Urteilskopf

99 Ib 362

46. Arrêt du 15 juin 1973 dans la cause Administration fédérale des contributions contre X.
Regeste (de):
Wehrsteuer.

Wenn ein Gebäude vom neuen Eigentümer kurz nach dem Kauf instandgestellt wird, sind die Kosten dieser Arbeiten grundsätzlich als Aufwendungen für die Verbesserung von Vermögensgegenständen (Art. 23 WStB) und nicht als Gebäudeunterhaltskosten, die nach Art. 22 Abs. 1 lit. e WStB vom Roheinkommen abgezogen werden könnten, zu behandeln (Änderung der Rechtsprechung).

Regeste (fr):
Impôt pour la défense nationale.

Lorsqu'un bâtiment est rénové par le nouveau propriétaire peu après l'achat, les frais de ces travaux seront en principe traités comme dépenses faites pour l'amélioration de biens (art. 23 AIN) et non pas comme frais d'entretien de bâtiments, déductibles du revenu brut en vertu de l'art. 22 al. 1 lit. e AIN (revirement de jurisprudence).

Regesto (it):
Imposta per la difesa nazionale.

Ove un edificio sia rinnovato dal nuovo proprietario poco dopo l'acquisto, le spese per i relativi lavori sono considerate in principio come spese per il miglioramento di beni patrimoniali (art. 23 DIN), e non come spese di manutenzione di fabbricati, deducibili dal reddito lordo ai sensi dell'art. 22 cpv. 1 lett. e DIN (cambio della giurisprudenza).

Sachverhalt ab Seite 362

BGE 99 Ib 362 S. 362

A.- X. a acquis en 1966 une maison d'habitation. En 1967, il y a fait exécuter des travaux de transformation et de rénovation qui lui ont coûté 168 215 fr. 95. Après ces travaux, la valeur officielle de l'immeuble a été portée de 100 100 fr. à 176 100 fr.

BGE 99 Ib 362 S. 363

Dans sa déclaration relative à l'impôt pour la défense nationale, 15e période (années de taxation 1969/1970, années de calcul 1967/1968), X. a porté en déduction 89 022 fr. pour 1967 et 694 fr. pour 1968 au titre de "dépenses pour bâtiments", soit en moyenne 44 808 fr., de sorte que son revenu imposable devenait inférieur à zéro. L'autorité de taxation n'a admis à ce titre qu'une déduction moyenne de 1489 fr. et arrêté le revenu imposable, compte tenu de la rectification de deux autres postes, à 38 600 fr. Sur réclamation du contribuable,

elle a fixé le revenu imposable à 37 700 fr., après avoir réduit la valeur locative de l'immeuble. Elle a refusé d'augmenter le montant de la déduction effectuée au titre des dépenses pour bâtiments, en dépit d'une expertise de l'administration cantonale des impôts qui concluait que le coût des travaux entrepris constituait, à concurrence de 82 218 fr., des frais d'entretien. Contre cette décision sur réclamation, du 17 décembre 1970, X. a recouru à la Commission cantonale de recours. Ayant descendu sur les lieux et fait établir un rapport, dont il résultait que les travaux entrepris étaient des travaux d'entretien à concurrence du tiers de leur coût, soit 56 000 fr. en chiffre rond, la Commission a prononcé, par décision du 28 décembre 1972, que le contribuable était fondé à déduire 28 000 fr. par an selon l'art. 22 al. 1 lit. e AIN, au lieu des 907 fr. (déduction forfaitaire) admis par l'autorité de taxation. Elle a ainsi ramené le revenu imposable au titre de l'impôt pour la défense nationale au montant - arrondi - de 10 700 fr.

B.- L'Administration fédérale des contributions forme un recours de droit administratif et requiert le Tribunal fédéral de fixer le revenu imposable à 37 700 fr., conformément au prononcé sur réclamation de l'autorité de taxation.

C.- La Commission cantonale de recours et X. concluent au rejet du recours. L'administration cantonale des impôts en propose au contraire l'admission.

