



9C 653/2022

Arrêt du 24 mai 2023

IIIe Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Stadelmann, Juge président, Moser-Szeless et Beusch.

Greffier : M. Bürgisser.

Participants à la procédure

1. A. _____,

2. B. _____,

tous les deux représentés par Fiduciaire C. _____ SA,
recourants,

contre

Service cantonal des contributions du canton du Valais, section des personnes physiques, bâtiment Planta, avenue de la Gare 35, 1951 Sion.

Objet

Impôts cantonaux et communaux et l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2017,

recours contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais du 24 février **2022**.

Faits :

A.

A.a. A. _____ et B. _____ (ci-après: les contribuables) sont mariés et domiciliés dans le canton du Valais. Ils y sont propriétaires de plusieurs biens immobiliers, dont la parcelle n° xxx sise sur la commune de D. _____, acquise en 2016. Un garage, entièrement démoli et reconstruit en 2017 pour un montant total de 154'850 fr. 25, se trouve sur cette parcelle.

A.b. Par procès-verbal de taxation du 17 septembre 2020, rectifiant celui du 30 juillet 2020, le Service cantonal des contributions du canton du Valais (ci-après: le Service cantonal des contributions) a procédé à la taxation des contribuables pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après: ICC), ainsi que pour l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) de l'année 2017. En substance, il a refusé la déduction des coûts liés aux travaux de démolition et de reconstruction du garage sis sur la parcelle n° xxx de la commune de D. _____, revendiqués par les contribuables en tant que frais d'entretien. Il a par ailleurs ajouté une part privée sur les frais de véhicule et de téléphone, liée à l'activité lucrative indépendante de la contribuable. Par décision sur réclamation du 20 avril 2021, la Commission cantonale d'impôts des personnes physiques a rejeté la réclamation des contribuables.

B.

Statuant par décision du 24 février 2022 sur le recours des contribuables, la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais (ci-après: la Commission de recours) l'a partiellement admis. En bref, elle a annulé les reprises effectuées à titre de parts privées sur les frais de véhicules et confirmé le refus du Service cantonal des contributions de déduire, en tant que frais d'entretien, les coûts relatifs à la démolition et la reconstruction du garage.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A. _____ et B. _____ concluent en substance à la réforme de la décision entreprise en ce sens que la déductibilité des frais d'entretien de l'immeuble soit admise à hauteur de 87'925 fr.

Le Service cantonal des contributions et l' Administration fédérale des contributions ont conclu au rejet du recours.

Considérant en droit :

I. Recevabilité et pouvoir d'examen

1.

1.1. Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF) rendue par une autorité judiciaire cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (cf. art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup d'une des exceptions prévues à l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est dès lors ouverte (cf. 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]). Pour le reste, le recours a été déposé en temps utile (cf. art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (cf. art. 42 LTF) par les recourants, qui ont la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

1.2. Le Tribunal cantonal a rendu un seul arrêt valant tant pour les ICC que pour l'IFD, ce qui est en principe admissible dès lors qu'il ressort clairement dudit arrêt que le litige porte sur les deux catégories d'impôts. Dans ces circonstances, le dépôt d'un seul recours pour les ICC et l'IFD est également admis (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1; arrêt 2C_290/2022 du 23 janvier 2023 consid. 1.2).

2.

2.1. Pour statuer, le Tribunal fédéral se fonde sur les faits établis par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des situations visées à l'art. 105 al. 2 LTF. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6; 139 II 373 consid. 1.6). Conformément aux exigences de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF, le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions sont réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergent 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; 141 IV 369 consid. 6.3; 140 III 264 consid. 2.3; 137 II 353 consid. 5.1).

Les recourants perdent de vue ces principes lorsqu'ils présentent des faits qui "constituent grosso modo l'état de faits" qu'ils ont présenté devant l'instance cantonale, sans démontrer que la cour cantonale aurait constaté les faits de manière arbitraire. Il n'en sera dès lors pas tenu compte.

2.2. 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 de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (arrêt 2C_826/2015 du 5 janvier 2017 consid. 2, non publié in ATF 143 I 73) comme c'est le cas en l'espèce, puisque le droit harmonisé ne laisse plus aucune marge de liberté aux cantons s'agissant de la déductibilité des frais d'entretien d'immeubles (cf. arrêt 2C_137/2019 du 23 janvier 2020 consid. 7 et les arrêts cités).

II. Objet du litige, arrêt cantonal et position des parties

3.

3.1. Le litige porte sur la question de savoir si les frais engagés par les contribuables, revendiqués à hauteur de 87'925 fr., afin de démolir et reconstruire le garage sis sur leur parcelle n° xxx de la commune de D. _____ constituent des frais d'entretien déductibles pour l'année fiscale 2017.

3.2. La juridiction cantonale a constaté que les recourants avaient acquis en 2016 la parcelle n° xxx sur laquelle était notamment érigé un garage. Se référant à l'argumentation des recourants, selon laquelle lors du projet de rénovation du garage, l'assainissement de sa structure s'était avéré nécessaire, elle a refusé toute déduction. En effet, selon la jurisprudence topique (cf. arrêt 2C_1003/2017 21 juin 2018 consid. 5.1 et 5.2), les réparations opérées afin de remédier à des défauts découverts après l'acquisition d'un immeuble ne pouvaient pas être assimilés à des frais d'entretien déductibles au sens de l'art. 32 al. 2 LIFD, mais constituaient des investissements supplémentaires. En outre, constatant que les travaux n'avaient pas été entrepris pour pallier l'usure normale du bâtiment et avaient abouti à la reconstruction du garage, les premiers juges ont considéré qu'il s'agissait d'un "immeuble nouveau qui a été reconstruit". En conséquence, les dépenses en cas de reconstruction d'un immeuble après sa destruction ne constituaient pas des frais d'entretien déductibles mais des frais d'investissement.

