

GE_GERICHTE ATA/774/2024 vom 25. Juni 2024

GE Cour de justice, 2024-06-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_774_2024

FR: GE_GERICHTE ATA/774/2024 du 25 juin 2024

IT: GE_GERICHTE ATA/774/2024 del 25 giugno 2024

Regeste

Résumé: Actionnaires-locataires d'une SIAL dont la déduction sur le revenu de frais de rénovation d'un appartement qu'ils ont mis en location provisoirement a été admise par le TAPI. Le raisonnement du TAPI ne peut toutefois pas être suivi en tant qu'il considère que les actions de la SIAL sont assimilables économiquement à des droits de propriétaire puisque le loyer dégagé constitue pour l'actionnaire un rendement de participation et non un revenu immobilier. Référence est faite à un arrêt vaudois FI.2022.0026 du 24 mai 2023 qui a retenu que les contribuables ne sont pas autorisés à déduire de leur revenu imposable les frais d'entretien engagés. Seuls les loyers et éventuelles charges versés à la SIAL peuvent être déduits du revenu à titre de frais d'acquisition de celui-ci. Recours de l'AFC-GE admis.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

E. 2

Le litige porte sur la déductibilité de frais de travaux réalisés dans l'appartement que les contribuables louent en qualité d'actionnaires-locataires d'une SIAL, et qu'ils destinent à la sous-location, de leur revenu imposable 2017.

E. 3.1

En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause (ATF 140 I 68 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 5).

E. 3.2

En l'espèce, le litige porte sur la taxation ICC et IFD des intimés pour l'année 2017. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant cette période, à savoir, s'agissant de l'IFD, par les dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et, pour ce qui est de l'ICC, par celles de

- 8/14 - A/2640/2022 la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) et de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Par ailleurs, la question à trancher dans le cadre du recours étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1).

E. 4

Le TAPI a retenu que les dépenses litigieuses constituaient des frais d'acquisition du revenu.

E. 4.1

Est imposable le revenu de la fortune immobilière (art. 21 LIFD et art. 24 LIPP)

E. 4.1.1

En IFD, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a (art. 25 LIFD).

E. 4.1.2

L'art. 32 al. 2 LIFD, dans sa teneur applicable pour l'année concernée, prévoit que 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.

E. 4.1.3

En droit harmonisé, l'art. 9 al. 3 LHID prévoit que 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. En outre, les cantons peuvent prévoir des déductions pour la protection de l'environnement, les mesures d'économie d'énergie et la restauration des monuments historiques.

E. 4.1.4

En droit cantonal, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus bruts les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 29 à 37 LIPP (art. 28 LIPP). L'art. 34 let. d LIPP (dans sa teneur en 2017) prévoit que sont déduits du revenu les frais nécessaires à l'entretien des immeubles privés que possède le contribuable, les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment, les primes d'assurances relatives à ces immeubles, les frais d'administration par des tiers, ainsi que les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement concernant les bâtiments existants. Pour son propre logement, le contribuable peut faire valoir une déduction forfaitaire au lieu du montant effectif de ces frais et primes. Le Conseil d'État arrête ces déductions forfaitaires.

E. 4.2

Est également imposable le rendement de la fortune mobilière (art. 20 LIFD et 22 LIPP)

Sont en particulier imposables les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance portant sur des choses mobilières ou sur des droits (art. 20 al. 1 let. d LIFD). Une disposition à la teneur identique figure à l'art. 22 al. 1 let. d LIPP.

- 9/14 - A/2640/2022

E. 4.2.1

Sont déductibles les frais d'administration par des tiers et les impôts à la source étrangers qui ne peuvent être ni remboursés ni imputés en lien avec la fortune mobilière privée (art. 32 al. 1 LIFD). Une disposition similaire est prévue dans le droit genevois à l'art. 34 let. c LIPP.

E. 4.3

Dès lors que des règles similaires existent en matière d'ICC, la jurisprudence rendue en matière d'IFD est en principe également valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (ATF 140 II 88 consid. 10 ; ATA/88/2018 du 30 janvier 2018), étant précisé que les cantons disposent d'une certaine liberté d'appréciation s'agissant de la déductibilité fiscale des frais d'entretien, à condition de ne pas tomber dans l'arbitraire (arrêt du Tribunal fédéral 2C_878/2010 du 19 avril 2011 consid. 5.2).

E. 5

Il convient d'examiner si la qualification faite par le TAPI de « frais déductibles du revenu de la fortune immobilière » peut s'appliquer au cas d'espèce, s'agissant de travaux concernant un appartement dans un bâtiment propriété d'une SIAL, dont les contribuables détiennent des actions.

