

Droit fiscal Steuerrecht

TCVS A1 04 200

ACDP du 4 février 2005, X. c. Commission cantonale de recours en matière fiscale

Impôt sur le revenu; valeur locative; déduction de frais d'entretien d'un bâtiment

- A partir de l'année fiscale 2001, le recours au Tribunal cantonal est, en vertu du principe de l'harmonisation verticale, ouvert également dans le domaine de l'impôt fédéral direct (consid. 1).
- L'impôt sur la valeur locative n'est dû que pour les immeubles ou parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit. Il lui incombe de prouver que ce n'est pas lui qui occupe telles parties de son immeuble (art. 21 al. 1 lit. b LIFD; consid. 2)
- La même règle vaut en droit cantonal, sous réserve de la question de savoir si le droit de jouissance de l'art. 17 al. 1 LF doit également avoir été obtenu à titre gratuit (consid. 3).
- Les versements sur un fonds de rénovation d'un bâtiment sont déductibles quand ils sont crédités à ce fonds, non quand ils sont prélevés sur lui (consid. 4).

Einkommenssteuer; Eigenmietwert; Abzug von Gebäudeunterhaltskosten

- Verwaltungsgerichtsbeschwerden ans Kantonsgericht sind ab der Steuerperiode 2001 wegen des Grundsatzes der vertikalen Steuerharmonisierung auch für die direkten Bundessteuern zulässig (E. 1).
- Der Eigenmietwert wird nur für diejenigen Gebäude oder Gebäudeteile besteuert, die der Steuerpflichtige aufgrund seines Eigentums oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts gebraucht. Ihm obliegt der Beweis, dass er eigene Gebäudeteile nicht selbst benutzt (Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG; E. 2).
- Entsprechendes gilt auch im kantonalen Recht, abgesehen von der Frage, ob das Nutzungsrecht gemäss Art. 17 Abs. 1 StG ebenso unentgeltlich überlassen worden ist (E. 3).
- Zahlungen an einen Erneuerungsfonds sind zum Zeitpunkt ihrer Einzahlung abziehbar und nicht zum Zeitpunkt des Abhebens (E. 4).

Faits

A. X. est propriétaire de divers locaux dans l'immeuble «A», à B., constitué en propriété par étages. Procédant à la taxation du pré-nommé en vue de l'impôt fédéral direct et des impôts cantonaux et communaux pour la période fiscale 2001/2002, fondée sur les résultats de la période de calcul 1999/2000, la Commission d'impôt de district pour la commune de B. (CID) a fixé la valeur locative brute globale desdits locaux à 7'000 fr. par année. Elle a soustrait de ce revenu brut, comme pour l'ensemble des autres rendements immobiliers de X., une déduction forfaitaire de 20 % pour frais d'entretien.

En cours de procédure de réclamation, introduite par écriture du 10 décembre 2001, le contribuable a requis un abattement sur cette valeur locative, pour tenir compte de la cession à des tiers de l'usage de certains des locaux dont il était propriétaire dans l'immeuble «A», à savoir une chambre non meublée et une place de parc. Il a également requis la déduction de sa participation à la rénovation de cet immeuble durant l'année de calcul 2000, consistant en un versement direct de 1'298 fr. et en un prélèvement sur le fonds de rénovation se montant, pour sa quote-part, à 1'323 fr. 90.

La CID a rejeté la réclamation, le 28 mai 2003, au motif, en ce qui concerne la fixation de la valeur locative, que X. n'avait pas produit de justificatifs établissant la cession de l'usage de certains locaux. S'agissant des frais d'entretien, elle a refusé la déduction du montant de 1'323 fr. 90, en arguant de la déductibilité de ce montant au moment de la constitution du fonds de rénovation. Le revenu imposable était, globalement, arrêté à 56'482 fr. pour l'imposition cantonale et communale et à 55'382 fr. pour l'impôt fédéral direct.

B. Le 2 juillet 2003, X. a recouru à la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR) contre cette décision sur réclamation. Il demandait que la valeur locative soit «réduite de 500 fr. à 1'000 fr. selon l'appréciation de l'autorité de décision». Il réclamait également une «déduction supplémentaire de 1'323 fr. 90 sur cette même valeur locative». Invité à produire des attestations relatives au prêt d'usage invoqué, il a déposé des déclarations de F. et de R. des 22 et 24 mars 2004 certifiant «l'utilisation à bien plaisir, soit gratuitement», respectivement d'une place de parc et d'une chambre non aménagée appartenant à X. dans l'immeuble «A».

