

BGE 133 II 287

Bundesgericht (BGE), 2007-06-07, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_133 II 287](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_133_II_287)

FR: ATF 133 II 287

IT: DTF 133 II 287

Regeste

Regeste Art. 9 Abs. 1 StHG. Unterhaltskosten für Liegenschaften: Abzug vom Gesamteinkommen der für die Gebäudefeuerversicherung gezahlten Prämie für ein Jahr, in dem die Liegenschaft noch keinen Mietwert hatte. Besteuerung des gesamten Reineinkommens (E. 2.1). Aufwendungen für die Erzielung von Einkünften, insbesondere Unterhaltskosten für Liegenschaften: Definition und Abgrenzungen (E. 2.2). Umstände, unter denen der Abzug solcher Aufwendungen nicht durch das sie betreffende Einkommen begrenzt wird; Auswirkungen im konkreten Fall (E. 3).

Erwägungen

E. 2.1

Les frais d'entretien d'immeubles constituent des frais organiques d'acquisition du revenu immobilier. Ils sont en principe déductibles dans un système d'imposition du revenu global net, où l'ensemble des frais d'acquisition, des déductions générales et des déductions sociales est défalqué du total des revenus imposables (concernant l'imposition du revenu global net, cf. MARKUS REICH in Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2 e éd., Bâle/Genève/Munich 2002, n. 22 ss ad art. 7 LHID). BGE 133 II 287 S. 290

E. 2.2

Aux termes de l' art. 9 al. 1 LHID , "les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables". Malgré son caractère général, cette définition des frais d'acquisition du revenu est claire et s'impose aux cantons (ATF 128 II 66 consid. 4b p. 71/72; arrêt 2A.683/ 2004 du 15 juillet 2005, consid. 4.4 publié in StE 2006 B 25.6 n° 53 et RDAF 2005 II p. 502). Les immeubles produisant un revenu - loyers ou valeur locative en cas d'usage personnel par le propriétaire -, les frais d'entretien immobiliers entrent dans cette définition et sont en principe déductibles (2A.683/2004 précité, consid. 2.3 et les références à la doctrine). Ne sont en revanche pas déductibles, les dépenses d'acquisition ou d'amélioration des biens, y compris pour les immeubles les frais d'entretien au sens technique engagés, dans les cinq ans à compter de son acquisition, pour la remise en état d'un immeuble dont l'entretien a été négligé. Ces frais sont, en effet, considérés comme des impenses apportant une plus-value et ne sont, partant, pas déductibles (pratique Dumont, inaugurée par l' ATF 99 Ib 362 , précisée par l' ATF 123 II 218). Ne sont pas non plus déductibles, les frais d'entretien du contribuable et de sa famille (REICH, op. cit., n. 7 ad art. 9 LHID). Dans un système qui prévoit l'imposition de la valeur locative, soit d'un rendement, les frais d'entretien d'immeuble n'entrent pas dans cette catégorie. Enfin, les dépenses engagées en relation avec un hobby ou en vue de satisfaire les goûts du contribuable, qui ne génèrent pas un revenu, constituent des frais

d'entretien de celui-là ou des frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune et ne sont pas déductibles (loc. cit.; pour l'impôt fédéral direct, cf. art. 34 let. a et d LIFD).

E. 3

En l'espèce, la prime d'assurance ainsi que les frais administratifs litigieux constituent des frais d'entretien d'immeuble qui sont en principe déductibles: il ne s'agit pas de dépenses engagées, dans les cinq ans à compter de son acquisition, pour la remise en état d'un immeuble dont l'entretien a été négligé. En se fondant sur l'art. 6 al. 4 LIPP-V, disposition aux termes de laquelle sont déduits du revenu notamment "les frais nécessaires à l'entretien des immeubles privés que possède le contribuable, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers", l'autorité intimée a toutefois refusé la déduction, en raison du décalage temporel BGE 133 II 287 S. 291 entre l'engagement de ces dépenses et l'obtention d'une valeur locative. Il est, en effet, constant que les frais en cause ont été engagés en 2002, période durant laquelle l'immeuble de Z. était inhabitable en raison des travaux qui y étaient effectués, de sorte qu'il n'avait alors pas de valeur locative. La notion de revenu global net des art. 7 et suivants LHID n'exige pas une symétrie parfaite entre le revenu et les dépenses déduites comme frais d'acquisition. Poser une telle exigence reviendrait à transformer tout ou partie de l'impôt sur le revenu en impôt cédulaire, car cela signifierait que les dépenses en cause ne pourraient être déduites que des revenus correspondants. Au demeurant, logiquement, lorsque ceux-ci sont inférieurs aux frais d'acquisition, la déduction de ces derniers devrait être limitée en conséquence. Sous réserve de l'art. 9 al. 2 let. a LHID - qui n'admet la déduction des intérêts passifs privés qu'à concurrence du rendement imposable de la fortune, augmenté d'un montant de 50'000 fr. -, le droit suisse ne connaît pas un tel régime (cf. REICH, op. cit., n. 25 ad art. 7 LHID). Ce n'est que lorsqu'il apparaît sur la durée, au vu d'un revenu inexistant ou trop faible et de la nature des frais engagés, que ceux-ci ne sont pas justifiés et n'ont pas de sens d'un point de vue économique, que se pose la question d'une requalification en dépenses d'entretien du contribuable ou en dépenses servant à la pratique d'un hobby ou d'une activité de nature analogue. Ainsi, la déduction des frais d'acquisition du revenu est admise sous réserve de l'abus de droit. Dans le cas particulier, il découle de ce qui précède que les frais d'entretien en cause sont en principe déductibles et ne changent pas de qualification seulement en raison de l'absence provisoire de revenu due aux travaux. Ils sont donc déductibles lors de la période fiscale 2002, même si une valeur locative n'apparaît qu'en 2003. Seule cette interprétation de l'art. 9 al. 1 LHID est conforme aux principes de la capacité contributive (art. 127 Cst.) et de l'égalité (art. 8 Cst.). Ne permettre la déduction des frais d'entretien qu'à concurrence de la valeur locative reviendrait à traiter le rendement de la fortune immobilière et les frais d'acquisition de celui-ci différemment d'autres formes de revenus et de déductions, sans qu'une telle distinction ne soit justifiée. Par exemple, lorsque l'activité lucrative indépendante se solde par une perte, celle-ci peut être déduite des autres revenus acquis par le contribuable la même année. Les montants versés à une institution de prévoyance professionnelle au BGE 133 II 287 S. 292 titre de rachat de cotisations ne sont pas seulement déductibles du produit de l'activité lucrative, mais aussi des autres revenus. Ce qui précède vaut pour les dépenses effectives. Le contribuable qui opte pour le système plus simple du forfait n'y a pas droit en l'absence de revenu. Cela est inhérent à ce mode de déduction qui peut entraîner des inégalités à l'avantage comme au détriment du contribuable, inégalités pouvant d'ailleurs se compenser sur la durée. Dans la mesure où le droit genevois dit autre chose ou est interprété différemment, il est contraire à l'art. 9 al. 1

LHID et à l' art. 127 Cst.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.