

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 674/2014

2C 675/2014

{T 0/2}

Arrêt du 11 février 2015

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Zünd, Président,
Aubry Girardin et Donzallaz.

Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure

Service cantonal des contributions du canton du Valais,
recourant,

contre

A.X._____, (2C 674/2014)

B.X._____, (2C 675/2014)

représentées par Agence Zufferey, fiduciaire,
intimées.

Objet

Impôt sur les gains immobiliers, impenses,

recours contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais du
26 mars 2014.

Faits :

A.

B.X._____ et A.X._____ ont hérité d'un appartement sis à Sierre qui appartenait à feu leur père C.X._____ décédé en 2009. Elles ont également hérité de trois autres appartements du de cujus.

Par acte de vente du 3 avril 2013, B.X._____ et A.X._____ ont vendu l'appartement à un tiers pour le prix de 320'000 fr.

Dans la déclaration en matière d'impôt sur les gains immobiliers chacune des soeurs X._____ a fait valoir la moitié des impenses totales de 62'586 fr. 10, soit 30'793 fr. concernant des travaux entrepris dans l'appartement vendu (réfection de la cuisine ainsi que de la salle d'eau, peintures et sols).

Par décisions de taxation du 30 juillet 2013, le Service cantonal des contributions du canton du Valais a fixé le gain immobilier imposable auprès de chacune des soeurs de la manière suivante:

Prix de vente . 160'000.-
Frais d'acte 1'642.-
Prix d'achat 67'450.-
Total 90'908.-

L'impôt sur le gain immobilier a été arrêté à 1'318 fr. 15 pour chacune des contribuables.

Par décisions du 27 août 2013, le Service cantonal des contributions a rejeté les réclamations déposées séparément par les contribuables, parce qu'elles auraient eu la possibilité de porter les dépenses concernant les travaux entrepris en déduction de la valeur locative, de sorte que celles-ci ne pouvaient plus l'être dans l'assiette du gain imposable.

B.

Par décisions du 26 mars 2014, la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais a partiellement admis les recours des contribuables. Le montant total des impenses supplémentaires déductibles s'élevait à 42'009 fr. soit 21'004 fr. par contribuables et le gain imposable pour chacune d'elles à 69'904 fr. L'art. 51 al. 2 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 (LF; RSVS 642.100) prévoyait que seules les impenses qui ont été déduites au titre de l'impôt sur le revenu ne peuvent pas être invoquées. Il ne suffisait par conséquent pas qu'elles soient déductibles pour être exclues du calcul du gain imposable. Le remplacement notamment des sanitaires, de la cuisine, des sols (pose de parquet) et la peinture des murs avaient pour but de donner un "coup de neuf" et donc de faciliter la vente de l'appartement resté vide pendant trois ans. Les dépenses engagées par les contribuables dès 2010 à cet effet avaient apporté une plus-value à l'appartement, puisque les travaux avaient permis la vente de l'appartement.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, le Service cantonal des contributions du canton du Valais demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler les décisions du 26 mars 2014 et de confirmer les décisions sur réclamation du 27 août 2013. Il soutient que les dépenses en cause constituent des frais d'entretien non déductibles.

Les recours ont été enregistrés sous les n° d'ordre 2C 674/2014 pour la décision concernant A.X. _____ et 2C 675/2014 pour la décision concernant B.X. _____.

Les contribuables et la Commission cantonale en matière d'impôt ont conclu au rejet du recours.

Considérant en droit :

1.

L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF) d'une autorité judiciaire supérieure ayant statué en dernière instance cantonale, rendue dans une cause de droit public en matière d'impôt cantonal harmonisé et qui ne tombe pas sous le coup d'une clause d'exception de l'article 83 LTF (art. 86 al. 1 let. a et al. 2 LTF). Le recours en matière de droit public est ouvert (cf. art. 82 let. a LTF en relation avec l'art. 73 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]; ATF 130 II 202 consid. 1 p. 204). Le Service cantonal des contributions a qualité pour recourir (art. 73 al. 2 LHID).

Les causes 2C 674/2014 et 2C 675/2014, qui concernent les mêmes faits et questions juridiques ainsi que les membres d'une même hoirie, sont jointes.