La CCR a rejeté le recours, le 26 mai 2004. Elle a constaté que les déclarations de tiers produites par le recourant ne précisaient pas à quand remontait la mise à disposition des locaux précités, de sorte qu'il n'était pas établi que cette situation existait déjà durant la période de calcul litigieuse 1999/2000. S'agissant de la demande de déduction du montant de 1'323 fr. 90 prélevé sur le fonds de rénovation, elle a rappelé que les sommes affectées à celui-ci étaient déductibles lors de leur versement au fonds (en l'espèce antérieur à la période de calcul), soit à leur montant effectif soit englobées dans la déduction forfaitaire alternative, censée appréhender la totalité des frais d'entretien. Ces sommes ne pouvaient, dès lors, être déduites une seconde fois lors du prélèvement sur le fonds, comme en l'espèce.

C. Contre cette décision, qui lui a été communiquée le 16 septembre 2004, X. a recouru céans, le 14 octobre suivant. Il reprend, à titre principal, les conclusions de son précédent recours du 2 juillet 2003 et conclut, subsidiairement, au renvoi de la cause à ladite autorité pour nouvelle décision dans le sens de ses conclusions principales, avec suite de frais et de dépens dans tous les cas. A l'appui de ces conclusions, il reprend les motifs précédemment développés.

A titre de moyen de preuve, il dépose de nouvelles attestations de F. et R., datées du 28 septembre 2004, qui font état de l'utilisation gratuite des locaux susvisés à compter de 1995.

Le Service cantonal des contributions renvoie à sa détermination en précédente instance ainsi qu'à la décision attaquée. La CCR conclut au rejet du recours, avec suite de frais.

Droit

1. Le recours porte sur les impôts cantonaux et communaux 2001/2002 ainsi que sur l'impôt fédéral direct de la même période.

a) En matière d'impôts cantonaux et communaux, le recours au Tribunal cantonal contre la décision de la CCR est ouvert par l'article 153bis de la loi fiscale du 10 mars 1976 - LF; RS/VS 642.1).

b) Pour ce qui est de l'impôt fédéral direct, le recours à une seconde autorité judiciaire contre la décision de la Commission cantonale de recours n'est ouvert que lorsque le droit cantonal le prévoit (art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD; RS 642.11). Tel n'est pas le cas en Valais, où la loi d'application de la LIFD du 24 septembre 1997 (RS/VS 658.1) ne désigne pas de seconde autorité judiciaire de recours pour cet impôt. La jurisprudence du Tribunal fédéral a toutefois déduit du principe dit de «l'harmonisation verticale» l'obligation, pour les cantons qui connaissent une seconde autorité judiciaire de recours en matière d'imposition cantonale et communale (comme le Tribunal cantonal pour le canton du Valais), d'ouvrir une semblable possibilité de recours à cette seconde autorité en matière d'impôt fédéral direct également, à partir de l'année fiscale 2001 (ATF 130 II 65 et ATF 2A.34/2004 du 10 février 2004, concernant une affaire valaisanne).

En vertu de cette jurisprudence, le présent recours au Tribunal cantonal, qui porte sur les années fiscales 2001 et 2002, est ouvert en matière d'impôt fédéral direct également.

2. a) L'article 21 alinéa 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11) déclare imposable le rendement de la fortune immobilière. Ce rendement comprend en particulier la valeur locative des immeubles ou des parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit (art. 21 al. 1 let. b). Il en résulte, a contrario, que le propriétaire immobilier ne doit pas l'impôt sur la valeur locative des parties d'immeuble dont il ne se réserve pas l'usage. Tel est en particulier le cas, selon la doctrine, lorsque ce propriétaire cesse d'occuper la portion d'habitation qui n'est plus nécessaire à ses besoins et à ceux de sa famille; comme cette règle pose des problèmes d'application pratique, il appartient cependant au contribuable de démontrer qu'il n'utilise plus certaines parties d'immeuble (B. Zwahlen, in *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, vol. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, n^{os} 27 et 28 ad art. 21). Il découle corrélativement de l'article 21 alinéa 1 lettre b in fine LIFD que, lorsque ce propriétaire a octroyé un droit de jouissance gratuit à des tiers sur de tels locaux, la valeur y afférente est imputable à ces tiers (B. Zwahlen, op. cit., n^o 21 ad art. 21, avec les renvois).