3.3. Les recourants reprochent à la juridiction cantonale une violation de l'art. 32 al. 2 LIFD, ainsi que de la disposition correspondante en droit cantonal (cf. art. 28 al. 2 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 [LF; rs/VS 642.1]). Ils font en substance valoir qu'il n'était pas question de défauts découverts - qui auraient consisté en une structure dangereuse nécessitant un assainissement ou des compensations de moins-values immobilières -, puisque ce n'était qu'à l'occasion du projet de rénovation que l'assainissement de la structure avait été recommandé par les professionnels. De plus, c'était essentiellement pour des raisons de coût qu'il avait été décidé de démolir et de reconstruire le garage. Dès lors, l'augmentation de la valeur du bien immobilier ne pouvait pas être déterminée à hauteur de l'entier des frais de rénovation de 154'850 fr. Au terme d'une analyse détaillée des travaux réalisés, des frais d'entretien déductibles à hauteur de 87'925 fr. devaient être fiscalement reconnus pour l'impôt sur le revenu.

3.4. Pour sa part, le Service cantonal des contributions fait valoir que les travaux exécutés en l'espèce équivalaient, en pratique, à une nouvelle construction. Or les frais qui en découlaient devaient être considérés comme des dépenses d'investissement immobilier non déductibles, conformément à la jurisprudence.

III. Impôt fédéral direct

4.

4.1. Selon l'art. 32 al. 2, 1^{ère} phrase, LIFD (dans sa teneur au 1^{er} janvier 2017 en vigueur jusqu'au 31 décembre 2019 et applicable à la présente cause), "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". En revanche, l'art. 34 let. d LIFD prévoit que ne peuvent pas être déduits les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune.

Selon la jurisprudence, dans le cas de nouvelles constructions, les frais investis ne peuvent pas être considérés comme des dépenses d'entretien, mais doivent être assimilés à des dépenses d'investissement non déductibles. Le Tribunal fédéral a considéré qu'il devait en aller de même des dépenses engagées en vue de la démolition et de la reconstruction d'un bâtiment, dans le cadre d'une remise en l'état de celui-ci (cf. arrêts 2C_558/2016 du 24 octobre 2017 consid. 2.7.2; 2C_63/2010 du 6 juillet 2010 consid. 2.1; cf. aussi arrêts [9C_704/2022](#) du 20 février 2023 consid. 3.1; 2C_1003/2017 du 21 juin 2018 consid. 5.2; NICOLAS MERLINO, *Impôt fédéral direct*, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2^e éd. 2017, n° 141 ad art. 32 LIFD; PETER LOCHER, *Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, vol. I, 3^e éd. 2019, n° 27 ad art. 32 LIFD).

4.2. La question de savoir si des défauts cachés évoqués par les recourants - quant auxquels la juridiction cantonale n'a pas procédé à des constatations propres - ont rendu nécessaires les travaux entrepris n'est pas déterminante en l'espèce. En effet, selon les faits établis par les premiers juges, qui ne sont pas remis en cause par les parties, les contribuables ont démoli puis reconstruit leur garage sis sur la parcelle n° xxx de la commune de D._____. Partant, et conformément à la jurisprudence (supra consid. 4.1), ils ont effectué des travaux qui doivent être uniquement assimilés à des dépenses d'investissement immobilier au sens de l'art. 34 let. d LIFD. Il s'ensuit que, contrairement à ce qu'ils font valoir, il n'y a pas lieu de procéder à une répartition entre les dépenses qui devraient être considérées comme des frais d'entretien et celles qui devraient être qualifiées de frais d'investissement. Le recours doit donc être rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

IV. Impôts cantonaux et communaux

5.

Dans le cadre du droit fiscal harmonisé qui régit l'imposition directe aux niveaux cantonal et communal et qui ne laisse plus aucune marge de liberté aux cantons s'agissant de la déductibilité des frais d'entretien d'immeubles (supra consid. 2.2), la notion de déduction de tels frais correspond à celle de la LIFD (cf. art. 9 al. 3 LHID et 28 al. 2 LF). Par conséquent, les considérations développées pour l'impôt fédéral direct s'appliquent également aux impôts cantonaux et communaux relatifs à la période fiscale sous examen. Partant, il y a également lieu de rejeter le recours en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal.

V. Conclusion, frais et dépens

6.

Le recours est rejeté.

7.

Les recourants, qui succombent, supporteront les frais de la procédure fédérale (art. 66 al. 1 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

2.

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne les impôts cantonaux et communaux.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'500 fr., sont mis à la charge des recourants.

4.

Le présent arrêt est communiqué aux recourants, au Service cantonal des contributions du canton du Valais, section des personnes physiques, à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais et à l'Administration fédérale des contributions.

Lucerne, le 24 mai 2023

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

Le Juge président : Stadelmann

Le Greffier : Bürgisser