

BGer 2A.640/2006 vom 7. Juni 2007

Bundesgericht, 2007-06-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.640_2006

FR: TF 2A.640/2006 du 7 juin 2007

IT: TF 2A.640/2006 del 7 giugno 2007

Erwägungen

E. 1.1

La loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110) est entrée en vigueur le 1er janvier 2007 (RO 2006 p. 1205 ss, 1242). L'acte attaqué ayant été rendu avant cette date, la procédure reste régie par la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 (ci-après: OJ; art. 132 al. 1 LTF).

E. 1.2

Conformément à l' art. 73 al. 1 LHID , les décisions cantonales de dernière instance peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif devant le Tribunal fédéral, lorsqu'elles portent sur une matière réglée dans les titres deuxième à cinquième et sixième, chapitre premier, de la loi sur l'harmonisation (ATF 128 II 56 consid. 1 p. 58) et concernent une période postérieure au délai de 8 ans accordé aux cantons à compter de l'entrée en vigueur de cette loi le 1er janvier 1993 pour adapter leur législation aux dispositions des titres deuxième à sixième de celle-ci (art. 72 al. 1 LHID).

En l'occurrence, l'arrêt attaqué a été rendu en dernière instance cantonale et porte sur une matière traitée par l'art. 9 figurant au titre deuxième, chapitre 2 de la loi sur l'harmonisation fiscale. Il concerne de plus l'imposition des recourants pour la période fiscale 2002, soit une période postérieure à l'échéance du délai de l' art. 72 al. 1 LHID , de sorte que la voie du recours de droit administratif est ouverte en vertu de l' art. 73 al. 1 LHID (cf. ATF 123 II 588 consid. 2 p. 591 ss).

Déposé au surplus en temps utile et dans les formes prescrites par la loi, le recours est recevable.

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], 2e éd., Bâle/Genève/Munich 2002, n. 22 ss ad art. 7).

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; 2A.683/2004, StE 2006 B 25.6 no 53, RDAF 2005 II 502, consid. 4.4). 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). 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 lettres 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 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 lettre 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). 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 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.

E. 4

Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis, la décision attaquée étant annulée et la cause renvoyée à l'Administration cantonale pour qu'elle statue à nouveau dans le sens des considérants.

Les frais de justice seront supportés par le canton de Genève, dont les intérêts pécuniaires sont en cause (art. 156 al. 1 et 2, 153 et 153a OJ). Les recourants ont droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ), qu'il convient de mettre à la charge du canton de Genève.

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