

F1 24 105

ARRÊT DU 11 JUIN 2024

**Tribunal cantonal du Valais
Cour de droit fiscal**

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge ; Philippe Imboden, juge assesseur ;

en la cause

X _____, recourant, représenté par Maître Dominique Morand, avocat, 1951 Sion

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité attaquée

(Impôts cantonaux et communaux et impôt fédéral direct, période fiscale 2018 ; nouvelle décision à la suite de l'arrêt du Tribunal fédéral 9C_218/2023 du 6 février 2024)

recours contre la décision du 28 janvier 2022

Faits

A. X _____ est domicilié à A _____. Il est propriétaire de cent soixante-deux « box-garages » à B _____, qu'il loue à des tiers. Dans sa déclaration d'impôt de l'année 2018, il a revendiqué, en lien avec les revenus provenant de la location de ses « box-garages », une déduction forfaitaire de 10 % à titre de frais d'entretien.

Par décision du 26 mars 2020, le Service cantonal des contributions (SCC) a procédé à la taxation du contribuable pour l'impôt fédéral direct (IFD) et les impôts cantonaux et communaux (ICC) de l'année 2018. Il a arrêté le revenu provenant de la location des « box-garages » à 242'618 fr. et a refusé la déduction forfaitaire pour certains d'entre eux.

Statuant le 28 janvier 2022, le SCC a rejeté la réclamation du contribuable et a modifié la décision de taxation au détriment de celui-ci, en ce sens qu'aucune déduction forfaitaire n'est admise à titre de frais d'entretien pour les « box-garages ».

B. Par décision du 15 décembre 2022 expédiée le 16 février 2023, la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR) a rejeté le recours que le contribuable avait formé, le 12 février 2022, à l'encontre de cette décision.

C. Statuant le 6 février 2024 sur le recours de X _____, le Tribunal fédéral a annulé ce prononcé. La CCR était partie de la prémisse, erronée, selon laquelle les « box-garages » ne pouvaient pas, dans tous les cas, faire l'objet d'une déduction forfaitaire au sens de l'art. 32 al. 4 LIFD. Elle n'avait, de ce fait, procédé à aucune constatation relative à la nature de leur utilisation. Relevant qu'il ne lui appartenait pas d'établir les faits comme le ferait une autorité de première instance, le Tribunal fédéral a en conséquence renvoyé l'affaire à la Cour de céans – qui a succédé à la CCR à compter du 1^{er} janvier 2024 – afin qu'elle procède en ce sens et rende une nouvelle décision en accordant, cas échéant, la déduction forfaitaire pour les « box-garages » loués à des fins privées, y compris pour les ICC (cf. consid. 5 et 6 de l'arrêt fédéral 9C_218/2023).

D. Reprenant l'instruction de la cause, le président soussigné a interpellé le recourant et le SCC et les a invités à présenter leurs offres de preuve.

D.a Le 14 mars 2024, le recourant a déposé, en les commentant, une liste des locations d'un total de 282'018 fr. TTC (261'846 fr. HT) ainsi qu'une liste des « box utilisés par des 'entreprises' ».

Le 27 mars 2024, le SCC a observé qu'il n'était pas acquis que la liste des « box utilisés par des 'entreprises' » soit exhaustive. Il y manquait des locataires dont le libellé, dans la liste dressant le total des loyers encaissés, laissait présager une utilisation à des fins commerciales. Il en allait ainsi de « C _____ », « D _____ » ou « E _____ SA ». Par ailleurs, il convenait, pour envisager l'octroi d'une déduction forfaitaire, d'inviter le contribuable à justifier les frais qu'il avait dû effectivement supporter.

D.b Le 23 avril 2024, le recourant a expliqué avoir contacté téléphoniquement plusieurs locataires afin de clarifier le mode d'utilisation des « box-garages ». Il a versé en cause une liste des « box-garages » utilisés commercialement (30'390 TTC / 28'225 HT) corrigée, notamment eu égard aux remarques du fisc. Dans ce contexte, il a précisé que celui loué à F _____, qui était vigneronne, relevait lui aussi d'une utilisation commerciale. En revanche, celui remis à bail à G _____ ne l'était pas, ainsi qu'il ressortait d'une confirmation écrite de l'intéressé que le recourant a jointe à son envoi. Le recourant a également relevé, factures à l'appui, que, pour 2018, les seuls frais d'étanchéité s'étaient élevés à 7609 fr. 12. En outre, les frais d'entretien des « box-garages » n'étaient, à teneur des contrats de bail (ancienne et nouvelle version) dont il a produit un exemplaire, pas à charge des locataires. En définitive, une déduction forfaitaire devait lui être accordée sur le montant de 233'621 fr. (HT) correspondant au revenu des « box-garages » loués à des fins privées (261'846 HT – 28'225 HT).

