

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 1003/2017

Arrêt du 21 juin 2018

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Zünd, juge président,  
Aubry Girardin et Stadelmann.  
Greffier : M. Jeannerat.

Participants à la procédure

X. \_\_\_\_\_,  
recourant,

contre

Service cantonal des contributions du canton  
de Fribourg,  
intimé.

Objet

Impôts fédéral direct, cantonal et communal, période fiscale 2013,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton de Fribourg, Cour fiscale, du 30 octobre 2017  
(604 2016 92 et 604 2016 93).

Faits :

A.

X. \_\_\_\_\_ est propriétaire d'une maison du XVIIIème siècle qu'il a acquise en 1980 et où il est domicilié. Il y a aménagé une piscine intérieure en 2001. Les valeurs fiscales et locatives de l'immeuble ont été augmentées dès la période fiscale 2002 en raison de la construction de cet aménagement. Elles s'élevaient à 23'916 fr. pour la valeur locative et à 522'000 fr. pour la valeur fiscale. À la suite d'un défaut de conception de la piscine consistant en l'absence d'un extracteur d'air, des travaux de remise en état ont dû être entrepris. Ces travaux ont donné lieu à une indemnisation de 161'000 fr. obtenue par transaction judiciaire fin 2008, étant précisé que l'avocat de X. \_\_\_\_\_ avait initialement conclu à une somme de 461'454.50 fr. en tenant compte d'un rapport d'expert.

Après que X. \_\_\_\_\_ a fait une réclamation en ce sens le 24 septembre 2009 en invoquant le caractère inutilisable de sa piscine, les valeurs locative et fiscale de son immeuble sont redevenues, dès 2008, celles existantes avant 2002, soit respectivement 18'684 fr. et 33'000 fr.

B.

B.a. Pour la période fiscale 2013, X. \_\_\_\_\_ et son épouse ont revendiqué la déduction de 52'491 fr. au titre de frais d'entretien d'immeuble. Sur cette somme, un montant de 44'125 fr. correspondait à une partie du coût des travaux exécutés en lien avec la piscine, sur un total 96'125 fr. Le premier montant cité représentait celui que les recourants estimaient à leur charge, après imputation de 52'000 fr. de l'indemnisation perçue par transaction judiciaire. Les travaux concernés consistaient en des travaux de déblaiement d'une benne avec matériaux à trier (820 fr.), de déshumidification et de ventilation du local de piscine avec installation d'un monobloc de traitement d'air (30'000 fr.), ainsi qu'en des travaux de démolition avec déblaiement de la piscine et d'installation d'une nouvelle piscine (63'305 fr.).

Par taxation ordinaire du 19 février 2015, le Service cantonal des contributions a limité la déduction pour frais d'entretien d'immeuble à 7'118 fr. L'impôt cantonal sur le revenu dû par les époux X. \_\_\_\_\_ a été fixé à 24'104.15 fr. sur la base d'un revenu imposable de 217'070 fr. et l'impôt

fédéral direct à 13'212 fr. sur la base d'un revenu imposable de 205'083 fr. Leur impôt sur la fortune a été arrêté à 933.25 fr. sur la base d'une fortune imposable de 373'330. fr.

B.b. Les époux X. \_\_\_\_\_ ont alors formé réclamation contre la taxation précitée.

Par décision du 10 juin 2016, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée s'agissant des frais de remise en état de la piscine, tout en l'admettant partiellement sur deux points qui ne font pas l'objet de la présente procédure. Par taxation définitive rectifiée du 16 juin 2016, il a donc arrêté l'impôt cantonal sur le revenu dû par les époux X. \_\_\_\_\_ à 23'617.70 fr. sur la base d'un revenu imposable de 213'795 fr. L'impôt fédéral direct a été pour sa part fixé à 12'796 fr. sur la base d'un revenu imposable de 201'808 fr. L'impôt sur la fortune n'a pas été modifié.

B.c. Le 21 juin 2016, X. \_\_\_\_\_ a recouru auprès de la Cour fiscale du Tribunal cantonal du canton de Fribourg (ci-après : le Tribunal cantonal) en concluant à l'admission des frais d'entretien d'immeuble requis dans sa déclaration d'impôt de 2013 et pour les années suivantes.

