

Document	RDAF 2025 II p. 62
Auteur(s)	Thierry Obrist
Titre	TF 9C_500/2023 du 16 octobre 2024 [Déductibilité des frais d'entretien immobilier au moment de la facturation ou du paiement des acomptes] (Thierry Obrist)
Commentaire d'arrêt	9C_500/2023
Pages	62-64
Publication	Revue de droit administratif et de droit fiscal - Droit fiscal
Editeur	Association Henri Zwahlen pour le développement du droit administratif et du droit fiscal
Maison d'édition	Association Henri Zwahlen

RDAF 2025 II p. 62

La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2024 *

I. Impôts directs et impôt anticipé

1. Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physique

TF [9C_500/2023 du 16 octobre 2024](#) [Déductibilité des frais d'entretien immobilier au moment de la facturation ou du paiement des acomptes] (Thierry Obrist)

1. Faits

Des contribuables fribourgeois font valoir la déduction de frais d'entretien - en particulier des frais d'installation de panneaux photovoltaïques - en 2019 ce qui leur est refusé en raison du fait que des acomptes pour ces travaux ont été facturés et payés en 2018. Les acomptes en question n'ayant pas été déduits en 2018, les contribuables

RDAF 2025 II p. 62, 63

montent au Tribunal fédéral en invoquant que les frais d'entretien doivent être déduits au moment de la facture finale, qui en l'occurrence a été établie en 2019.

* La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2024
Chronique co-éditée par
Robert Danon
Professeur ordinaire de droit fiscal suisse et international à l'Université de Lausanne
Thierry Obrist
Professeur ordinaire de droit fiscal suisse et international à l'Université de Neuchâtel
Avocat à Neuchâtel
Thierry Bornick
Docteur en droit et collaborateur scientifique à l'Université de Neuchâtel
Benjamin Malek
Doctorant à l'Université de Lausanne
Avocat à Genève

2. Droit

L'arrêt porte sur la question de la déductibilité en 2019 des acomptes versés en 2018 pour l'installation de panneaux photovoltaïques. L'arrêt est limité à cet aspect temporel et admet sans examen particulier le caractère déductible de la dépense en question.

Le Tribunal fédéral commence par indiquer que selon le principe de périodicité un revenu est attribué à la période fiscale au cours de laquelle il a été réalisé. Dans ce cadre, la délimitation temporelle des dépenses («*Zeitpunkt des Abflusses*») repose sur les mêmes critères que ceux valables pour les revenus («*Zeitpunkt des Zuflusses*»). Les dépenses sont en principe effectuées au moment où le contribuable est tenu au paiement¹³⁶. Dans ce cadre, pour la déductibilité des frais d'entretien, il est possible de retenir soit la date du paiement, soit la date à laquelle la facture est établie¹³⁷. Selon le Tribunal fédéral - qui est très clair dans l'arrêt commenté - il est possible de faire valoir fiscalement la déduction d'acomptes¹³⁸. Pour ce faire, il faut que les acomptes figurent dans une facture et les «purs paiements à l'avance, effectués en dehors de demandes d'acomptes figurant dans une facture», ne sont pas encore déductibles¹³⁹.

En l'espèce, les demandes d'acomptes ayant été facturées et acquittées en 2018, ces frais auraient dû être déduits en 2018, et il n'est plus possible de les porter en déduction en 2019. Les cantons disposent d'une certaine marge de manœuvre quant au moment déterminant et peuvent choisir le moment du paiement ou de l'établissement de la facture¹⁴⁰. Dans ce cadre, la nature de la facture - par acomptes ou définitive - n'est pas déterminante. Les contribuables qui auraient dû faire valoir la déduction en 2018 ne peuvent plus la demander en 2019.

3. Commentaire

Cet arrêt a le mérite de clarifier la question du moment de la déductibilité des frais d'entretien immobilier. Les cantons ont le choix entre admettre la déduction lors de l'établissement de la facture ou du

RDAF 2025 II p. 62, 64

paiement de cette dernière. La facture en question peut être une facture finale ou une facture d'acompte et les autorités cantonales ne peuvent refuser la déductibilité des acomptes facturés ou payés. Les pratiques cantonales selon lesquelles les acomptes ne sont pas pris en compte fiscalement au motif que seules les factures finales comptent¹⁴¹ ne sont donc pas conformes à la jurisprudence fédérale et devront évoluer.

Sur cette base, c'est bien le moment de la facturation qui est déterminant et non le moment auquel les travaux ont été effectués. La période durant laquelle les travaux de rénovation ont été effectués n'est d'ailleurs pas du tout prise en compte par le Tribunal fédéral dans l'arrêt commenté et on peut en déduire que cet aspect est secondaire. Il semble cependant possible que les cantons limitent la déductibilité des acomptes ou des factures finales qui correspondent à des travaux qui ont été effectués ou qui sont sur le point de l'être. En effet, une situation dans laquelle des acomptes seraient facturés et payés plusieurs années avant le début des travaux ou après la fin de ceux-ci dans le but de lisser la charge fiscale du contribuable sur plusieurs périodes fiscales ne saurait résister à un examen sous l'angle de l'évasion fiscale.

¹³⁶ Arrêt commenté, c. 4.2.

¹³⁷ Arrêts du TF [2C 456/2017 du 31 octobre 2017, c. 3.1](#); arrêt du TF [2C 800/2016 du 14 février 2017, c. 2.2](#).

¹³⁸ Arrêt commenté, c. 4.2.

¹³⁹ Idem, avec référence à la doctrine.

¹⁴⁰ Arrêt commenté, c. 5.2.

¹⁴¹ Par exemple pour le canton de Neuchâtel, cf. Notice n° 4 «Catalogue pour la déduction et la répartition des frais relatifs aux immeubles», p. 2.