D.c Le 3 mai 2024, le SCC a conclu au rejet du recours. De son point de vue, la possibilité de déduire un montant de 23'362 fr. heurtait le principe de l'imposition du revenu net des immeubles faisant partie de la fortune privée, s'agissant à tout le moins d'un contribuable qui n'était pas en mesure de démontrer avoir supporté d'autres frais qu'un montant de 7609 fr. 12 pour la période fiscale considérée.

Le contribuable a contesté cette appréciation dans une écriture du 13 mai 2024 que le Tribunal a communiquée le jour même au SCC, pour information.

Considérant en droit

1. Les arrêts du Tribunal fédéral acquérant force de chose jugée dès leur prononcé (art. 61 LTF), ils lient les juridictions cantonales auxquelles ils renvoient des causes pour nouvelle décision (art. 107 al. 2 LTF).

2. Dans son arrêt du 6 février 2024, le Tribunal fédéral a relevé que la pratique et la jurisprudence admettaient de longue date que la déduction forfaitaire, expressément limitée aux immeubles de la fortune privée par l'art. 32 al. 4 LIFD, n'était applicable qu'aux immeubles affectés de manière prépondérante à un usage privé, c'est-à-dire qui servaient en premier lieu à l'habitation. L'alinéa 4 de la disposition précitée avait concrétisé cette pratique et prescrivait que la déduction forfaitaire n'entraîne pas en ligne de compte pour des immeubles de la fortune privée utilisés par des tiers principalement à des fins commerciales. Le Tribunal fédéral a ensuite rappelé qu'il fallait comprendre, sous les termes « utilisés par des tiers principalement à des fins commerciales », tous les usages qui ne servaient pas (avant tout) à l'habitation privée. En effet, la déduction forfaitaire avait été instaurée en tant que raison principale dans le but de simplifier le travail administratif. Le contribuable, qui pouvait la choisir à la place de la déduction des frais effectifs, était ainsi dispensé de collecter et de conserver les pièces justificatives, alors que l'administration fiscale s'épargnait le contrôle de ces documents. Dans ce contexte, le Tribunal fédéral a observé que la déduction forfaitaire ne devait toutefois pas conduire à la violation du principe légal de l'imposition du revenu net des immeubles faisant partie de la fortune privée : elle ne pouvait dès lors pas être appliquée lorsque les résultats qui en découlaient étaient manifestement incorrects. De plus, même s'il s'agissait d'immeubles faisant partie de la fortune privée, la déduction forfaitaire n'était pas accordée lorsque l'on pouvait établir que le propriétaire foncier n'avait pas de frais d'entretien à supporter parce qu'ils étaient régulièrement pris en charge par le locataire ou le fermier. En pareils cas, le propriétaire foncier ne pouvait déduire que ses dépenses effectives, car c'était uniquement de cette manière qu'il serait imposé sur la base de son revenu net. Ceci valait *a fortiori* pour les immeubles loués pour une utilisation à des fins commerciales (consid. 4.2 de l'arrêt fédéral de renvoi).

3. Sur la base de ce qui précède, le Tribunal fédéral a relevé que les « box-garages » concernés ne constituaient pas des parties d'un immeuble qui seraient affectées à l'habitation privée. Il a cependant jugé que, s'il devait être établi que tout ou partie de ces « box-garages » étaient utilisés à des fins purement privées – « ce qui semblait du reste être corroboré par la liste des locataires [que le recourant] a[vait] fournie devant la juridiction cantonale » -, ce dernier devrait être en mesure, cas échéant, de déduire des frais d'entretien

forfaitaires y relatifs. Dans le contexte de l'application de l'art. 32 al. 4 LIFD, il ne se justifiait en effet pas de faire le départ entre le traitement fiscal lié à un immeuble loué à des fins d'habitation de celui loué en tant que garage ou en tant que « box-garage » par un locataire n'exerçant pas d'activité commerciale et qui l'utilisait à des fins privées (consid. 4.4 de l'arrêt fédéral de renvoi).

