

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



9C_184/2024

Arrêt du 22 août 2024

IIIe Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Parrino, Président,
Moser-Szeless et Beusch.
Greffier : M. Bürgisser.

Participants à la procédure

A. _____,
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 2020,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du Valais du
17 février 2024 (F1 24 43).

Faits :

A.

Les époux A._____ et B._____ sont domiciliés dans le canton de Valais. Ils y sont assujettis à l'impôt de manière illimitée.

Dans leur déclaration fiscale relative à l'année 2020, les conjoints ont fait valoir une déduction de 479'161 fr. dans la rubrique "autres déductions". Ils ont annoncé un revenu imposable négatif de 413'509 fr. pour l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) et de 422'756 fr. pour les impôts cantonaux et communaux (ICC).

Par décision de taxation du 18 août 2022, le Service cantonal des contributions du canton du Valais (ci-après: l'Administration fiscale) a, pour l'année fiscale 2020, fixé le revenu imposable des époux A._____ et B._____ pour l'IFD à 146'200 fr. et celui pour les ICC à 136'000 fr. A._____ (ci-après: le contribuable) a formé réclamation contre cette décision, au motif qu'un montant de 345'598 fr. 55 devait être admis en déduction des revenus de l'année 2020. En effet, ce montant concernait des travaux d'assainissement visant à économiser l'énergie, effectués sur deux bâtiments lui appartenant. Le contribuable a maintenu sa réclamation, à la suite d'un courrier de l'Administration fiscale.

Par décision sur réclamation du 6 décembre 2022, l'Administration fiscale a rejeté la réclamation. En substance, les frais revendiqués en déduction des revenus étaient antérieurs à l'entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2020 de la nouvelle législation fédérale et cantonale permettant un report des frais d'énergie, y compris de démolition. Le législateur n'avait pas prévu de règles transitoires particulières. Il en découlait donc que des frais nés antérieurement à l'année civile 2020 ne pouvaient pas être reportés et pris en considération durant la période fiscale 2020.

B.

Statuant par arrêt du 17 février 2024, le Tribunal cantonal du canton du Valais, Cour de droit fiscal (ci-après: le Tribunal cantonal), a rejeté le recours.

C.

Agissant par un "recours de droit public", A._____ conclut en substance à ce que le recours soit admis et la cause retournée au Tribunal cantonal, respectivement à l'Administration fiscale, pour

nouvelle décision en ce sens qu'il est procédé "au report des frais d'investissements de l'année 2019 sur la période fiscale 2020".

L'Administration fédérale des contributions et le Tribunal cantonal ont conclu au rejet du recours.

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 [LHID; RS 642.14]).

1.2 L'intitulé erroné de l'écriture ne nuit pas à son auteur, pour autant que les conditions de recevabilité du recours qui aurait dû être interjeté soient réunies (ATF 133 II 396 consid. 3.1).

1.3 L'instance précédente a traité dans un seul arrêt de l'IFD et des ICC, ce qui est admissible. Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où le recourant s'en prend clairement aux deux catégories d'impôts (ATF 142 II 293 consid. 1.2; 135 II 260 consid. 1.3.1).

1.4 Le recourant ne prend pas de conclusion formelle contre l'arrêt cantonal, étant rappelé que le recours en matière de droit public se caractérise comme un recours en réforme (art. 107 al. 2 LTF). On comprend toutefois à la lecture de son mémoire qu'il demande à ce que l'arrêt du Tribunal cantonal du 17 février 2024 soit modifié, en ce sens que des frais d'investissements qu'il a supportés durant l'année 2019 soient reportés – et admis en déduction – sur la période fiscale 2020 (sur l'interprétation des conclusions à la lumière de la motivation du recours, cf. ATF 133 II 409 consid. 1.4.1; arrêt 9C_707/2022 du 25 janvier 2024 consid. 1.2).

Les autres conditions de recevabilité étant remplies, il y a lieu d'entrer en matière.

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 pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (cf. ATF 144 II 313 consid. 5.3; cf. aussi ATF 134 II 207 consid. 2).

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).

3.

Le litige porte sur l'imposition du recourant pour l'IFD et les ICC de la période fiscale 2020. Il porte en particulier sur la question de la déductibilité, pour la période fiscale 2020, de frais d'investissements destinés à économiser l'énergie et qui ont été supportés par le contribuable antérieurement à cette période.

4.

Aux termes de l'art. 32 al. 2 LIFD (dans sa version en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2020 [RO 2017 6873]), 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. Le Département fédéral des finances détermine quels investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien. Les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement sont assimilés aux frais d'entretien.

Selon l'art. 32 al. 2^{bis} LIFD, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2020 (RO 2017 6873), "les coûts d'investissement visés à l'al. 2, 2^e phrase, et les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement, sont déductibles au cours des deux périodes fiscales suivantes, lorsqu'ils ne peuvent pas être entièrement pris en considération durant la période fiscale en cours, pendant laquelle les dépenses ont été effectuées".

5.