E. 5.1

La fortune immobilière comprend les droits de propriété sur les immeubles, de même qu'une partie des droits réels limités sur ceux-ci, pour autant qu'ils soient inscrits en tant qu'immeuble au registre foncier. Cette notion se réfère à l'art. 655 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210) dont l'al. 2 définit comme immeubles les biens-fonds, les droits distincts et permanents, immatriculés au registre foncier, les mines et les parts de copropriété d'un immeuble (Nicolas MERLINO, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand - loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2e éd., 2017, n. 3 ad art. 21 LIFD). Les parts ou actions de sociétés immobilières n'appartiennent pas à la fortune immobilière au sens de l'art. 21 LIFD, s'agissant de choses mobilières qui ne peuvent donc pas être inscrites au registre foncier (Nicolas MERLINO, *ibid.*). Malgré cela, le TAPI a considéré les actions de la SIAL comme des droits personnels assimilables économiquement à des droits de propriétaire. Il a fondé son raisonnement sur le fait que des contrats de sous-location d'immeubles suisses permettent un rattachement économique au sens de l'art. 4 al. 1 let. c LIFD ou l'art. 4 al. 1 LHID, lesquels prévoient que les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse ou dans le canton, sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles sont propriétaires d'un immeuble sis en Suisse ou dans le canton ou qu'elles sont titulaires de droits de jouissance réels ou de droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels, portant sur un immeuble sis en Suisse ou dans le canton. Or, l'assimilation économique à laquelle il est procédé ne s'applique pas en principe, selon le Tribunal fédéral et selon la doctrine majoritaire, aux actions d'une société immobilière. En effet, leur détention ne suffit pas, à elle seule et sauf

- 10/14 - A/2640/2022 situation particulière, à créer un assujettissement limité dans le canton de situation des immeubles. Une telle situation particulière existe notamment lorsque les circonstances sont propres à fonder un risque d'abus, telle qu'une construction juridique ad hoc par la création d'une société immobilière, pour se soustraire au paiement de l'impôt sur les gains immobiliers (arrêt du Tribunal fédéral 2C_666/2015 du 7 octobre 2016 consid. 4.10 et 5.3 ; ATF 95 I 26 consid. 2 ; Anne-Christine SCHWAB, La vente des actions de la société immobilière en droit fiscal suisse, 2019, n. 628 à 630, p. 231 et 232 et les références citées). Ce raisonnement découle aussi du fait que dans le cas des sociétés immobilières, les droits personnels ne portent pas sur un immeuble (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5e éd., 2021, n. 19, p. 90). Le droit civil considère que la situation des

actionnaires-locataires est plus proche de celle des locataires que de celle des propriétaires puisqu'ils ne se voient conférer qu'un droit personnel de conclure un contrat de bail avec la SIAL mais non un droit réel d'usage et de jouissance, le droit d'usage relevant alors du bail à loyer (arrêt du Tribunal fédéral 4C.265/2002 du 26 novembre 2002 consid. 3.1). Ainsi, dans la mesure où elle fait référence à des « droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels » sur un immeuble, les dispositions susmentionnées sont des règles fiscales qui présentent des points de rattachement économique. Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, lorsqu'une norme fiscale se réfère à des critères économiques, son interprétation ne peut découler strictement des formes du droit civil choisies par le contribuable. Les autorités fiscales doivent au contraire apprécier les faits selon la réalité économique (ATF 138 II 57 consid. 2.1 p. 59; arrêts du Tribunal fédéral 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.3.3 et 2C_41/2012 du 12 octobre 2012 consid. 3.1). En particulier, en matière de revenu provenant de la fortune immobilière, la jurisprudence en matière d'interdiction de la double imposition intercantonale a attribué le droit d'imposer au canton de situation de l'immeuble lorsque le revenu est en étroite connexité avec l'immeuble (arrêts du Tribunal fédéral 2C_228/2015 du 7 juin 2016 consid. 5.2.1 ; 2C_41/2012 du 12 octobre 2012 consid. 3.2 et les références citées en lien avec l'art. 21 al. 1 let. c LHID).

E. 5.2

Dans un arrêt du 24 mai 2023 (FI.2022.0026), la cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal vaudois (ci-après : CDAP) s'est prononcée sur la question qui se pose dans le présent litige. Elle a considéré que la détention d'actions d'une SIAL, donnant droit à la jouissance exclusive d'un appartement dans l'immeuble propriété de celle-ci, faisait partie de la fortune mobilière et non de la fortune immobilière des contribuables (consid. 4b.cc).

E. 5.3

Il faut retenir ainsi que les dispositions et la jurisprudence citées au consid. 5.3 ne trouvent pas application, le litige ne concernant pas une question de rattachement économique. De plus, les dispositions applicables, soit celles sur la fortune mobilière et les revenus de celle-ci ne font pas référence à des critères économiques mais renvoient à des définitions juridiques tirées du droit civil, comme vu ci-dessus.

- 11/14 - A/2640/2022 Ainsi, il est patent que les parts de la SIAL font partie de la fortune mobilière des contribuables, ce qui n'est au demeurant pas contesté. Ainsi, un actionnaire-locataire d'une société immobilière n'a pas de droit réel sur l'immeuble et il peut uniquement louer les locaux rattachés à son certificat d'actions, selon la répartition fixée à l'origine par le conseil d'administration (ATF 126 V 83 consid. 2c ; 102 Ib 166 consid. 2a). Il en découle par exemple que la location de l'appartement à ses actionnaires par une SIAL contre un loyer de faveur constitue pour l'actionnaire un rendement de participation et non un revenu immobilier (arrêt du Tribunal fédéral 2A.39/2003 = RDAF 2004 II 60 ; Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand - loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2e éd., 2017, n. 95 p. 433). Le raisonnement du TAPI ne peut donc être suivi en tant qu'il considère que les actions de la SIAL sont assimilables économiquement à des droits de propriétaire.

