



**9C 218/2023**

**Arrêt du 6 février 2024**

**IIIe Cour de droit public**

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Parrino, Président,  
Beusch et Scherrer Reber.  
Greffier : M. Bürgisser.

Participants à la procédure

A. \_\_\_\_\_,  
représenté par M e Dominique Morand, avocat,  
recourant,

*contre*

Service cantonal des contributions du canton du Valais, avenue de la Gare 35, 1950 Sion,  
intimé.

Objet

Impôts cantonaux et communaux du canton du Valais et impôt fédéral direct, période fiscale 2018,  
recours contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du  
Valais du 15 décembre 2022.

**Faits :**

**A.**

**A.a.** A. \_\_\_\_\_ (ci-après: le contribuable), domicilié dans le canton U. \_\_\_\_\_, est propriétaire de cent soixante-deux "box-garages" à V. \_\_\_\_\_ qu'il loue à des tiers.

A l'occasion du dépôt de sa déclaration d'impôt de l'année 2018, le contribuable a revendiqué, en lien avec les revenus provenant de la location de ses "box-garages", une déduction forfaitaire de 10 % à titre de frais d'entretien.

Par décision du 26 mars 2020, le Service cantonal des contributions du canton du Valais (ci-après: le Service cantonal des contributions) a procédé à la taxation du contribuable pour l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) et les impôts cantonaux et communaux (ci-après: ICC) de l'année 2018. Il a arrêté le revenu provenant de la location des "box-garages" à 242'618 fr. et a refusé la déduction forfaitaire pour certains d'entre eux.

Statuant le 28 janvier 2022, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation du contribuable et a modifié la décision de taxation au détriment de celui-ci, en ce sens qu'aucune déduction forfaitaire n'est admise à titre de frais d'entretien pour les "box-garages".

## B.

Par décision du 15 décembre 2022, la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais (ci-après: la Commission de recours) a rejeté le recours du contribuable.

## C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A. \_\_\_\_\_ conclut en substance à la réforme, tant pour l'IFD que les ICC de l'année 2018, de la décision de la Commission de recours en ce sens qu'une déduction forfaitaire liée à des frais d'entretien "sur les locations des box" est admise. Subsidiairement, il conclut à l'annulation de la décision entreprise et au renvoi de la cause à la Commission de recours ou au Service cantonal des contributions "pour statuer dans le sens des griefs invoqués".

Après que l'Administration fédérale des contributions a conclu au rejet du recours, le contribuable a déposé des observations.

### Considérant en droit :

#### 1.

**1.1.** L'arrêt attaqué a été rendu 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) qui ne tombe pas sous le coup des exceptions de l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. aussi art. 146 LIFD [RS 642.11] et 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]).

**1.2.** L'instance précédente a traité dans un seul arrêt de l'IFD et des ICC, ce qui est admissible (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où la partie recourante s'en prend clairement aux deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2), ce qui est le cas en l'espèce. Il y a donc lieu d'entrer en matière, sous réserve de ce qui suit.

**1.3.** Le recourant conclut à ce qu'un délai supplémentaire lui soit imparti "afin qu'il puisse faire valoir les frais effectifs encourus en lien avec ses box", dans l'hypothèse où le Tribunal fédéral "devait confirmer la non-déductibilité des frais d'entretien forfaitaires en l'espèce". Cette conclusion est irrecevable, puisque le recourant ne peut pas compléter ses conclusions après le délai de recours (cf. ATF 134 IV 156 consid. 1.7; arrêt 2C\_445/2015 du 26 août 2016 consid. 2.1).

#### 2.

**2.1.** 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 de sa mise en application par les instances cantonales aux dispositions de la LHID lorsque les dispositions de cette loi ne laissent pas de marge de manoeuvre aux cantons (arrêt 2C\_826/2015 du 5 janvier 2017 consid. 2 non publié in ATF 143 I 73; ATF 134 II 207 consid. 2). Tel est le cas en l'espèce, puisqu'est en cause la question de la déduction de frais d'entretien d'immeubles (cf. arrêt 2C\_137/2019 du 23 janvier 2020 consid. 7 et les références).

**2.2.** Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; ATF 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergeant de celui qui est contenu dans l'acte attaqué. En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur les critiques appellatoires portant sur l'état de fait ou l'appréciation des preuves (cf. ATF 147 IV 73 consid. 4.1.2; 140 III 264 consid. 2.3; 137 II 353 consid. 5.1).

#### 3.

**3.1.** Le litige a trait à la déduction de frais d'entretien d'immeubles. Il porte en particulier sur le point de savoir si c'est à bon droit que la Commission de recours a refusé la possibilité pour le recourant de déduire des frais d'entretien forfaitaires pour les "box-garages" qu'il loue à des tiers.

