

Par arrêt du 22.08.2025 (9C_184/2024), le Tribunal fédéral a rejeté le recours en matière de droit public interjeté par X_ contre ce jugement

F1 24 43 (CCR 2022/65)

ARRÊT DU 17 FÉVRIER 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,

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité attaquée,

(Impôt fédéral direct et impôts cantonaux et communaux, période fiscale 2020)

recours de droit administratif contre la décision sur réclamation du 6 décembre 2022

Faits

A. Les époux X _____ et A _____ sont domiciliés à B _____. Il ressort de leur décision de taxation 2019 un revenu imposable négatif de 348'848 fr. pour l'ICC et de 338'648 fr. pour l'IFD. Un revenu négatif de 477'219 fr. figurait sous la rubrique 1110 « Immeubles en Valais » et la rubrique 2400 faisait état d'un revenu négatif de 325'348 francs.

B. Dans leur déclaration fiscale pour l'année 2020, les époux X _____ et A _____ ont fait valoir une déduction de 479'161 fr. dans la rubrique 2000, intitulée « Autres déductions ». Ils ont annoncé un revenu imposable négatif, de 422'756 fr. pour l'ICC et de 413'509 fr. pour l'IFD.

Par décision de taxation du 18 août 2022 relative à la période fiscale considérée, le SCC a notamment refusé d'admettre la déduction susvisée, en précisant que « le revenu négatif 2019 [n'était] pas déductible ». Les contribuables ont été imposés sur la base d'un revenu net de 136'000 fr. pour l'ICC et de 146'200 fr. pour l'IFD.

Le 2 septembre 2022, X _____ a formé réclamation à l'encontre de cette décision. Il a expliqué avoir terminé à la fin 2018, début 2019, les travaux d'assainissement entrepris sur sa maison et son chalet. Ces travaux avaient notamment consisté en la démolition partielle d'un des deux bâtiments, à leur isolation conforme aux normes actuelles, au remplacement des fenêtres et des chauffages existants. Dans la mesure où des revenus négatifs avaient été successivement enregistrés de 2017 à 2019, pour un total de 1'409'403 fr., les coûts engagés dans les travaux devaient, en tant qu'ils visaient à économiser l'énergie, pouvoir être déduits sur trois ans. Le montant de 345'598 fr. 55 s'y rapportant devait donc être admis en déduction du revenu déterminant lors de la période fiscale 2020.

Le 16 novembre 2022, le SCC a indiqué à X _____ que les dispositions légales concernées – au plan fédéral –, à savoir l'art. 32 al. 2^{bis} LIFD et l'art. 4 al. 2 de l'ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles, permettant un report des frais d'énergie, y compris de démolition, étaient entrées en vigueur le 1^{er} décembre 2020 et ne prévoyaient pas d'effet rétroactif. Il en résultait que les frais engagés avant 2020 ne pouvaient pas être reportés sur la période fiscale 2020.

X _____ a maintenu sa réclamation, le 25 novembre 2022.

Par décision du 6 décembre 2022, le SCC a rejeté la réclamation. Les frais en question étaient antérieurs à l'entrée en vigueur des dispositions légales précitées et des règles, similaires, introduites au plan cantonal (art. 28 al. 2^{bis} LF). Partant, en l'absence de normes transitoires et compte tenu du caractère inadmissible d'un effet anticipé positif, ces frais ne pouvaient pas être reportés sur la période fiscale 2020.

C. Par mémoire du 24 décembre 2022, X _____ a recouru auprès de la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR) en concluant à ce que le SCC procède au report des frais d'investissement sur la période fiscale 2020.

Le 21 mars 2023, le SCC a conclu au rejet du recours sans émettre d'observations.

L'Administration fédérale des contributions (AFC) ne s'est pas déterminée.

Le 23 mars 2023, la CCR a transmis la réponse du SCC au recourant et a prononcé la clôture de l'instruction.

Par lettre du 23 novembre 2023, la CCR a informé le recourant de la cessation de ses activités au 31 décembre 2023 et du transfert de ses tâches à la nouvelle Cour de droit fiscal du Tribunal cantonal à partir du 1^{er} janvier 2024.

D. Par ordonnance du 5 janvier 2024, le président de la Cour de droit fiscal a informé le recourant que son recours comptait au nombre des causes de la CCR non-liquidées au 31 décembre 2023, de sorte qu'il avait été transféré au Tribunal cantonal pour traitement. Il lui a en outre indiqué que, dans la mesure où la CCR avait, en son temps, prononcé la clôture de l'instruction, la cause apparaissait en principe en l'état d'être jugée. Ainsi, sous réserve de mesures d'instruction complémentaires ordonnées d'office, un arrêt allait être porté par le Tribunal.

Considérant en droit

I. Procédure

1.