5.1 En ce qui concerne l'IFD, la cour cantonale a considéré qu'en dérogation au principe de périodicité, l'art. 32 al. 2^{bis} LIFD élargissait la période pendant laquelle les frais d'investissement destinés à économiser l'énergie et à protéger l'environnement et les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement pouvaient être déduits fiscalement. Cependant, selon la jurisprudence fédérale (cf. ATF 137 II 371 consid. 3.2), l'interdiction de la rétroactivité (proprement dite) des lois (fiscales) faisait obstacle à l'application d'une norme à des faits antérieurement révolus avant son entrée en vigueur. Comme l'avait fait valoir l'intimée, les frais dont le recourant demandait la déduction avaient été engagés antérieurement au 1^{er} janvier 2020, soit à un moment où la possibilité d'un report au sens du nouvel art. 32 al. 2^{bis} LIFD n'existait pas. Partant, c'était à bon droit que l'Administration fiscale avait refusé d'admettre la déduction, pour l'année fiscale 2020, de frais supportés antérieurement (soit en 2019).

5.2 Le recourant fait avant tout valoir que les dispositions du report contenues à l'art. 32 al. 2^{bis} LIFD ne seraient en réalité qu'un "ajout" ou un "complément aux règles" permettant la déduction fiscale des coûts d'investissement durant l'année où ils ont été générés. Il ne serait donc pas question de faits déterminants pour l'application des dispositions légales relatives au report, et ce d'autant plus que les coûts d'investissement litigieux pouvaient déjà faire l'objet d'une déduction en 2019 en vertu de la législation alors en vigueur. Pour le contribuable, les normes en vigueur au 1^{er} janvier 2020 permettraient donc la déduction des investissements consentis durant l'année 2019.

À l'appui de son raisonnement, le recourant se réfère également à l'arrêt publié à l'ATF 102 la 31, selon lequel il n'y a pas de rétroactivité proprement dite lorsque des faits antérieurs à l'entrée en vigueur de nouvelles dispositions fiscales sont pris en considération en tant qu'éléments servant au calcul de l'impôt. Il soutient que le principe de la rétroactivité ne s'appliquerait pas en l'espèce, puisque selon cet arrêt, la quotité de l'impôt relative à l'année fiscale 2020, déterminée selon la nouvelle législation, devrait prendre en compte des coûts générés par les investissements consentis antérieurement. Il s'agirait en effet uniquement de prendre en compte des éléments servant au calcul de l'impôt.

6.

6.1 On rappellera que selon un principe général de droit intertemporel, les dispositions légales applicables à une contestation sont celles en vigueur au moment où se sont produits les faits juridiquement déterminants pour trancher celle-ci. Liée aux principes de sécurité du droit et de prévisibilité, l'interdiction de la rétroactivité des lois résulte du droit à l'égalité de traitement (art. 8 Cst.), de l'interdiction de l'arbitraire et de la protection de la bonne foi (art. 5 et 9 Cst.). L'interdiction de la rétroactivité (proprement dite) fait obstacle à l'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur, car les personnes concernées ne pouvaient, au moment où ces faits se sont déroulés, connaître les conséquences juridiques découlant de ces faits et se déterminer en connaissance de cause. Une exception à cette règle n'est possible qu'à des conditions strictes, soit en présence d'une base légale suffisamment claire, d'un intérêt public prépondérant, et moyennant le respect de l'égalité de traitement et des droits acquis. La rétroactivité doit en outre être raisonnablement limitée dans le temps (cf. arrêts 9C_648/2022 du 9 janvier 2024 consid. 6 et les références, destiné à la publication; 2C_339/2021 du 4 mai 2022 consid. 4.1 et les références).

6.2 En matière fiscale, il y a rétroactivité lorsque l'obligation imposée au contribuable se fonde sur des faits antérieurs et entièrement révolus lors de l'entrée en vigueur de la loi (cf. arrêts 9C_648/2022 du 9 janvier 2024 consid. 6 et les références, destiné à la publication; 2C_339/2021 du 4 mai 2022 consid. 4.1 et les références).

Le Tribunal fédéral a considéré que des faits antérieurs à l'entrée en vigueur de nouvelles dispositions fiscales peuvent en revanche être prises en considération en tant qu'éléments servant au calcul de l'impôt; la quotité d'un impôt peut donc être déterminée sur la base de faits antérieurs à l'entrée en vigueur de la loi (ATF 102 la 31; arrêts 2C_339/2021 du 4 mai 2022 consid. 4.1; 1C_366/2016 du 13 février 2017 consid. 2.1). En d'autres termes, une nouvelle loi fiscale peut prévoir que, pour déterminer l'objet fiscal existant après son entrée en vigueur, il faut prendre l'année précédant son entrée en vigueur comme base de calcul.