Le Tribunal cantonal a rejeté le recours de X. \_\_\_\_\_ dans la mesure de sa recevabilité par arrêt du 30 septembre 2017.

C.

Par mémoire du 27 novembre 2017, X. \_\_\_\_\_ interjette recours en matière de droit public contre l'arrêt précité auprès du Tribunal fédéral. Il conclut au " rejet " dudit arrêt et à l'admission de la " déductibilité des impenses réalisées proportionnellement à l'avancement des travaux effectués ".

Le Tribunal cantonal, à l'instar de l'Administration fédérale des contributions, concluent au rejet du recours, sous suite de frais. Le Service des contributions ne s'est quant à lui pas déterminé.

Considérant en droit :

#### I. Recevabilité, points de procédure et griefs formels

1.

Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l'art. 83 LTF. Il est donc en principe recevable comme recours en matière de droit public s'agissant des deux catégories d'impôts visés en l'espèce (cf. art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11], art. 73 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]; ATF 134 II 186 consid. 1.3 p. 188 s.). Le recours a en outre été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) par le contribuable destinataire de l'acte attaqué qui a qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF).

On peut se demander si le recours remplit les conditions de recevabilité prévues à l'art. 42 LTF en concluant au " rejet " de l'arrêt attaqué ainsi qu'à l'admission de la " déductibilité des impenses réalisés (sic) proportionnellement à l'avancement des travaux effectués ". Comme le recourant agit en personne, il convient toutefois de ne pas se montrer trop formaliste (arrêt 2C 1189/2014 du 26 juin 2015 consid. 1.4) et d'interpréter lesdites conclusions, selon le principe de la confiance, à la lumière de la motivation contenue dans les écritures (arrêt 4A 688/2011 du 17 avril 2012 consid. 2 non publié in ATF 138 III 425). En l'occurrence, on comprend des arguments du recourant que celui-ci souhaite obtenir la déductibilité, au titre de frais d'entretien de l'immeuble, des frais de remise en état de la piscine tant s'agissant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal, étant rappelé que le litige se limite, selon l'arrêt attaqué, à la période fiscale 2013.

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 et de son application par les instances cantonales aux dispositions de la LHID. Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF et en dérogation à l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral ne connaît toutefois de la violation des droits fondamentaux que si un tel moyen a été invoqué et motivé par le recourant, à savoir exposé de manière claire et détaillée (ATF 138 I 232 consid. 3 p. 237).

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF). Il ne peut s'en écarter que si les faits ont été constatés de façon manifestement inexacte - ce qui correspond à la notion d'arbitraire (ATF 136 II 304 consid. 2.4 p. 313 s.) - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF (art. 105 al. 2 LTF), et pour autant que la correction du vice soit susceptible d'influer sur le sort de la cause (cf. art. 97 al. 1 LTF). La partie

recourante qui entend s'écarter des constatations de l'autorité précédente doit expliquer de manière circonstanciée en quoi les conditions d'une exception prévue par l'art. 105 al. 2 LTF seraient réalisées. A défaut d'une telle motivation, il n'est pas possible de prendre en considération un état de fait qui diverge de celui contenu dans la décision attaquée, ni des faits qui n'y sont pas constatés (arrêt 2C 777/2015 du 26 mai 2016 consid. 2, non publié in ATF 142 I 152).

3.

Le recourant considère tout d'abord que le Tribunal cantonal aurait violé son droit d'être entendu. Selon lui, il serait en effet " discriminant de refuser d'entendre une personne dont la parole est sa meilleure manière d'expression contrairement à une autre personne qui maîtrise parfaitement l'écriture ". Par le biais d'un tel grief dont on pourrait se demander s'il satisfait les exigences de motivation (art. 106 al. 2 LTF; cf. supra consid. 2), le recourant semble se plaindre du fait qu'il n'ait pas pu s'exprimer oralement sur sa situation devant le Tribunal cantonal.