Erwägungen

Considérant en droit:

2. En vertu de l'art. 22 al. 1 lit. e AIN, sont déduits du revenu brut les frais d'entretien d'immeubles et de bâtiments pendant la période de calcul. Ne sont pas déductibles, en revanche, les dépenses faites pour l'acquisition ou l'amélioration de biens (art. 23 AIN). Dans deux arrêts W., du 27 octobre 1961 (Archives 30, p. 375 ss.), et K., du 26 septembre 1969 (Archives 39, p. 102 ss.),

le Tribunal fédéral s'est prononcé sur l'application de ces deux dispositions au cas particulier des travaux de rénovation et de modernisation effectués par le nouveau propriétaire peu après l'acquisition de l'immeuble. Dans la première cause (loc. cit., p. 376 consid. 3 in pr.), où le contribuable était devenu propriétaire par achat, il a défini l'entretien d'un immeuble ou d'un bâtiment comme l'opération nécessaire pour maintenir ceux-ci dans le même état et en particulier pour en conserver les possibilités d'utilisation, et a affirmé que dans cette mesure l'entretien n'apportait aucune plus-value et ne constituait pas une amélioration de biens au sens de l'art. 23 AIN. Puis, contre l'avis de l'administration, il a jugé que les frais de travaux répondant à cette définition restaient déductibles en vertu de l'art. 21 al. 1 lit. e AIN, quand bien même ces travaux seraient effectués peu après l'acquisition et parce que le précédent propriétaire aurait négligé d'y procéder. Ainsi que le relève l'arrêt K. (loc. cit. p. 104/105), cette solution jurisprudentielle a été critiquée, notamment par KÄNZIG (Kommentar zur Wehrsteuer et volume complémentaire, 1re éd. note 102 ad art. 22 AIN). Si elle n'a pas été réexaminée à cette occasion, c'est parce que le contribuable K. avait acquis l'immeuble par voie de succession et que dans ce cas les principes de l'arrêt W. conduisaient à un résultat juste. Il convient de reprendre l'examen de la question pour le cas, à nouveau posé aujourd'hui, des travaux de rénovation effectués par le contribuable peu après l'acquisition de l'immeuble par voie d'achat.

3. a) Ainsi qu'on l'a rappelé (consid. 2 ci-dessus), l'entretien d'un immeuble ou d'un bâtiment consiste, se-

lon l'arrêt W., à maintenir ceux-ci dans le même état et notamment à en conserver les possibilités d'utilisation; dans cette mesure, les travaux n'entraînent pas d'augmentation de valeur et ne constituent pas une amélioration, dont les frais tomberaient sous le coup de l'art. 23 AIN. Ces affirmations doivent être nuancées. En réalité, l'état d'entretien d'un bâtiment influe sur sa valeur intrinsèque, qui est ainsi sujette à des fluctuations. Bien qu'ils soient nécessaires pour maintenir à longue échéance les possibilités d'utilisation de l'immeuble et pour prévenir des dégradations graves, certains travaux, tels que la réfection de la toiture ou des façades, entraînent provisoirement une augmentation de valeur. Le propriétaire

peut du reste choisir, dans certaines limites, le moment où il effectuera les travaux. Plus il attendra, plus la valeur intrinsèque du bâtiment se réduira par rapport à celle qu'il aurait s'il était entretenu régulièrement, et plus grande sera l'augmentation de valeur au moment où les travaux seront enfin effectués. Il n'est pas question cependant de considérer toute augmentation provisoire de valeur comme une amélioration de biens au sens de l'art. 23 AIN. Ce serait réduire à l'excès la portée de l'art. 22 al. 1 lit. e AIN. Les frais engagés pour rétablir l'état antérieur, après que le contribuable aura laissé l'immeuble se dégrader pendant une période plus ou moins longue, sont en principe déductibles, en vertu de cette dernière disposition, sous réserve des déductions forfaitaires introduites par la pratique fiscale et dont le contribuable aurait bénéficié dans l'intervalle. Il faut donc bien définir les frais d'entretien d'immeubles comme les dépenses faites en vue de maintenir ou de rétablir la valeur du patrimoine immobilier du contribuable. b) Cela étant, la jurisprudence de l'arrêt W. ne peut être maintenue. Comme le fait observer pertinemment KÄNZIG (op. cit., vol. complémentaire, 2e éd. p. 113), elle se fonde sur une notion technique des travaux d'entretien et non sur un raisonnement économique. Or, un tel raisonnement peut seul être décisif, puisqu'il s'agit de déterminer la capacité contributive de l'assujetti. Au moment où l'immeuble entre dans le patrimoine du contribuable, il représente une certaine valeur intrinsèque, qui dépend en particulier de son état d'entretien. Seules les dépenses nécessaires à maintenir ou à rétablir cet état d'entretien sont déductibles du revenu brut en vertu de l'art. 22 al. 1 lit. e AIN. Quand bien même elles seraient le prix de travaux qui, techniquement, sont des travaux d'entretien, les dépenses qui ont pour effet d'augmenter la valeur intrinsèque de l'immeuble au-delà de ce qu'elle était au jour de l'achat doivent être réputées frais d'acquisition ou d'amélioration de biens et l'art. 23 AIN s'applique. Il est vrai que les personnes physiques ne paient l'impôt pour la défense nationale que sur le revenu et non plus aussi sur la fortune (art. 18 et 26 bis AIN), et que le revenu d'un immeuble ne dépend pas de son état d'entretien dans la même mesure que sa valeur intrinsèque. Mais l'art. 23 AIN a une portée générale et, malgré la suppression de l'impôt complémentaire sur la fortune, il n'y a

