995, ni dans celle de 2001. Et si cette taxe a été déduite auparavant, il s'agissait alors d'une erreur. A l'argument du contribuable selon qui la taxe de séjour constitue une charge obligatoire d'entretien au même titre que la taxe d'enlèvement des ordures, il a répondu que la taxe sur les sacs ou au poids n'a jamais été déductible, au contraire des seuls frais d'enlèvement des ordures ménagères. Le Service cantonal des contributions a également observé que la taxe de séjour est un impôt d'affectation auquel, sous réserve de quelques exceptions de caractère social, est soumise toute personne séjournant en un lieu autre que celui de son domicile légal, et qu'elle constitue la modeste contribution de l'hôte aux prestations gratuites, à prix coûtant ou à prix réduit dont il peut bénéficier dans la région où il séjourne. Il a ainsi considéré qu'il s'agit d'un impôt lié non pas à l'immeuble mais à la personne et que de par sa nature, la taxe de séjour n'est donc pas déductible comme frais d'entretien d'immeuble mais représente une dépense privée.

C. Par acte du 26 octobre 2010, les époux X. ont interjeté recours en maintenant les conclusions déposées en procédure de réclamation. Ils font valoir en substance que la

doctrine admet la déduction d'impôts payés lorsque la dépense est en lien immédiat avec la réalisation du revenu immobilier imposable (ici la valeur locative de la résidence secondaire) et qu'elle est nécessaire à sa réalisation; "autrement dit, il s'agit d'impôts qui doivent être payés pour réaliser le revenu, à l'exclusion de ceux qui sont dus parce qu'un revenu est perçu". Ils se réfèrent à P. FUNK (Der Begriff der Gewinnungskosten nach Schweizerischem Einkommenssteuerrecht, th. St-Gall 1989, p. 130 s.) selon qui, est exclue la déduction des impôts à raison de la possession (Besitzersteuern) perçus sur la fortune privée dont la valeur d'usage ne constitue pas un revenu imposable. Ils estiment, a contrario, que les impôts à raison de la possession perçus sur la fortune privée - à laquelle appartient une résidence secondaire dont la valeur d'usage constitue un revenu imposable - sont déductibles. Ils ajoutent que :

"La doctrine considère que la taxe de séjour dans le cas d'une résidence secondaire est une contribution (impôt d'affectation ou "Kostenanlastungssteuer", selon la jurisprudence du Tribunal fédéral) qui est perçue du seul fait que le contribuable exerce un pouvoir effectif sur un bien immobilier appartenant à sa fortune privée et range donc, dans cette hypothèse, la taxe de séjour - en l'espèce annuelle, forfaitaire et non soumise à un éventuel calcul pro rata temporis - dans les "Besitzsteuern". Cette taxe de séjour n'est pas due parce que le droit fédéral et cantonal impose la valeur locative de la résidence secondaire comme un revenu du propriétaire, mais uniquement parce que ce dernier exerce un pouvoir effectif sur la résidence secondaire qui appartient à sa fortune privée et dont la valeur d'usage est imposée. Ce "Besitzsteuer" étant perçu en lien immédiat avec un bien de la fortune privée qui produit un revenu imposable, est par conséquent déductible, au même titre par analogie que la contribution immobilière".

L'avance de frais fixée à 270 francs par ordonnance du 3 novembre 2010 a été déposée dans le délai imparti.

Dans ses observations communiquées le 23 décembre 2010, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il signale que la notice spéciale neuchâteloise indique elle aussi que la taxe de séjour n'est pas déductible et maintient que, contrairement à ce que soutiennent les recourants, la taxe de séjour est liée à la personne et non pas à l'immeuble puisqu'une personne qui séjourne en Valais et qui n'est pas propriétaire, paie aussi la taxe de séjour.

Le 24 janvier 2011, une copie de ces observations a été transmise aux recourants pour contre-observations éventuelles. Ceux-ci n'y ont pas donné suite.

e n d r o i t

I. Impôt fédéral direct (607 2010-45)

1. a) En vertu de l'art. 32 al. 2 loi fédérale 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. 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.

b) 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 (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 en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009).

Selon l'art. 1 al. 1 de cette dernière ordonnance, sont en particulier déductibles les frais suivants :

- a. les frais d'entretien :
 1. les dépenses dues aux réparations ou aux rénovations, si elles n'entraînent pas une augmentation de la valeur de l'immeuble,
 2. les versements dans le fonds de réparation ou de rénovation (art. 712I CC) de propriétés par étages, lorsque ces affectations ne servent à couvrir que les frais d'entretien d'installations communes,
 3. les frais d'exploitation : les contributions périodiques pour l'enlèvement des ordures ménagères (mais non les contributions prélevées selon le principe du pollueur-payeur), l'épuration des eaux, l'éclairage et le nettoyage des rues; l'entretien des routes; les taxes immobilières représentant des impôts réels; les rétributions au concierge; les frais d'entretien et d'éclairage des pièces utilisées en commun, de l'ascenseur, etc., dans la mesure où le propriétaire les assume;
- b. les primes d'assurances :

les primes d'assurances de choses (assurance-incendie, assurances contre les dégâts des eaux et le bris de glaces et assurance-responsabilité civile);
- c. les frais d'administration :

les frais de port, de téléphone, d'annonces, d'imprimés, de poursuite, de procès et les rétributions au gérant, etc. (seulement les dépenses effectives; les indemnités pour le travail effectué par le propriétaire ne sont pas déductibles).