Sous l'angle de l'art. 29 al. 2 Cst. qui garantit le droit d'être entendu dans les procédures purement fiscales, dépourvues de connotation pénale, il n'existe pas, de façon générale, un droit d'être entendu oralement (cf. ATF 134 I 140 consid. 5.3 p. 148; ATF 130 II 425 consid. 2.1 p. 428 s.; arrêt 2C 834/2012 du 19 avril 2013 consid. 4.1). Il ressort de l'arrêt attaqué que la demande d'audition du recourant a été rejetée au motif que le dossier, constitué entre autres des pièces produites au dossier et des faits allégués par le recourant par écrit, était suffisant pour comprendre dans quelles circonstances les travaux de la piscine avaient été réalisés et pour examiner si les frais litigieux constituaient ou non des frais d'entretien d'immeuble. Selon le Tribunal cantonal, un interrogatoire du recourant n'aurait pas mis en lumière d'autres éléments déterminants pour l'issue du litige. On ne voit donc pas, dans un tel contexte, en quoi le droit d'être entendu du recourant aurait été violé.

4.

Le recourant conteste ensuite que les travaux relatifs à la nouvelle piscine aient apporté une plus-value à son immeuble, comme cela a été constaté dans l'arrêt attaqué. Il considère que la plus-value engendrée par les travaux de remplacement de la piscine se réduit à la valeur du tuyau d'évacuation de l'air vicié servant d'extracteur d'air, dont l'absence constituait une erreur de conception lors de l'aménagement de la première piscine.

Ce faisant, le recourant, qui n'invoque pas l'arbitraire dans l'établissement des faits, présente une version appellatoire des faits que ne peut être retenue (cf. consid. 2). On ne discerne au demeurant pas en quoi l'instance précédente aurait versé dans l'arbitraire en retenant que la valeur de la piscine, qui souffrait d'une erreur de conception, ne correspondait pas à celle qu'elle aurait dû avoir sans défaut. Il est clair que l'installation défectueuse n'avait pas apporté la plus-value attendue à la maison du recourant, ce d'autant que la piscine a dû être reconstruite. Du reste, le recourant a demandé et obtenu que la valeur locative et fiscale de son immeuble soit réduite dès 2008 du fait de la non-utilisation de sa première piscine. Dans la même logique, le Tribunal cantonal pouvait donc retenir, sans arbitraire, que la nouvelle piscine installée en 2013 a apporté une plus-value à l'immeuble du recourant.

### III. Impôt fédéral direct

5.

Le litige porte sur le point de savoir si les frais de remise en état de la piscine invoqués par le recourant peuvent, comme il le soutient, être déduits du revenu déterminant pour l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2013.

5.1. Le rendement de la fortune immobilière est soumis à l'impôt fédéral direct à titre de revenu imposable (art. 21 al. 1 LIFD). Il comprend notamment la valeur locative des immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété. Cette valeur se détermine compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable (art. 21 al. 1 let. b et al. 2 LIFD). Pour déterminer le revenu net, on défalque de l'ensemble des revenus imposables les dépenses et déductions générales prévues par les art. 26 à 33 LIFD (art. 25 LIFD). Le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire de l'impôt les frais nécessaires à leur entretien (art. 32 al. 2 phr. 1 LIFD). Au lieu du montant effectif des frais et primes se rapportant aux immeubles privés, il peut également faire valoir une déduction forfaitaire (art. 32 al. 4 phr. 1 LIFD; art. 2 de l'ordonnance fédérale du 24 août 1992 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct [RS 642.116; ci-après: OFIP]).

Pour les immeubles occupés en propre, seuls sont déductibles les frais d'entretien qui sont en rapport immédiat avec la valeur locative (imposable). Il s'agit en définitive des dépenses du contribuable pour les réparations et les rénovations du bien immobilier, représentant des charges et

non des investissements (arrêt 2C 434/2017 du 4 avril 2018 consid. 4.2). Ne peuvent en revanche être déduits les autres frais et dépenses, en particulier les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune au sens de l'art. 34 let. d LIFD. Il s'agit de dépenses d'investissement immobilier ayant pour effet d'apporter une plus-value à l'immeuble. Ils se démarquent donc des frais d'entretien en ce que ces derniers sont essentiellement encourus pour des travaux destinés à compenser l'usure normale de la chose due à son usage et à l'écoulement du temps, de même qu'à maintenir l'état d'entretien original du bien, de sorte à conserver la source du revenu que représente le bien immobilier pour le contribuable (NICOLAS MERLINO, op. cit., n. 64 ad art. 32 LIFD; aussi arrêt 2C 434/2017 du 4 avril 2018 consid. 4.2).