4. Requête de reprendre cette affaire tranchée en son temps par la CCR, la Cour de droit fiscal a été expressément invitée par le Tribunal fédéral à constater la nature de l'utilisation des « box-garages » litigieux, à savoir « utilisation privée ou utilisation dans le cadre d'une activité commerciale ou professionnelle et pour laquelle ces derniers supporteraient le paiement de frais d'entretien » et à accorder, le cas échéant, la déduction forfaitaire pour les « box-garages » loués à des fins privées (consid. 5 de l'arrêt fédéral de renvoi). La question de savoir si, dans le cas d'espèce, l'octroi d'une déduction forfaitaire viole le principe légal de l'imposition du revenu net des immeubles faisant partie de la fortune privée, comme le suggère le SCC, s'écarte de la ligne des instructions contraignantes de l'arrêt fédéral de renvoi. L'objection du fisc s'avère de toute manière infondée : les frais d'étanchéité de 7'609 fr. 12 documentés par le recourant à titre d'exemple de frais encourus en 2018 suffisent, en effet, à exclure que l'application d'une déduction forfaitaire puisse en l'occurrence aboutir à un résultat manifestement incorrect. Il appert au surplus des contrats-type versés en cause le 23 avril 2024 par le recourant que les frais d'entretien ne sont pas mis à la charge des locataires, mais supportés par le bailleur.

Cela étant, il convient de constater que le recourant a apporté, céans, les clarifications nécessaires par rapport au caractère, privé ou commercial, de l'utilisation des « box-garages », y compris sur les locations particulières que le SCC avait mises en cause dans sa détermination du 27 mars 2024. En l'état, aucun élément ne laisse à penser que la dernière liste des « box-garages » utilisés commercialement déposée par le recourant ne correspondrait pas à la réalité. Le SCC ne le prétend d'ailleurs pas ni ne soutient que des investigations complémentaires devraient être administrées pour statuer en connaissance de cause. Personne ne suggère en particulier de mettre en œuvre l'inspection des lieux que le recourant avait requise en son temps devant la CCR. L'on ne discerne pas comment cette mesure d'instruction pourrait valablement renseigner le Tribunal sur l'utilisation des « box-garages » litigieux.

5. Partant et conformément à l'arrêt fédéral de renvoi, il s'impose d'accorder au recourant la déduction forfaitaire pour les « box-garages » loués à des fins privées, qui totalisent 233'621 fr. HT de location (cf. let. D.a et D.b du présent arrêt). La décision sur réclamation doit donc être réformée dans ce sens (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. et 60 al. 1 LPJA).

Cette issue du litige équivaut à admettre le recours formé par X _____, conformément aux dernières conclusions prises par son avocat, ceci tant en matière d'IFD qu'ICC (cf. consid. 6 de l'arrêt fédéral de renvoi soulignant la similarité des bases légales [art. 32 LIFD dans sa teneur en vigueur en 2018 et art. 2 de l'ancienne ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles du 24 août 1992 [RO 1992 p. 1792] ; art. 9 al. 3 LHID, 28 LF dans sa teneur en vigueur en 2018 et 16 al. 2 RALF] et l'identité du raisonnement).

6. L'arrêt est rendu sans frais (art. 150 al. 3 LF, 144 al. 1 LIFD et 89 al. 1 *a contrario* LPJA ; art. 89 al. 4 LPJA). Le recourant a procédé seul devant la CCR, mais agit céans par le biais d'un mandataire professionnel. Il se justifie en conséquence de lui allouer une indemnité de partie de 50 fr. pour la procédure devant la CCR et des dépens de 730 fr. (débours et TVA inclus) pour la procédure devant le Tribunal cantonal, où le travail de son avocat a essentiellement consisté en la rédaction de trois déterminations d'une à deux pages chacune (art. 144 al. 4 LIFD, art. 64 al. 1 à 3 PA, art. 91 al. 1 LPJA, art. 4, 27, 29 al. 2 et 39 LTar).

Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce

1. Le recours est admis en matière d'IFD pour la période fiscale 2018. La décision sur réclamation du 28 janvier 2022 est réformée en ce sens qu'une déduction forfaitaire est accordée au recourant sur les « box-garages » loués à des fins privées, soit sur un montant de 233'621 fr. HT.
2. Le recours est admis en matière d'ICC pour la période fiscale 2018. La décision sur réclamation du 28 janvier 2022 est réformée en ce sens qu'une déduction forfaitaire est accordée au recourant sur les « box-garages » loués à des fins privées, soit sur un montant de 233'621 fr. HT.
3. L'arrêt est rendu sans frais.
4. Le recourant a droit à une indemnité de partie de 50 fr. ainsi qu'à 730 fr. de dépens à charge du fisc.
5. Le présent arrêt est communiqué à Maître Dominique Morand, avocat à Sion, pour le recourant, à l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct, à Sion, au Service cantonal des contributions, à Sion, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, à Berne.

Sion, le 11 juin 2024