

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



2C\_161/2020

Arrêt du 24 juin 2020

Ile Cour de droit public

Composition  
MM. les Juges fédéraux, Seiler, Président,  
Donzallaz et Beusch.  
Greffier : M. de Chambrier.

Participants à la procédure  
A. \_\_\_\_\_,  
recourant,

contre

Service cantonal des contributions du canton du Valais.

Objet  
Impôts cantonal et communal et impôt fédéral direct année 2016,

recours contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais du 14 novembre 2019.

**Considérant en fait et en droit :**

1.

A. \_\_\_\_\_, domicilié à B. \_\_\_\_\_, a déposé le 19 janvier 2018 auprès du fisc valaisan sa déclaration en matière d'impôts cantonaux et communaux (ci-après: ICC) et d'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) pour l'année 2016. Il faisait valoir, en déduction de son revenu, un montant de 54'227 fr. au titre de frais d'entretien du chalet "C. \_\_\_\_\_" à D. \_\_\_\_\_.

Par procès-verbal de taxation du 12 juillet 2018, le Service cantonal des contributions du canton du Valais (ci-après: le Service cantonal) a procédé à la taxation du contribuable pour l'année 2016. Il refusa la déduction de 53'039 fr. déclarée par le contribuable au titre de frais d'entretien. Ce montant correspondait à une facture de 40'035.60 fr. pour la pose d'une passerelle entre deux bâtiments propriétés du contribuable, sis sur la commune de D. \_\_\_\_\_, et à une facture de 13'003.20 fr. pour la pose d'un sas d'entrée devant l'un des deux bâtiments en question. Selon lui, les dépenses en cause représentaient des frais d'investissement non déductibles.

Le 18 mars 2019, le Service cantonal a rejeté la réclamation formée par le contribuable. Par arrêt du 14 novembre 2019, la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais (ci-après: la Commission de recours) a rejeté le recours interjeté par le contribuable contre la décision précitée du 18 mars 2019.

2.

Par acte du 9 février 2010 [recte: 2020], A. \_\_\_\_\_ a interjeté un "recours" auprès du Tribunal fédéral contre l'arrêt susmentionné de la Commission de recours en demandant, sous suite des frais, de lui reconnaître les déductions de 13'003.20 fr. et de 40'035.60 fr. requises dans sa déclaration d'impôt 2016 et la modification du procès-verbal de taxation du 12 juillet 2018 dans ce sens.

La Commission de recours et le Service cantonal renoncent à déposer des observations détaillées et concluent au rejet du recours. L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours.

3.

**3.1.** Le recourant a simplement déclaré former un "recours" auprès du Tribunal fédéral. Cette désignation imprécise ne saurait lui nuire à condition que le recours remplisse les exigences légales de la voie de droit qui lui est ouverte (cf. **ATF 138 I 367** consid. 1.1 p. 370).

**3.2.** L'arrêt attaqué concerne aussi bien l'IFD que l'ICC de la période fiscale 2016. Comme ces domaines relèvent du droit public et qu'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF n'est réalisée, la voie du recours en matière droit public est ouverte sur la base de l'art. 82 let. a LTF. L'art. 146 LIFD (RS 642.11) confirme du reste l'existence de cette voie de droit pour l'IFD. Il en va de même pour l'ICC litigieux: l'imposition des personnes physiques étant une matière

harmonisée aux art. 7 ss LHID (RS 642.14), la contestation peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public en vertu de l'art. 73 al. 1 LHID.

**3.3.** La Commission de recours a rendu un seul arrêt valant tant pour l'IFD que pour les ICC du recourant, ce qui est en principe admissible (**ATF 135 II 260** consid. 1.3.1 p. 262 ss), dès lors qu'il ressort clairement dudit arrêt que le litige porte sur les deux catégories d'impôts (cf. **ATF 135 II 260** consid. 1.3.1 p. 262; arrêt 2C\_898/2019 du 21 janvier 2020 consid. 4.2 et l'autre référence citée). Dans ces circonstances, on ne peut pas reprocher au recourant d'avoir formé les mêmes griefs et pris des conclusions valant pour les deux catégories d'impôts dans son recours devant le Tribunal fédéral (cf. **ATF 135 II 260** consid. 1.3.3 p. 264).