5.2. Les moins-values immobilières ne sont pas non plus déductibles du revenu, quels que soient leur nature et leur mode de réalisation (NICOLAS MERLINO, op. cit., n. 121 ad art. 32 LIFD). Par voie de conséquence, les dépenses qui visent à compenser de telles moins-values et qui ne constituent pas des frais d'entretien au sens de l'art. 32 al. 2 LIFD ne sont pas déductibles non plus. Ainsi en va-t-il, par exemple, contrairement à ce que prétend le recourant dans son mémoire, des frais de reconstruction d'un immeuble détruit par un incendie, ce même si ces frais n'ont pas été totalement couverts par l'assurance (arrêt 2A.52/1998 du 30 mars 1999 in NStP 1999 99). De même n'est-il pas possible de déduire des dépenses consenties en vue de la reconstruction d'une pergola qui aurait été rendue nécessaire à la suite de fortes chutes de neige (arrêt 2C 878/2010 du 19 avril 2011 consid. 6.1).

Dans la même logique, la jurisprudence a précisé, sous l'empire de l'ancien droit déjà, que les réparations opérées afin de remédier à des défauts découverts après l'acquisition d'un immeuble ou après la construction d'une nouvelle installation ne constituaient pas des travaux qui maintenaient ou rétablissaient une valeur obtenue antérieurement. Les réparations entreprises représentent en réalité une rénovation s'apparentant à une reconstruction. Les dépenses alors consenties, qui sont certes inattendues, mais inhérentes à toute acquisition immobilière ainsi qu'à tout projet de construction, ne s'assimilent donc pas des frais d'entretien déductibles, mais à des investissements supplémentaires (ATF 103 Ib 197). Le Tribunal fédéral a ainsi jugé, cette fois-ci sous l'empire de la LIFD, que les dépenses engagées en vue de la démolition et de la reconstruction d'un abri de voiture moins de trois ans après son installation en raison de moisissures ne représentaient pas des frais d'entretien déductibles. Dès lors que cet abri était déjà défectueux initialement, sa valeur réelle ne correspondait pas à celle à laquelle on pouvait s'attendre, de sorte que son assainissement créait une plus-value pour l'immeuble (arrêt TF 2C 677/2008 du 29 mai 2009 consid. 3.3 s.).

5.3. La jurisprudence précitée n'est pas remise en cause par la doctrine qui inclut dans les travaux d'investissement non déductibles les travaux liés à la correction des défauts cachés d'un immeuble (NICOLAS MERLINO, op. cit., n. 147 s. ad art. 32 LIFD; ZWAHLEN/LISSI, in Zweifel/Beusch [éd.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht - Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3e éd., 2017, n. 17 ad art. 32 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3e éd., 2016, n. 56 ad art. 32 LIFD).

5.4. En l'occurrence, le recourant a aménagé une piscine intérieure dans sa maison en 2001. L'installation comportait un défaut en ce sens qu'aucun extracteur d'air n'avait été installé. C'est le défaut en question qui a conduit à l'exécution de travaux de remise en état de l'immeuble et au remplacement de la piscine, comme l'a établi l'instance cantonale précédente et comme le recourant le reconnaît lui-même. En procédant au déblaiement du local de piscine, à sa déshumidification, à sa ventilation, à la démolition avec déblaiement de l'ancienne piscine ainsi qu'à l'installation d'une nouvelle piscine, le recourant a reconstruit une installation qui était défectueuse dès sa construction et a réparé les dommages causés par celle-ci. Ce faisant, il a exécuté des travaux d'investissement non déductibles, non pas des travaux d'entretien, car les travaux en question n'ont pas été causés par l'usure normale de la chose, ni par l'écoulement du temps (supra consid. 5.1). C'est donc à juste titre que le Tribunal cantonal a considéré, en conformité avec la jurisprudence fédérale exposée ci-avant (supra consid. 5.2), que le recourant n'était pas en droit de déduire les dépenses engendrées par les travaux précités de son revenu fiscal pour l'année 2013. Les critiques du recourant, qui y voit une application " arbitraire " du droit, sont donc infondées.