2.

D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et son application par les instances cantonales aux dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation fiscale. Cependant, lorsque les dispositions de la LHID laissent une marge de manoeuvre aux cantons, le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral

se limite à l'arbitraire (cf. ATF 134 II 207 consid. 2 p. 209 s.), dont la violation doit être motivée conformément aux exigences accrues de l'art. 106 al. 2 LTF.

3.

3.1. L'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable ou d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses) (art. 12 al. 1 LHID). Le gain immobilier imposable consiste ainsi en la différence entre le produit de l'aliénation et les dépenses d'investissement (prix d'acquisition - ou valeur de remplacement - augmenté des impenses).

3.2. Ces notions ne sont pas définies de manière détaillée dans la loi d'harmonisation fiscale. Toutefois, les cantons sont tenus de respecter le principe des conditions comparables ("Kongruenzprinzip"). Selon ce principe, le prix d'acquisition et le prix d'aliénation doivent se référer à un immeuble comparable quant à sa substance matérielle et juridique: cela implique de prendre en compte, lors de la détermination du gain imposable, les plus-values mais aussi les moins-values matérielles et juridiques apportées à l'immeuble pendant la durée déterminante de possession (B. Zwahlen, in: Zweifel/Athanas [Ed.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)*, vol. I/1, Bâle 1997, n°45 et 58 ad art. 12 LHID; G. Rumo, *Die Liegenschaftsgewinn- und die Mehrwertsteuer des Kantons Freiburg*, Thèse Fribourg 1993, p. 185 et les nombreuses références citées).

3.3. En revanche, à raison des contraintes résultant du principe des conditions comparables, la notion d'impenses au sens de dépenses apportant une plus-value à l'immeuble relève du droit fédéral que le Tribunal fédéral examine librement, en particulier pour en coordonner la définition avec celle - en principe harmonisée (cf. toutefois arrêts 2C 393/2012 du 8 novembre 2012 in StE 2013 B 25.6 61 et 2C 390/2012 du 7 août 2012 in RF 67 2012 691) - de dépenses d'entretien et de remise en état des immeubles privés qui sont déductibles de l'impôt sur le revenu (art. 32 al. 2 LIFD et 9 al. 3 LHID; sur le besoin de coordination: G. Rumo, op. cit., p. 243 et 247; M. Klöti-Weber/J. Baur, *Kommentar zum Aargauer Steuergesetz*, 3e éd. 2009, Klöti-Weber/Siegrist/Weber édit., n°13 ad § 104).

Il s'ensuit que, hormis les frais d'investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement, auxquels le législateur fédéral a réservé un sort légal spécial (art. 32 al. 2 LIFD; 9 al. 3 LHID), les dépenses consenties sur les immeubles privés doivent être considérées soit comme des frais d'entretien qui maintiennent la valeur de l'immeuble déductibles du revenu, soit comme des frais de construction, de transformation et d'autres améliorations durables qui en augmentent la valeur (G. Rumo, op. cit., p. 226 et les nombreuses références). Une dépense consentie sur l'immeuble qui est déduite ou déductible de l'impôt sur le revenu ne peut dès lors plus être considérée comme appartenant aux impenses déductibles du gain immobilier, sous peine, dans le premier cas, d'accorder une double déduction contraire à l'imposition selon la capacité économique.

3.4. En Valais, le régime des dépenses consenties sur un immeuble privé est conforme à la loi sur l'harmonisation fiscale et identique à la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (cf. arrêt 2C 153/2014 du 4 septembre 2014 consid. 2.1 et 2.2 in StE 2014 B 25.6 63). En effet, l'impôt cantonal direct sur le revenu a pour objet l'ensemble des revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 12 al. 1 LF), en particulier, le rendement de la fortune immobilière (art. 17 al. 1 let. b LF). 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 (art. 28 al. 2 LF). Ne peuvent en revanche pas être déduits du revenu brut les frais de production ou d'amélioration d'éléments de fortune (art. 30 let. a LF).