E. 6

Reste à examiner si, comme le plaident les recourants, les frais d'entretien peuvent être déduits à titre de frais d'acquisition du revenu du sous-bailleur.

E. 6.1

Les produits de sous-location sont imposables chez le sous-bailleur (arrêt du Tribunal fédéral 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 4.1 et 8.2).

E. 6.2

Seules les recettes nettes sont toutefois imposables (conférence suisse des impôts [CSI], Informations fiscales – impôt sur le revenu des personnes fiscales, mai 2023, § 3.3 p. 19 ; à Genève : <https://www.ge.ch/actualite/comment-declarer-vos-revenus-location-19-02-2018>, consulté le 12 juin 2024). Cela signifie que seul le bénéfice tiré de la sous-location est imposable, le montant du loyer de base ainsi que les charges payées au bailleur pouvant être déduits en tant que frais d'acquisition du revenu (Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] – Basler Kommentar, 4e éd., 2022, n. 12 ad art. 21 LIFD ; Philipp Jan KOMOR, Die Gewinnungskosten beim Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen, thèse Berne 2020, n. 172 p. 90, avec un exemple chiffré au n. 173 ; Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, vol. I, 2e éd., 2019, n. 14 ad art. 21 LIFD et les références citées ; Nicolas MERLINO, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit, n. 48 ad art. 21 LIFD).

E. 6.3

Aucun auteur ne mentionne à ce titre les frais d'entretien du bien dont le locataire a le droit de jouissance (si ce n'est Philipp Jan KOMOR, op. cit., n. 175 p. 91, néanmoins sans aucun développement ni référence). Plusieurs éléments peuvent expliquer cette absence de mention des frais d'entretien. D'une manière générale, les déductions, soit les exceptions au principe de l'accroissement net du patrimoine consacré aux art. 16 al. 1 LIFD et 7 al. 1 LHID qui concrétise le principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité économique, doivent être interprétés restrictivement (ATF 139 II 363 consid. 2). Or, la possibilité de déduire les frais d'entretien d'immeuble n'est expressément

- 12/14 - A/2640/2022 consacrée que pour les propriétaires d'immeubles privés, aux art. 32 al. 2 LIFD,

E. 6.4

Dans l'arrêt vaudois FI.2022.0026 précité, la CDAP a jugé que dès lors que les actions de la SIAL détenues par les contribuables faisaient partie de leur fortune mobilière et non immobilière, les revenus issus de la sous-location de cet appartement à des tiers, sous déduction du loyer payé à la SIAL et des charges, étaient imposables (consid. 5a). En revanche, les contribuables, qui ne pouvaient être assimilés à des propriétaires de cet appartement, n'étaient pas autorisés à déduire de leur revenu imposable les frais d'entretien qu'ils y avaient engagés (consid. 5b).

E. 6.5

En l'espèce, il n'y a pas lieu d'aboutir à une autre solution, pour les raisons développées ci-dessus. Seuls les loyers et éventuelles charges versés à la SIAL peuvent être déduits du revenu à titre de frais d'acquisition de celui-ci. Il découle de ce qui précède que le recours doit être admis, le jugement du TAPI annulé et les décisions sur réclamation de l'AFC-GE rétablies. Il y a toutefois lieu de relever, comme l'a fait la CDAP (en se référant à l'ATF 149 II 158), qu'il n'est pas exclu que les frais d'entretien pris en charge par les recourants, et qui ont enrichi la société dont ils sont actionnaires, puissent être reconnus comme des apports dissimulés et par conséquent être distribués, sous l'angle des impôts directs, comme du

capital-actions. 7. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge solidaire des contribuables (art. 87 al. 1 LPA), et il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

- 13/14 - A/2640/2022

E. 9

al. 3 LHID et 34 let. d LIPP. En outre, dans la très grande majorité des cas, les locataires ne peuvent pas entreprendre de leur propre chef des travaux – qu'ils visent à l'entretien ou à l'amélioration – et doivent demander une autorisation spécifique au propriétaire de l'immeuble. Le cas d'espèce est ainsi particulier puisqu'il a pour cadre une SIAL, type de société dont on peut rappeler que le législateur fédéral a voulu en encourager la disparition, notamment par le biais de mesures fiscales (art. 207 al. 4 LIFD ; Bernard ROLLI, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit., n. 1 et

E. 10

ad art. 207 LIFD). Enfin, la possibilité de déduire des frais d'entretien d'immeubles pour le sous-bailleur entraînerait l'existence de déductions possibles à la fois pour le propriétaire de l'immeuble et pour le sous-bailleur, ce qui poserait des problèmes de coordination, avec la nécessité de procéder à des contrôles aux fins d'éviter la prise en compte de frais d'entretien à double.

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