Enfin, on ne comprend pas pourquoi le recourant se plaint d'une prétendue " double imposition ", qui " obligerait le contribuable à renoncer à la réduction du revenu locatif ainsi qu'à la réduction de la valeur fiscale tout en l'obligeant à déclarer et se voir imposer le revenu de l'indemnité obtenue (les intérêts) et voir sa fortune être arbitrairement augmentée ". En l'espèce, le recourant a profité en 2008 d'une réduction de la valeur fiscale et locative de son immeuble, réduction qu'il a lui-même demandée

et qui lui était favorable. Il sied en revanche de relever que la déduction à laquelle prétend le recourant présenterait, elle, l'inconvénient de transférer à l'État une partie de la charge financière des travaux de réfection liés à une installation défectueuse. Il n'incombe pas à l'État d'assumer les conséquences financières du choix du recourant qui aurait théoriquement pu se faire entièrement dédommager pour de tels travaux, mais qui a accepté, par le biais d'une transaction judiciaire, une indemnisation qui, selon ses dires, ne couvre que partiellement les frais de réparation. Le recourant doit assumer les implications d'un tel choix qui peut se comprendre sous un angle non juridique, mais qui ne change rien au fait que

le droit fédéral n'autorise pas la déduction des moins-values immobilières appartenant à la fortune privée, ni, en règle générale, la déduction des frais de reconstruction (cf. arrêt TF 2C 57/2008 du 11 décembre 2008 consid. 2.5 in RDAF 2009 II 467).

5.5. Le recourant se prévaut en dernier lieu d'une " discrimination flagrante " en lien avec sa situation et celle d'une entreprise de location de voitures qui subirait un dégât sur un véhicule et recevrait pour ce dommage des prestations de l'assurance. Il perd toutefois de vue que l'inégalité de traitement suppose que le traitement différencié se rapporte à des situations comparables (ATF 143 I 37 consid. 8; arrêt 2C 996/2012 du 19 avril 2013 consid. 7.4). Or, on peine à discerner en quoi un propriétaire qui détient un immeuble dans sa fortune privée et qui a été partiellement dédommagé par l'assurance responsabilité civile d'un tiers pourrait se rapprocher d'une entreprise qui possède, dans sa fortune commerciale, une voiture et qui aurait été dédommagée par sa propre assurance dommage (cf. aussi arrêt 2C 996/2012 du 19 avril 2013 consid. 7.4).

5.6. Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct 2013.

### III. Impôt cantonal

6.

Dans le cadre du droit fiscal harmonisé qui régit l'imposition directe aux niveaux cantonal et communal, tant la notion de revenu que celle de déduction des frais nécessaires à l'entretien des immeubles privés, correspondent à la LIFD. D'ailleurs, et sous réserve de la détermination des éléments relatifs au calcul de la valeur locative, le droit harmonisé ne laisse plus aucune marge de liberté aux cantons s'agissant de la déductibilité des frais d'entretien d'immeubles. Les art. 7 al. 1 LHID et 22 al. 1 let. b de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD/FR; RSF 631.1) imposent ainsi, au titre du revenu, le rendement de la fortune y compris la valeur locative de l'habitation du contribuable dans son propre immeuble; les art. 9 al. 3 LHID et 33 al. 2 LICD/FR autorisent quant à eux le contribuable à déduire les frais nécessaires à l'entretien de ses immeubles privés. Par conséquent, les considérations développées pour l'impôt fédéral direct s'appliquent également aux impôts cantonal et communal relatifs à la période fiscale sous examen (arrêts 2C 434/2017 du 4 avril 2018 consid. 6 et 2C 878/2010 du 19 avril 2011 consid. 7 et les références citées). Partant, il y a donc également lieu de rejeter le recours en tant qu'il concerne l'impôt cantonal 2013.

7.

Succombant, le recourant doit supporter un émolument judiciaire (art. 66 al. 1 LTF). Il ne sera pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct pour la période fiscale de 2013.

2.

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt cantonal pour la période fiscale de 2013.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'500 fr., sont mis à la charge du recourant.

4.

Le présent arrêt est communiqué au recourant, au Service des contributions et au Tribunal cantonal du canton de Fribourg, Cour fiscale, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 21 juin 2018  
Au nom de la IIe Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

Le juge président : Zünd

Le Greffier : Jeannerat