pas de raisons suffisantes de réduire la notion d'amélioration de biens aux seuls cas où le rendement est aussi augmenté. Il s'ensuit que les frais de travaux entrepris immédiatement après l'acquisition ne pourront généralement pas être défalqués. S'ils apportent une plus-value par rapport à la valeur au moment de l'acquisition, ils tombent sous le coup de l'art. 23 AIN. Tel sera le cas du coût de travaux entrepris pour prévenir une dégradation imminente (cf. arrêt W. loc.cit. p. 377 al. 1), car ce défaut d'entretien influait sur la valeur intrinsèque de l'immeuble. Seuls les frais nécessaires pour réparer un dommage survenu depuis l'acquisition (arrêt W., ibid.) seront déductibles. Si le laps de temps écoulé entre l'acquisition et les travaux est très court, de tels dommages seront minimes, sauf accident, généralement assuré du reste. Quant aux travaux que le nouveau propriétaire entreprendrait pour des raisons de pure convenance personnelle, sans qu'ils soient nécessaires pour mainte-

nir la valeur de l'immeuble, et qui n'apporteraient pas de plus-value objective, ils doivent être traités comme n'importe quelle utilisation du revenu et il n'y a aucun motif d'en autoriser la défalcation. c) L'administration fait encore observer avec raison que la solution de l'arrêt W. consacre une inégalité de traitement entre celui qui achète une maison en mauvais état pour la rénover et celui qui, dans la même situation de fait, n'achèterait la maison qu'après sa rénovation par l'ancien propriétaire. Alors que l'un et l'autre se trouvent, après l'opération, propriétaires de biens de même valeur et ont dépensé au total le même montant, le premier pourrait déduire de son revenu brut une somme souvent importante, tandis que le second ne bénéficierait d'aucune défalcation. Les objections opposées à cette observation par l'arrêt W. ne sont pas décisives. Sans doute le premier contribuable est-il le seul à avoir supporté lui-même directement des frais qui, du point de vue technique, peuvent être qualifiés de frais d'entretien. Mais, du point de vue économique, seul décisif pour la détermination de la capacité contributive, l'inégalité de traitement est réelle. Une interprétation conforme à la constitution impose donc une définition restrictive des frais d'entretien. d) Il n'y a pas lieu de décider ici si la jurisprudence de l'arrêt K., relative à un cas d'acquisition d'un immeuble par voie de succession, doit aussi être revue.

4. Pour les motifs qui précèdent, X. ne pourrait défalquer de son revenu les frais engagés pour la rénovation et la modernisation de sa maison que dans la mesure où ils constitueraient le prix de travaux nécessaires pour réparer des dommages survenus depuis l'acquisition du bien-fonds. Rien ne permet de penser que ces travaux - s'il y en a eu - aient coûté une somme supérieure à la déduction forfaitaire admise par l'autorité de taxation. X. ne le prétend pas du reste. La décision attaquée doit ainsi être annulée et la décision sur réclamation de l'autorité de taxation rétablie, le revenu imposable de l'intimé étant arrêté à 37 700 fr.

Dispositiv

Par ces motifs, le Tribunal fédéral:
Admet le recours, annule la décision attaquée et fixe le revenu imposable de l'intimé pour la 15e période de l'IDN à 37 700 fr.