L'impôt sur les gains immobiliers a quant à lui pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable ou d'un immeuble agricole ou sylvicole (art. 12 al. 3 et 44 LF). Selon l'art. 48 al. 1 LF, le bénéfice imposable est constitué par la différence

entre le produit de l'aliénation et les dépenses d'investissement (prix d'acquisition et impenses ou autre valeur s'y substituant). Constituent des impenses en particulier les frais de construction, de transformation et d'autres améliorations durables qui augmentent la valeur de l'immeuble (art. 51 let. a LF). Les impenses qui ont été déduites au titre de l'impôt sur le revenu et la valeur du travail du propriétaire sur son propre immeuble, qui n'a pas été soumise à l'impôt sur le revenu, ne peuvent pas être invoquées (art. 51 al. 2 LF).

4.

4.1. L'instance précédente a constaté que les sanitaires et la cuisine ont été remplacés et qualifié en substance les dépenses consenties par les intimées pour la réfection des sols et des murs de "coup de neuf". Elle en a déduit qu'elles entraient dans la notion d'impenses au sens de l'art. 51 let. a LF, parce que l'ensemble des travaux avait amélioré la qualité de l'appartement en lui conférant une valeur supplémentaire certaine.

4.2. Cette motivation est insuffisante. Le sort de la cause dépend en réalité strictement de la qualification de dépenses d'entretien ou de dépenses de plus-value qu'il y a lieu de donner à celles consenties par les intimées dans l'appartement en cause et non pas du point de savoir si les travaux ont donné un "coup de neuf" ou permis la vente de l'appartement. En pratique, la distinction entre les deux catégories de frais est difficile à mettre en application, en particulier lorsque les frais revêtent une fonction à la fois de maintien et d'augmentation de la valeur. Tel est le cas du remplacement d'une cuisine, de sanitaires ou de sols de qualité standard par des installations nouvelles dépassant le standard actuel par leur valeur ou leur qualité supérieures. Dans ce cas, les dépenses ne pourront pas être déduites en totalité comme frais d'entretien (cf. G. Rumo, op. cit., p. 242 s.); une répartition proportionnelle doit alors être entreprise (cf. pour les critères et les pro-rata de répartition: Service cantonal des contributions du canton de Fribourg, 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, p. 9 ss in

<http://www.fr.ch/scc/fr/pub/estimationimmeubles.htm>).

4.3. En l'espèce, le recourant et les contribuables intimées se sont bornés à opposer à la qualification juridique des unes la qualification juridique de l'autre. Or, pour savoir si le remplacement de la cuisine et des sanitaires ainsi que la pose de parquet sur le sol apportaient une plus-value ou ne constituaient en revanche que de l'entretien, il faut procéder à la comparaison de la valeur et de la qualité du standard des installations existantes par rapport à la valeur et à la qualité du standard des installations neuves. Or, l'arrêt attaqué ne contient pas de description des installations anciennes et nouvelles qui permettrait d'effectuer la comparaison et de s'assurer de la conformité de l'arrêt attaqué au droit fédéral. Le recours est par conséquent admis et la cause renvoyée au recourant pour instruction et nouvelle décision dans le sens des considérants.

5.

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours, à l'annulation des décisions rendues le 26 mars 2014 et au renvoi de la cause au Service cantonal des contributions du canton du Valais pour instruction et nouvelles décisions dans le sens des considérants et à la Commission de recours en matière d'impôt pour nouvelle décision sur les frais de la procédure devant elle. Succombant, les intimées doivent supporter les frais judiciaires solidairement entre elles (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Les causes 2C 674/2014 et 2C 675/2014 sont jointes.

2.

Le recours est admis. Les décisions rendues le 26 mars 2014 par la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais sont annulées.

3.

La cause est renvoyée au Service cantonal des contributions du canton du Valais pour instruction et nouvelles décisions dans le sens des considérants et à la Commission de recours en matière d'impôt pour nouvelle décision sur les frais de la procédure devant elle.

4.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge de B.X. _____ et A.X. _____ solidairement entre elles.

5.

Le présent arrêt est communiqué à la représentante de B.X. _____ et A.X. _____, au Service cantonal des contributions, à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 11 février 2015

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Zünd

Le Greffier : Dubey