b) La réglementation ainsi introduite par l'article 21 alinéa 1 lettre b LIFD, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, diverge de la solution prévalant antérieurement. La jurisprudence avait en effet déduit de l'article 21 alinéa 1 lettre b de l'arrêté concernant l'impôt fédéral direct du 9 décembre 1940 (AIFD) que le propriétaire qui cède gratuitement l'usage d'une part d'immeuble reste personnellement imposable sur la valeur locative de cette part (Archives de droit fiscal suisse, vol. 48, p. 478). L'article 21 AIFD, duquel le Tribunal fédéral avait déduit cette jurisprudence, a cependant été abrogé, comme l'AIFD lui-même, lors de l'entrée en vigueur de la LIFD, bien avant la période fiscale litigieuse. Le Tribunal cantonal appliquera par conséquent la prescription topique de la LIFD, qui s'écarte de la pratique antérieure.

3. a) En l'espèce, les déclarations annexées au recours de droit administratif attestent que X. a cédé à Y. et à Z. l'utilisation gratuite, depuis 1995, d'une partie des locaux (une chambre non meublée et une place de parc) dont il est propriétaire dans l'immeuble «A». L'article 21 alinéa 1 lettre b LIFD commande en conséquence de ne lui imputer de valeur locative qu'à raison de l'usage des autres locaux dont il est propriétaire dans l'immeuble. Dès lors que les parties s'accordent à fixer à 7'000 fr. la valeur locative de l'ensemble des locaux de X. dans l'immeuble «A», il convient, en matière d'impôt fédéral direct, de diminuer ce montant de la fraction de valeur afférente aux locaux dont le contribuable ne s'est pas réservé l'usage personnel.

b) En ce qui concerne l'imposition cantonale et communale, l'article 17 alinéa 1 LF prescrit lui aussi l'imposition du rendement de la fortune immobilière, la lettre b de cet alinéa précisant que ce rendement comprend en particulier la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance. Cette règle cantonale est l'exact équivalent de l'article 21 alinéa 1 lettre b LIFD, sous la réserve de l'absence, dans la norme cantonale, de l'exigence que le droit de jouissance soit obtenu «à titre gratuit». Cette divergence n'a cependant aucune incidence dans le cas particulier, où il s'agit de déterminer la valeur locative de parties d'immeuble dont le contribuable s'est réservé l'usage en vertu non pas d'un droit de jouissance, mais d'un droit de propriété. La solution étant sur ce point la même en droit cantonal qu'en droit fédéral, les considérations développées ci-dessus au regard du second droit s'appliquent également au regard du premier.

c) Le recours doit donc être admis sur ce premier aspect de la cause, tant pour l'imposition cantonale et communale que pour l'impôt fédéral direct. L'affaire sera par conséquent, sur point, renvoyée à la CID pour nouvelle taxation soustrayant de la valeur locative de 7'000 fr., relative à l'ensemble des locaux dont X. est propriétaire dans l'immeuble «A», la fraction de cette valeur afférente à une chambre non meublée et à une place de parc.

4. S'agissant du montant de 1'323 fr. 90 prélevé durant l'année 2000 sur le fonds de rénovation, la précédente autorité a rappelé que cette somme était déductible du revenu lors son versement au fonds (en l'espèce antérieur à la période de calcul), que ce soit directement à hauteur de son montant effectif ou indirectement par le biais de la déduction forfaitaire alternative, censée appréhender la totalité des frais d'entretien. Cette somme ne pouvait de ce fait être déduite une seconde fois lors de son prélèvement sur le fonds.

Le recourant demande derechef, en présente instance, la déduction de ce montant de 1'323 fr. 90. Il se limite cependant à arguer de la déductibilité des versements au fonds de rénovation, déductibilité que non seulement la CCR n'a pas contestée, mais sur laquelle elle a de surcroît fondé son argumentation, en exposant que la déduction intervenait au stade du versement au fonds de rénovation, et non pas à celui du prélèvement sur ce fonds, comme c'est le cas du montant litigieux durant l'année 2000. Il s'ensuit que le recours sera, sur ce second aspect de la cause, rejeté sans plus ample examen, par renvoi aux motifs de la décision attaquée (art. 80 al. 1 let. e et 59 LPJA).