**3.4.** Les autres conditions de recevabilité étant réunies (cf. art. 42, 86 al. 1 let. d et al. 2, 89 al. 1, 90, 100 al. 1 LTF), il convient d'entrer en matière sur le recours.

#### 4.

Le litige porte sur la déduction des montants de 13'003.20 fr. et de 40'035.60 fr. du revenu imposable du recourant pour la période fiscale 2016, aussi bien sous l'angle de l'ICC que de l'IFD, en lien avec des immeubles sis à D. \_\_\_\_\_.

#### 5.

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus 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 142 II 355** consid. 6 p. 358; **139 II 373** consid. 1.6 p. 377). La partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées (cf. art. 106 al. 2 LTF). A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (cf. **ATF 137 II 353** consid. 5.1 p. 356). Les critiques de nature appellatoire sont irrecevables (**ATF 145 IV 154** consid. 1.1 p. 156 et les références citées).

En l'occurrence, le recourant indique ne pas contester les faits tels qu'ils ressortent de l'arrêt attaqué. Il ajoute toutefois certains éléments et indique maintenir que le Chef du Service cantonal avait reconnu que les frais en cause seraient déductibles au titre de frais d'entretien. Dans la mesure où il n'invoque pas, ni a fortiori ne démontre, que les faits auraient été établis de manière manifestement inexacte ou en violation du droit par la Commission de recours, la Cour de céans ne prendra pas en considération les éléments de fait exposés dans le recours qui ne résultent pas déjà de l'arrêt attaqué.

#### Impôt fédéral direct

#### 6.

**6.1.** La déductibilité des frais d'entretien immobiliers est régie par l'art. 32 LIFD. Selon l'alinéa 2 de cette disposition, le contribuable qui possède des immeubles privés peut ainsi déduire de l'impôt les frais nécessaires à leur entretien, soit principalement les dépenses dues aux réparations ou aux rénovations du bien immobilier, si elles n'entraînent pas une augmentation de la valeur de l'immeuble (cf. art. 1 al. 1 let. a ch. 1 de l'ordonnance de l'AFC du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct [RS 642.116.2]). Ne sont pas déductibles les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune (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 (arrêt 2C\_1003/2017 du 21 juin 2018 consid. 5.1).

**6.2.** L'art. 32 al. 2 LIFD prévoit également que le Département fédéral des finances détermine dans quelle mesure les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien (dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2019; RO 2015 9). L'art. 5 de l'ancienne ordonnance fédérale du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles (en vigueur jusqu'au 31 décembre 2019; RO 1992 1792) prévoit que sont réputés investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement les frais encourus en vue de rationaliser la consommation d'énergie ou de recourir aux énergies renouvelables. Ces investissements concernent le remplacement d'éléments de construction ou d'installations vétustes et l'adjonction d'éléments de construction ou d'installations dans des bâtiments existants. L'ordonnance fédérale du Département fédéral des finances du 24 août 1992 sur les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables (RS 642.116.1) comporte une liste non exhaustive de mesures techniques pouvant conduire à une déduction, parmi lesquelles l'installation de sas non chauffés (art. 1 let. a ch. 4; cf. arrêt 2C\_727/2012 du 18 décembre 2012 consid. 2.2.3, in StrR 68/2013 p. 318; 2C\_666/2008 du 12 mai 2009 consid. 2.1, in StE 2010 B 25.7 n° 5). Les mesures qui sont en premier lieu destinées à améliorer le confort ou l'espace du logement et qui n'ont qu'un effet secondaire sur l'économie d'énergie ne sont en principe pas déductibles (cf. arrêt précité 2C\_666/2008 du 12 mai 2009 consid. 2.1). Selon les circonstances, une installation, qui servirait aussi bien le confort que l'économie d'énergie, sans que l'un ne soit éclipsé par l'autre, peut conduire à une déduction proportionnelle, limitée à l'aspect énergétique ou environnemental (cf. arrêt du Tribunal administratif du canton de Zurich du 10 octobre 2007 publié in StE 2008 B 25.7 n° 4 consid. 3.3; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2016, n° 123 ad art. 32 LIFD).