1.1 Conformément à la loi réorganisant la juridiction fiscale du 11 mars 2022 (RCV 2022-102), la Cour de céans constitue désormais l'autorité ordinaire de recours contre les décisions des autorités fiscales (cf. not. art. 81a al. 1 LPJA et art. 8 LALIFD). Il lui

appartient par conséquent de statuer sur le recours du 2 décembre 2022, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par la CCR.

1.2 Le recours porte tant sur l'IFD que sur les ICC et peut être traité dans un seul arrêt (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Il a été formé régulièrement, de sorte qu'il convient d'entrer en matière (art. 140 ss LIFD ; art. 50 al. 1 LHID ; art. 150 et 150a LF dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023 ; art. 150 LF).

1.3 Le SCC a déposé son dossier. La requête correspondante du recourant (cf. p. 3 de son mémoire) est ainsi satisfaite.

II. Objet du litige

2. Le litige consiste à déterminer si c'est à bon droit que le SCC a refusé de déduire sur la période fiscale 2020 les frais d'investissement destinés à économiser l'énergie que le recourant explique avoir supportés antérieurement à 2020. A cet égard, le recourant fait en substance valoir que le texte des normes fédérales et cantonales pertinentes était clair. Ces dispositions ne traitaient pas des conditions matérielles de la déduction initiale, mais définissaient les conditions du report. Elles n'exigeaient pas que les frais d'investissement aient été engagés en 2020. Il suffisait que les déductions aient été admises l'année précédant le report et qu'elles n'aient pas pu être entièrement prises en considération, ce qui était le cas ici. Selon le recourant, la position du SCC revenait à conférer aux disposition légales un effet « post-actif ».

III. Impôt fédéral direct

3.1 Aux termes de l'art. 32 al. 2 LIFD, 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. Le Département fédéral des finances détermine quels investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien. Les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement sont assimilés aux frais d'entretien. Selon l'art. 32 al. 2^{bis} LIFD, les coûts d'investissement visés à l'al. 2, 2^e phrase, et les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement, sont déductibles au cours des deux périodes fiscales suivantes, lorsqu'ils ne peuvent pas être entièrement pris en considération durant la période fiscale en cours, pendant laquelle les dépenses ont été effectuées.

L'art. 32 al. 2^{bis} LIFD a été introduit avec la nouvelle loi du 30 septembre 2016 sur l'énergie (LEne). Entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2020, cette norme élargit, en dérogation au principe de périodicité, la période pendant laquelle les frais d'investissement destinés à économiser l'énergie et à protéger l'environnement et les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement peuvent être déduits fiscalement.

3.2 L'interdiction de la rétroactivité (proprement dite) des lois (fiscales) fait obstacle à l'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur (ATF 137 II 371 consid. 4.2). Autrement dit, une loi fiscale ne peut déployer des effets qu'à partir de son entrée en vigueur (OBERSON, Droit fiscal suisse, 5^e éd. 2021, n° 15 p. 35). Ainsi que l'a relevé le SCC, les frais dont le recourant demande la déduction ont été engagés antérieurement au 1^{er} janvier 2020, soit à un moment où la possibilité de report (art. 32 al. 2^{bis} LIFD) n'existait pas. Partant, en l'absence de dispositions transitoires prévoyant le contraire, le refus du SCC d'admettre la déduction des frais supportés par le recourant antérieurement au 1^{er} janvier 2020 sur la période fiscale 2020 n'apparaît pas critiquable (cf. à ce propos chiffre 6 du rapport explicatif du 16 août 2017 du DFF relatif à la procédure de consultation sur une révision totale de l'ordonnance sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct, document consultable sur la page internet : <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-67747.html>, dernière consultation le 7 février 2024). Quoi qu'en dise le recourant, souscrire à son point de vue reviendrait à conférer un effet rétroactif au mécanisme de report des pertes, entré en vigueur au 1^{er} janvier 2020, ce qui n'est pas admissible.

Le recours doit donc être rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

IV. Impôts cantonaux et communaux

4. Les règles applicables étant de teneur similaire (art. 9 al. 3^{bis} LHID ; art. 28 al. 2^{bis} LF, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2020), le raisonnement ci-dessus s'applique également pour les impôts cantonaux et communaux.

Le recours doit donc être également rejeté en la matière.

V. Conclusion, frais et dépens

5. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

6. Les frais de la cause, fixés essentiellement sur le vu des principes de la couverture des frais et de l'équivalence des prestations, à 1200 fr., sont mis à la charge du recourant, qui succombe et n'a pas droit à des dépens (art. 144 LIFD, art. 8 LALIFD ; art. 150 al. 3 LF ; art. 89 al. 1 LPJA, art. 64 al. 1 *a contrario* PA, art. 91 al. 1 *a contrario* LPJA ; art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 LTar).

Par ces motifs, le Tribunal cantonal 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, par 1200 fr., sont mis à la charge du recourant, qui n'a pas droit à des dépens.
4. Le présent arrêt est communiqué à X _____, à B _____, au Service cantonal des contributions, à Sion, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne.

Sion, le 17 février 2024