L'art. 1 al. 2 de dite ordonnance précise encore que ne sont notamment pas déductibles les frais d'entretien suivants :

- a. les dépenses qu'un contribuable engage, en vue de remettre en état un immeuble nouvellement acquis qui avait été mal entretenu par le propriétaire précédent, durant la période - en général les cinq premières années - qui suit l'acquisition (pratique du Tribunal fédéral en matière de frais encourus peu après l'acquisition);
- b. les contributions uniques, auxquelles est soumis le propriétaire, pour les routes, trottoirs, berges, canalisations et conduites, taxes de raccordement à une nouvelle canalisation, épuration des eaux, gaz, électricité, eau, antenne de télévision et télé-réseau, etc.;
- c. les frais de chauffage du bâtiment et de l'eau courante, c'est-à-dire les dépenses qui sont directement en rapport avec l'exploitation de l'installation de chauffage ou du chauffe-eau central, notamment les frais d'énergie;
- d. les redevances en matière de droits d'eau ne sont en principe pas considérées comme frais d'entretien déductibles.

Sont en revanche déductibles les redevances en matière de droits d'eau si le propriétaire d'un objet locatif les prend à sa charge sans se les faire rembourser par les locataires (al. 3).

c) 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). La distinction entre dépenses déductibles et non déductibles s'applique en principe de façon identique que les immeubles soient loués à des tiers ou occupés par leur propriétaire. Dans ce dernier cas toutefois, seuls sont 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).

Les frais d'entretien immobiliers déductibles doivent être distingués des dépenses d'entretien privé ou de couverture du train de vie du contribuable et qui sont visées par l'art. 34 let. a LIFD. Ces frais d'entretien sont des dépenses d'utilisation du revenu. Tel est notamment le cas du loyer, des charges, ou encore des impôts (art. 34 let. e LIFD) que l'on pourrait également voir comme des charges analogues au loyer et aux frais de nourriture et qui ne sont pas déductibles non plus (voir N. MERLINO, *in* Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, *ad* art. 32 n. 99 ss et art. 34 n. 19 *in fine*).

2. a) Il importe d'examiner en l'occurrence si la taxe de séjour peut être assimilée aux taxes immobilières et autres contributions qui sont considérées comme des frais d'entretien au sens large, plus particulièrement comme des frais d'exploitation déductibles.

Selon la doctrine, les frais d'exploitation sont les dépenses courantes qui sont liées économiquement ou juridiquement à la possession d'un immeuble. Ils comprennent les primes d'assurances de choses couvrant l'immeuble, pour les risques d'incendie, de dégâts d'eaux, de bris de glace, de responsabilité civile du propriétaire d'immeuble; les contributions périodiques pour l'enlèvement des ordures ménagères (mais non les contributions prélevées selon le principe pollueur-payeur), l'épuration des eaux, l'éclairage et le nettoyage des rues ainsi que l'entretien des routes; les taxes immobilières ou impôts fonciers qui correspondent véritablement à des impôts réels; les rétributions du concierge; les frais d'entretien et d'éclairage des espaces communs et des ascenseurs, dans la mesure où le propriétaire les assume (N. MERLINO, *ad* art. 32 n. 42 s.).

b) En l'espèce, les recourants allèguent que selon le Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (N. MERLINO, *ad* art. 34 n. 23), la liste des impôts non déductibles prévue par les lois fiscales cantonale et fédérale en matière d'impôts directs est exhaustive et qu'elle ne comprend pas la taxe de séjour. Ils soutiennent que la taxe de séjour constitue un impôt perçu à raison de la possession déductible au même titre que la contribution immobilière. L'auteur auquel ils se réfèrent signale certes, au nombre des impôts non déductibles du revenu, les impôts à raison de la possession sur la fortune privée dont la valeur d'usage ne représente pas un revenu imposable tel par exemple l'impôt sur les chiens (P. FUNK, *Der Begriff der Gewinnungskosten nach Schweizerischem Einkommens-steuerrecht*, th. St-Gall 1989, p. 130 s. n. 186). Cela ne signifie pas encore que la taxe de séjour soit déductible parce qu'elle constituerait - a contrario - un impôt à raison de la possession sur la fortune privée dont la valeur d'usage représente un revenu imposable. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (reprise pour la taxe de séjour fribourgeoise, voir RFJ 1997 p. 162 ss, 164 et références citées), la taxe de séjour est un impôt d'affectation dont le but est de faire participer les hôtes au financement des installations et des manifestations qui sont créées spécialement pour eux et dont ils