6.3 Le recourant ne saurait être suivi lorsqu'il allègue, en lien avec l'ATF 102 la 31, que les frais litigieux qu'il aurait effectués en 2019 ne seraient qu'un élément de fixation de l'impôt pour l'année 2020. En effet, le contribuable demande en réalité de pouvoir reporter des frais

liés à l'année 2019 sur l'année fiscale 2020, alors même que le mécanisme de report n'a été introduit qu'avec effet au 1^{er} janvier 2020, sans disposition transitoire. Or ledit mécanisme de report des investissements n'a pas seulement un lien avec la prise en compte d'éléments antérieurs à la période fiscale en cause pour fixer le calcul de l'impôt de celle-ci mais constitue en réalité un mode d'imposition nouveau qui déroge au principe de périodicité et qui était inconnu de la législation avant cette date. En d'autres termes, faire droit aux conclusions du contribuable reviendrait à permettre la déductibilité de frais liés à l'année 2019 par un nouveau traitement fiscal de ceux-ci qui n'existait pas dans la législation applicable durant cette année. Un tel procédé serait contraire au principe d'interdiction de la rétroactivité proprement dite des lois.

En définitive, c'est en conformité au droit fédéral que le Tribunal cantonal a nié le droit du contribuable de déduire les frais litigieux effectués en 2019 durant la période fiscale 2020.

7.

Dans la mesure où l'art. 28 al. 2^{bis} de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 (LF/VS; rs/VS 642.1), qui transpose en droit cantonal l'art. 9 al. 3^{bis} LHID, a une teneur identique à l'art. 32 al. 2^{bis} LIFD, on peut renvoyer aux considérants qui ont été développés en matière d'IFD et les appliquer mutatis mutandis aux ICC de la période fiscale sous examen.

8.

8.1 Le recourant se plaint ensuite de ce que le Tribunal cantonal aurait fixé les frais judiciaires à 1'200 fr., alors que l'ancienne Commission de recours en matière fiscale (compétente jusqu'au 31 décembre 2023) n'avait demandé qu'une avance de frais à hauteur de 500 fr. Selon lui, la cour cantonale aurait dû demander une avance de frais complémentaire. À défaut, "une telle augmentation du montant des frais dans la décision finale n'est admissible qu'en cas de raisons importantes et mérite une argumentation un peu plus développée". Il demande donc que les frais de la procédure cantonale soient fixés à 500 fr.

8.2 En matière d'impôt fédéral, l'art. 144 al. 1 LIFD prévoit que les frais de la procédure devant la commission cantonale de recours sont mis à la charge de la partie qui succombe; lorsque le recours est partiellement admis, ils sont répartis proportionnellement. Le montant

des frais de la procédure devant la commission cantonale de recours est fixé par la législation cantonale (art. 144 al. 5 LIFD). L'art. 89 al. 1 de la loi valaisanne du 6 octobre 1976 sur la procédure et la juridiction administratives (LPJA; rs/VS 172.6) comprend une règle similaire à l'art. 144 al. 1 LIFD; il prévoit qu'en règle générale, la partie qui succombe en cas de recours supporte les frais. Si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits. La fixation des frais se fonde sur la loi valaisanne du 11 février 2009 fixant le tarif des frais et dépens devant les autorités judiciaires ou administratives (LTar; rs/VS 173.8), à laquelle renvoie l'art. 8 de la loi valaisanne du 24 septembre 1997 d'application de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LALIFD; rs/VS 658.1).

Selon la jurisprudence, l'autorité cantonale de recours dispose d'un large pouvoir d'appréciation dans la fixation et la répartition des frais et dépens de la procédure cantonale, s'agissant d'une matière qui, comme en l'occurrence, relève de la législation cantonale de procédure applicable à la cause. Le Tribunal fédéral n'intervient que si cette autorité a interprété ou appliqué de manière arbitraire le droit cantonal concerné ou si elle a abusé de son pouvoir d'appréciation, notamment si la décision ne peut se justifier par des raisons objectives (arrêt 2C_1010/2021 du 17 décembre 2021 consid. 8.4; cf. ATF 147 I 241 consid. 6.2.1).

8.3 Par son argumentation, le recourant ne démontre pas que la cour cantonale, qui a expliqué à satisfaction de droit avoir fixé les frais judiciaires en vertu des principes de la couverture des frais et de l'équivalence des prestations (et qui a notamment appliqué les art. 3, 11 et 25 LTar), aurait fait preuve d'arbitraire dans l'application du droit cantonal ou qu'elle aurait excédé son pouvoir d'appréciation. Par ailleurs, il ne met pas en lumière quelle disposition de droit cantonal aurait obligé le Tribunal cantonal à mettre les frais judiciaires fixés dans son arrêt de manière équivalente au montant de l'avance de frais requise par l'ancienne Commission de recours en matière fiscale. Le grief doit être écarté.

9.

Compte tenu de ce qui précède, le recours est entièrement mal fondé, tant en matière d'IFD que d'ICC.

10.

Le recourant, qui succombe, doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté en ce qui concerne l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2020.

2.

Le recours est rejeté en ce qui concerne les impôts cantonaux et communaux de la période fiscale 2020.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 3'500 fr., sont mis à la charge du recourant.

4.

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 22 août 2024

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

Le Président :

Le Greffier :

Parrino

Bürgisser