**3.2.** Après avoir renoncé, à titre d'appréciation anticipée des preuves, de procéder à une vision locale des objets loués, la cour cantonale a constaté que l'immeuble en cause appartenait à la fortune privée du contribuable. Elle a ensuite considéré que la déduction forfaitaire était exclue pour les immeubles utilisés par des tiers principalement à des fins commerciales, ce qu'il fallait comprendre comme les usages qui ne servaient pas à l'habitation privée. Or les "box-garages" loués par le contribuable ne servaient pas à l'habitation privée, de sorte que toute déduction forfaitaire des frais d'entretien d'immeuble devait être exclue.

**3.3.** A l'encontre de ce raisonnement, le recourant reproche en substance à la cour cantonale une violation de son droit d'être entendu en ce qu'elle aurait refusé à tort d'ordonner une vision locale, ainsi que d'avoir mal appliqué l'art. 32 LIFD. Pour le contribuable, les frais d'entretien seraient intégralement à sa charge et les "box" ne seraient aucunement destinés à un usage commercial. Par ailleurs, la nature des contrats conclus du point de vue du droit civil serait déterminante en l'espèce; à cet égard, il fait valoir qu'il n'aurait conclu aucun bail commercial. Partant, et puisque les espaces loués ne seraient pas utilisés principalement par des tiers à des fins commerciales, la déductibilité des frais d'entretien forfaitaire litigieux aurait dû être accordée.

#### **4.**

**4.1.** Sur le fond, l'art. 32 al. 2 LIFD, dans sa teneur en vigueur durant la période fiscale litigieuse, prévoyait que 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. L'alinéa 4 précisait qu'"au lieu du montant effectif des frais et primes se rapportant aux immeubles privés, le contribuable peut faire valoir une déduction forfaitaire. Le Conseil fédéral arrête cette déduction forfaitaire".

**4.2.** La pratique et la jurisprudence admettent de longue date qu'en matière d'impôt fédéral direct, la déduction forfaitaire, expressément limitée aux immeubles de la fortune privée par l'art. 32 al. 4 LIFD, n'est applicable qu'aux immeubles qui sont affectés de manière prépondérante à un usage privé, c'est-à-dire qui servent en premier lieu à l'habitation. L'alinéa 4 de la disposition précitée concrétise cette pratique et prescrit que la déduction forfaitaire n'entre pas en ligne de compte pour des immeubles de la fortune privée utilisés par des tiers principalement à des fins commerciales. Selon la jurisprudence, sous les termes "utilisés principalement à des fins commerciales", il faut comprendre tous les usages qui ne servent pas (avant tout) à l'habitation privée (cf. arrêts 2C\_1020/2017 du 11 septembre 2018 consid. 2.2.1; 2C\_996/2012 du 19 avril 2013 consid. 7.4.2 et les références; 2A.556/2004 du 2 mars 2005 consid. 2.2.2 et les références). En effet, la déduction forfaitaire a été instaurée en tant que raison principale dans le but de simplifier le travail administratif. Le contribuable, qui peut la choisir à la place de la déduction des frais effectifs (cf. art. 32 al. 4 LIFD), est ainsi dispensé de collecter et de conserver les pièces justificatives, alors que l'administration fiscale s'épargne le contrôle de ces documents. La déduction forfaitaire ne doit toutefois pas conduire à la violation du principe légal de l'imposition du revenu net des immeubles faisant partie de la fortune privée. Elle ne peut dès lors pas être appliquée lorsque les résultats qui en découlent sont manifestement incorrects (cf. arrêts 2C\_1020/2017 du 11 septembre 2018 consid. 2.2.2; 2C\_996/2012 du 19 avril 2013 consid. 7.4.2 et les références). De plus, même s'il s'agit d'immeubles faisant partie de la fortune privée, la déduction forfaitaire n'est pas accordée lorsque l'on peut établir que le propriétaire foncier n'a pas de frais d'entretien à supporter parce qu'ils sont régulièrement pris en charge par le locataire ou le fermier. En pareils cas, le propriétaire foncier ne peut déduire que ses dépenses effectives, car c'est uniquement de cette manière qu'il sera - conformément à la loi - imposé sur la base de son revenu net. Ceci vaut *a fortiori* pour les immeubles loués pour une utilisation à des fins commerciale (cf. arrêts 2C\_1020/2017 du 11 septembre 2018 consid. 2.2.4; 2C\_996/2012 du 19 avril 2013 consid. 7.4.2 et les références).

**4.3.** Le Tribunal fédéral a jugé que le traitement différencié des frais d'entretien en ce qui concerne, d'une part, les immeubles de la fortune commerciale et les immeubles de la fortune privée qui sont utilisés à des fins commerciales, et, d'autre part, des immeubles de la fortune privée utilisés à des fins

privées, était fondé sur des différences objectives (arrêts 2C\_996/2012 du 19 avril 2013 consid. 7.4.2; 2A.56/1998 du 1<sup>er</sup> novembre 1999 consid. 2d).