**6.3.** En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (**ATF 144 II 427** consid. 8.3.1 p. 449; **140 II 248** consid. 3.5 p. 252; **133 II 153** consid. 4.3 p. 158; arrêt 2C\_44/2018 du 31 janvier 2020 consid. 4.2).

**6.4.** Savoir si une dépense porte sur la remise en état ou le remplacement d'un élément de construction déjà existant ou si au contraire elle concerne la création d'un élément véritablement nouveau est une question de fait. Il en va de même de la question de savoir si une mesure a un effet sur l'économie d'énergie (cf. arrêts 2C\_63/2010 du 6 juillet 2010

consid. 2.2, in StR 65/2010 p. 864; 2C\_666/2008 du 12 mai 2009 précité consid. 2.2).

## 7.

**7.1.** Dans le présent cas, le recourant fait valoir que la construction de la passerelle reliant le raccard à la terrasse sud du bâtiment voisin, était prévue dans les travaux de rénovation initiaux et qu'ils étaient indispensables à la finalisation de la rénovation, notamment sur le plan énergétique. Devant l'autorité précédente, il avait expliqué que lors de la rénovation du bâtiment en cause, une porte donnant sur le vide avait été spécifiquement incluse au 1er étage du côté nord. Selon ses dires, le manque de moyens financiers l'avait alors empêché de mener le projet à son terme et il avait dû attendre 2016 et une rentrée d'argent pour le terminer. Le recourant semble déduire de ce qui précède, que dès lors que les dépenses en question étaient liées à un projet de rénovation, elles doivent être considérées comme des frais d'entretien déductibles.

**7.2.** En l'occurrence, il ressort des faits de l'arrêt entrepris, qui lie le Tribunal fédéral (cf. supra consid. 5), que la passerelle constituait une construction véritablement nouvelle. Le recourant ne prétend pas que celle-ci existait déjà avant les rénovations dont il fait état. L'autorité précédente a ainsi retenu à raison que les dépenses en cause ne pouvaient pas être destinées à maintenir l'état du bien original. La construction d'une passerelle reliant les deux bâtiments en question devait donc être considérée comme une plus-value ajoutée à l'immeuble. Les dépenses liées à celle-ci constituent ainsi des dépenses d'investissement, en principe, non déductibles. Elles pourraient toutefois l'être si elles avaient été destinées à économiser de l'énergie. Il ne ressort toutefois pas de l'arrêt entrepris que cette passerelle aurait été construite en premier lieu dans ce but. Le recourant ne le prétend du reste pas. Il n'explique pas non plus en quoi l'absence de celle-ci rendrait vide de sens les caractéristiques minergies du bâtiment en question. Le recours est dès lors mal fondé sur ce point.

## 8.

**8.1.** Le recourant développe la même argumentation pour ce qui concerne les dépenses liées au sas. Il fait également valoir que la construction de celui-ci avait déjà été initialement prévue dans les travaux de rénovation qui avaient été entrepris antérieurement et que la création de ce sas avait permis d'éviter une énorme perte d'énergie.

**8.2.** En l'espèce, il ressort de l'arrêt entrepris que le sas était également une construction nouvelle. Il s'agissait donc d'une plus-value apportée au bâtiment et non de la remise en état ou du remplacement d'un élément existant. Le recourant ne prétend pas que cet élément de construction existait dans le bâtiment initial, avant rénovation.

**8.3.** Reste à examiner si les dépenses d'investissement en question peuvent être déduites en raison de leur caractère écologique.

**8.3.1.** L'autorité précédente a retenu que le choix de cette nouvelle installation avait pour but premier d'éviter que les clients ne pénètrent directement dans la grande salle du rez-de-chaussée et non pas celui d'économiser de l'énergie ou de ménager l'environnement. Elle a estimé que rien n'indiquait que le nouveau sas d'entrée permettait de réduire les déperditions d'énergies.