profitent de manière prépondérante (ATF 2P.14/2006 du 26 mai 2006 publié *in* JAB 2006 p. 313). La taxe de séjour est due par les hôtes de passage ou en séjour notamment dans les établissements hôteliers ou analogues, résidences secondaires, établissements de cure ou campings (art. 30 de la loi du 13 octobre 2005 sur le tourisme: LT; RSF 951.1). Il ne s'agit pas d'un impôt à raison de la possession, mais d'un impôt d'affectation auquel sont soumis les hôtes de passage ou en séjour indépendamment du fait qu'ils possèdent ou non un immeuble. En l'absence de lien de connexité déterminant avec l'utilisation de l'immeuble, la taxe de séjour n'entre pas dans la catégorie des frais d'acquisition du revenu immobilier qu'est la valeur locative. Elle ne fait donc pas partie des frais d'entretien, des frais d'exploitation comme les taxes immobilières représentant des impôts réels, qui peuvent être déduits du revenu imposable.

Partant, le recours est rejeté.

3. a) En vertu de l'art. 144 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge des recourants déboutés. 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 : Tarif JA; RSF 150.12). Il peut être compris entre 50 et 20'000 francs (art. 1 Tarif JA).

b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 90 francs.

II. Impôt cantonal (607 2010-46)

4. a) L'art. 33 al. 2, 1^{ère} phr., LICD prévoit que le contribuable possédant 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.

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 (ci-après: l'ordonnance d'exécution; RSF 631.421) précise à son art. 5 let. c que sont en particulier déductibles les frais suivants :

- a) les frais d'entretien, à savoir les dépenses dues aux réparations ou aux rénovations, si elles n'entraînent pas une augmentation de la valeur de l'immeuble, les versements dans le fonds de réparation ou de rénovation (art. 712I CC) de propriétés par étages, lorsque ces affectations ne servent à couvrir que les frais d'entretien d'installations communes, et les frais d'exploitation (les contributions périodiques pour l'enlèvement des ordures ménagères, mais non les contributions prélevées selon le principe du pollueur-payeur; l'épuration des eaux; l'éclairage et le nettoyage des rues; l'entretien des routes; les taxes immobilières représentant des impôts réels; les rétributions au concierge; les frais d'entretien et d'éclairage des pièces utilisées en commun, de l'ascenseur, etc., dans la mesure où le propriétaire les assume);
- b) les primes d'assurances, à savoir les primes d'assurances de choses (assurance-incendie, assurances contre les dégâts des eaux et le bris de glaces et assurance-responsabilité civile, à l'exclusion de l'assurance du mobilier);

- c) les frais d'administration, à savoir les frais de port, de téléphone, d'annonces, d'imprimés, de poursuite, de procès et les rétributions au gérant, etc. (seulement les dépenses effectives; les indemnités pour le travail effectué par le propriétaire ne sont pas déductibles).

L'art. 6 de l'ordonnance d'exécution précise toutefois que "Ne sont notamment pas déductibles les frais d'entretien suivants :

- a) une part des dépenses reconnues comme frais d'entretien qu'un contribuable engage en vue de remettre en état un immeuble nouvellement acquis qui avait été mal entretenu par le propriétaire précédent, durant la période – en général les cinq premières années – qui suit l'acquisition (pratique du Tribunal fédéral en matière de frais encourus peu après l'acquisition);
- b) les contributions uniques, auxquelles est soumis le propriétaire, pour les routes, trottoirs, berges, canalisations et conduites, taxes de raccordement à une nouvelle canalisation, épuration des eaux, gaz, électricité, eau, antenne de télévision et télé-réseau, etc.;
- c) les frais de chauffage du bâtiment et d'eau courante, c'est-à-dire les dépenses qui sont directement en rapport avec l'exploitation de l'installation de chauffage ou de chauffe-eau central, notamment les frais d'énergie;
- d) les redevances en matière de droits d'eau ne sont en principe pas considérées comme frais d'entretien déductibles, sauf pour le propriétaire d'un objet locatif qui les prend à sa charge sans se les faire rembourser par les locataires;
- e) les rétributions au concierge pour les immeubles en PPE occupés par leurs propriétaires."

b) En présence de règles similaires, le considérant 2 concernant l'impôt fédéral direct peut être repris pour l'impôt cantonal. La taxe de séjour ne constitue pas une dépense déductible au titre de frais d'entretien d'immeuble. Partant, le recours formé en droit cantonal est rejeté lui aussi.

5. a) 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 50 et 20'000 francs (art. 1 Tarif JA).

b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 180 francs.

l e P r é s i d e n t p r o n o n c e :

en application de l'art. 100 al. 1 let. c CPJA en relation avec l'art. 186 LICD

I. Impôt fédéral direct (607 2010-45)

1. Le recours est rejeté.
2. Un émolument de 90 francs est mis à la charge des recourants au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

II. Impôt cantonal (607 2010-46)

3. Le recours est rejeté.
4. Un émolument de 180 francs est mis à la charge des recourants au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

Tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal, le présent arrêt peut, 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), 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 du montant 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).

402.95; 418