**4.4.** En l'espèce, il n'est pas contesté que les "box-garages" ne constituent pas des parties d'un immeuble qui seraient affectées à l'habitation privée. Cependant, s'il devait être établi, comme le recourant le fait valoir, que tout ou partie de ces "box-garages" sont utilisées à des fins purement privées - ce qui semble du reste être corroboré par la liste des locataires qu'il a fournie devant la juridiction cantonale, le recourant devrait être en mesure, cas échéant, de déduire des frais d'entretien forfaitaires y relatifs.

En effet, dans le contexte de l'application de l'art. 32 al. 4 LIFD, il ne se justifie pas de faire le départ entre le traitement fiscal lié à un immeuble loué à des fins d'habitation de celui loué en tant que garage ou en tant que "box-garage" par un locataire n'exerçant pas d'activité commerciale et qui l'utilise à des fins privées; il s'agit en effet, dans les deux cas, d'une utilisation à titre privé. Or ces situations se distinguent, du point de vue de la simplification administrative que vise la déduction forfaitaire, de celle d'un immeuble affecté de manière prépondérante à un usage commercial ou professionnel et pour lequel le preneur des locaux supporte en règle générale lui-même les frais d'entretien et peut, à l'aide notamment de sa comptabilité, consigner les frais d'entretien auxquels il doit faire face et pour lesquels l'établissement d'un forfait approprié apparaîtrait difficile (supra consid. 4.2).

**5.**

La cour cantonale étant partie de la prémisse erronée que les "box-garages" appartenant au recourant ne pouvaient pas, dans tous les cas, faire l'objet d'une déduction forfaitaire au sens de l'art. 32 al. 4 LIFD, elle n'a procédé à aucune constatation relative à la nature de l'utilisation des "box-garages" litigieux (utilisation privée ou utilisation dans le cadre d'une activité commerciale ou professionnelle et pour laquelle ces derniers supporteraient le paiement de frais d'entretien). Il n'appartient pas au Tribunal fédéral d'établir les faits comme le ferait une autorité de première instance (art. 107 al. 2 LTF). Il convient donc de renvoyer la cause au Tribunal cantonal du Valais, Cour de droit fiscal, qui a succédé le 1<sup>er</sup> janvier 2024 à la Commission de recours (cf. art. 7 al. 2 et 19 al. 2 de la loi du 11 février 2009 sur l'organisation de la Justice [LOJ; rs/VS 173.1]), pour qu'il procède en ce sens et rende une nouvelle décision, en accordant cas échéant (supra consid. 4.2) la déduction forfaitaire pour les "box-garages" loués à des fins privées.

**6.**

La réglementation relative à la déduction forfaitaire des frais d'entretien dans le droit valaisan (cf. art. 9 al. 3 LHID et 28 al. 2 et 4 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 [LF; rs/VS 642.1]) est similaire à celle du droit de l'impôt fédéral direct. Partant, le raisonnement conduit en matière d'IFD peut être appliqué *mutatis mutandis* aux ICC de la période fiscale sous examen.

**7.**

La conclusion subsidiaire du recourant s'avère bien fondée, ce qui conduit à l'admission du recours tant en matière d'IFD que d'ICC pour l'année fiscale 2018. Compte tenu de l'issue du litige, il n'est pas nécessaire d'examiner le grief du recourant en lien avec l'appréciation anticipée des preuves qui aurait été effectuée de manière arbitraire par la cour cantonale.

**8.**

L'intimé, qui ne s'est certes pas déterminé alors qu'il y a été invité, supportera les frais de la procédure fédérale puisqu'il succombe (art. 66 al. 1 LTF; arrêt 2C\_785/2013 du 28 mai 2014 consid. 6). Le recourant a droit à des dépens, qui seront supportés par le canton de Valais (art. 68 al. 1 et 2 LTF).

**Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :**

**1.**

Le recours, dans la mesure où il est recevable, est partiellement admis s'agissant de l'IFD de l'année 2018 et la décision du 15 décembre 2022 de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton de Valais est annulée. La cause est renvoyée au Tribunal cantonal du canton du Valais, Cour de droit fiscal, pour qu'il procède dans le sens des considérants puis statue à nouveau.

**2.**

Le recours, dans la mesure où il est recevable, est partiellement admis s'agissant des ICC de l'année 2018 et la décision du 15 décembre 2022 de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton de Valais est annulée. La cause est renvoyée au Tribunal cantonal du canton du Valais, Cour de droit fiscal, pour qu'il procède dans le sens des considérants puis statue à nouveau.

**3.**

Les frais de la procédure fédérale, fixée à 1'500 fr., sont mis à la charge du canton du Valais.

**4.**

Le recourant a droit à une indemnité de dépens, fixée à 2'800 fr., à la charge du canton du Valais.

**5.**

Le présent arrêt est communiqué aux parties, au Tribunal cantonal du Valais, Cour de droit fiscal et à l'Administration fédérale des contributions.

Lucerne, le 6 février 2024

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

Le Président : Parrino

Le Greffier : Bürgisser