**8.3.2.** En l'occurrence, il faut relever que l'ordonnance du Département fédéral des finances du 24 août 1992 susmentionnée prévoit expressément que l'installation d'un sas non chauffé est une mesure qui tend à réduire les déperditions énergétiques de l'enveloppe du bâtiment (cf. supra consid. 6.2). Il existe ainsi une présomption qu'une telle mesure est efficace sur le plan énergétique. Il appartenait dès lors à l'autorité fiscale d'établir le contraire et on ne peut pas reprocher au recourant de ne pas avoir démontré que cette installation permettait d'éviter des déperditions énergétiques. Sur le vu de ces éléments, l'autorité précédente ne pouvait pas retenir sans autre élément que cette installation n'avait qu'un effet secondaire sur l'économie d'énergie. Le seul fait de vouloir éviter que les clients ne pénètrent directement dans la grande salle du rez-de-chaussée ne permettait pas d'exclure toute déduction.

**8.3.3.** Le recours doit ainsi être admis partiellement pour ce qui concerne l'IFD et l'arrêt attaqué annulé dans la mesure où il refuse une déduction en lien avec la construction du sas. Le recours est rejeté pour le surplus. La cause doit être renvoyée au Service cantonal pour qu'il se prononce à nouveau sur ladite déduction, à la lumière de ce qui précède, et procède éventuellement à un nouveau calcul de la taxation 2016 du recourant. Au besoin, il déterminera dans quelle proportion les dépenses en cause sont liées avec l'économie d'énergie (cf. StE 2008 B 25.7 n° 4).

Impôt cantonal et communal

## 9.

**9.1.** Les règles sont les mêmes sous l'angle de l'ICC que de l'IFD (cf. art. 9 al. 1 et 3 LHID; art. 28 al. 2 et 4 et art. 30 let. d de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 [RS/VS 642.1]; art. 32 al. 2 et 4 et art. 34 let. d LIFD). En outre, il est précisé que lorsque le canton, comme c'est le cas du canton du Valais, a fait le choix d'autoriser des déductions pour des mesures d'économie d'énergie, il est tenu de se conformer strictement à l'ensemble de la réglementation fédérale (cf. **ATF 128 II 66** consid. 4b p. 71; REICH/VON AH/BRAWAND, in Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2017, n° 57 ad art. 9 LHID). Les considérations développées pour l'IFD concernant les déductions en cause s'appliquent dès lors aussi à l'ICC pour la période fiscale sous examen.

**9.2.** Par conséquent, le recours doit également être partiellement admis pour ce qui concerne l'ICC 2016. L'arrêt attaqué doit partant être annulé dans la mesure où il refuse une déduction en lien avec la construction du sas. Le recours est rejeté pour le surplus. La cause est renvoyée au Service cantonal pour qu'il se prononce à nouveau sur ladite déduction et procède éventuellement à un nouveau calcul de la taxation 2016 du recourant.

Issue du litige; frais et dépens

## 10.

Le recourant obtient ainsi partiellement gain de cause. Il s'ensuit que le canton du Valais, qui agit dans l'exercice de ses

attributions officielles et dont l'intérêt patrimonial est en jeu, supportera une part des frais de la procédure fédérale (art. 66 al. 1 et 4 LTF), le solde étant à la charge du recourant (art. 66 al. 1 LTF). Le recourant, qui agit en personne et ne prétend pas avoir supporté de frais pour la défense de ses intérêts, ne peut prétendre à des dépens (cf. art. 68 LTF). Le canton du Valais ne peut pas non plus y prétendre (art. 68 al. 3 LTF). La cause est renvoyée à la Commission de recours pour nouvelle décision sur les frais et dépens de la procédure devant elle (cf. art. 67 et 68 al. 5 LTF).

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

**1.**

Le recours est partiellement admis en tant qu'il concerne l'IFD 2016. La décision attaquée est partiellement annulée dans la mesure où elle refuse une déduction liée à la construction d'un sas. Elle est confirmée pour le surplus. La cause est renvoyée au Service cantonal pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

**2.**

Le recours est partiellement admis en tant qu'il concerne l'ICC 2016. La décision attaquée est partiellement annulée dans la mesure où elle refuse une déduction liée à la construction d'un sas. Elle est confirmée pour le surplus. La cause est renvoyée au Service cantonal pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

**3.**

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à raison de 1'400 fr. à la charge du recourant et de 600 fr. à la charge du canton du Valais.

**4.**

La cause est renvoyée à la Commission de recours pour qu'elle statue à nouveau sur les frais et dépens de la procédure antérieure.

**5.**

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

Lausanne, le 24 juin 2020

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

Le Président : Seiler

Le Greffier : de Chambrier