

GE_GERICHTE ATA/832/2014 vom 28. Oktober 2014

GE Cour de justice, 2014-10-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_832_2014

FR: GE_GERICHTE ATA/832/2014 du 28 octobre 2014

IT: GE_GERICHTE ATA/832/2014 del 28 ottobre 2014

Regeste

Résumé: Seules les dépenses, engagées à la rénovation d'un bien immobilier, destinées à préserver la valeur de celui-ci sont admises en déduction de l'impôt sur le revenu, tant en matière d'ICC que d'IFD. Les dépenses qui engendrent une plus-value de ce bien ne peuvent être déduites fiscalement. Les travaux ayant servi à la reconstitution d'une vigne et au remplacement de toutes les installations servant à sa culture, pour un montant de CHF 33'025.-, ne peuvent être déduits, ceux-ci allant au-delà de simples travaux de rénovation.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst – RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de

- 6/12 - A/3659/2012 prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes (arrêt du Tribunal fédéral 2D_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3), de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 138 I 154 consid. 2.3.3 ; 138 V 125 consid. 2.1 ; 137 II 266 consid. 3.2 ; 137 I 195 consid. 2.3.1 ; 136 I 265 consid. 3.2 ; 135 II 286 consid. 5.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 5A_12/2013 du 8 mars 2013 consid. 4.1 et 2C_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2 ; 134 I 140 consid. 5.3 ; 131 I 153 consid. 3 ; arrêts du Tribunal fédéral 4A_108/2012 du 11 juin 2012 consid. 3.2 ; 8C_799/2011 du 20 juin 2012 consid. 6.1 ; 2D_2/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 et 4A_15/2010 du 15 mars 2010 consid. 3.2 et les arrêts cités ; ATA/404/2012 du 26 juin 2012 ; ATA/275/2012 du 8 mai 2012).

En l'espèce, les recourants sollicitent l'ouverture d'enquêtes, soit l'audition de M. D_____. Eu égard aux questions juridiques à résoudre, il n'appert pas que des éléments supplémentaires pourraient être mis au jour par la mesure d'instruction requise. En effet, outre les divers échanges d'écritures opérés tout au long de la procédure, le dossier contient également le rapport écrit de M. D_____ sur la reconstitution de la vigne.

La chambre de céans disposant de tous les éléments nécessaires pour statuer en connaissance de cause, il n'était pas utile de procéder à l'audition sollicitée. 3)

Le litige concerne la déductibilité du revenu imposable de frais engagés par les contribuables en rapport avec un bien immobilier dont ils sont propriétaires. Pour le traitement fiscal de ce type de déduction, la législation tant fédérale que cantonale a changé le 1er janvier 2010.

Ainsi, en matière d'IFD, les art. 32 al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 1 al. 1 de l'ordonnance de l'AFC sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'IFD du 24 août 1992 (ordonnance de l'AFC sur les frais relatifs aux immeubles - RS 642.116.2) ont vu leur teneur modifiée.

De même le 1er janvier 2010, en matière d'imposition cantonale, l'art. 9 al. 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), qui porte sur ce type de déduction, a été modifié. Parallèlement, est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques

- 7/12 - A/3659/2012 (ci-après : aLIPP-I à V) dont notamment les art. 6 al. 4 et 9 let. d de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16).

Le litige fiscal concernant une période fiscale antérieure au 1er janvier 2010, se pose la question du droit applicable.

La LIFD ne prévoit pas de dispositions spécifiques relatives à cette question tandis que la LIPP prévoit qu'elle s'applique dès la période fiscale 2010, les périodes antérieures étant régies par l'ancien droit (art. 72 al. 1 LIPP). De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1 et les arrêts cités ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012).

En l'espèce, le recours concernant l'ICC et l'IFD de la période fiscale 2009, la présente cause est régie par le droit en vigueur pour cette période, soit par les dispositions de l'ancien droit cantonal précité et par la LIFD dans son état au 31 décembre 2009 (ci-après : aLIFD).
4)

Selon un principe consacré, il incombe à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4.c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5 et 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1 ; ATA/339/2014 du 13 mai 2014 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 et les références citées). 5) a. Le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers (art. 32 al. 1 1ère phrase aLIFD).

Sont en particulier déductibles les dépenses dues aux réparations ou aux rénovations, si elles n'entraînent pas une augmentation de la valeur de l'immeuble (art. 1 al. 1 let. a ch 1 de l'ordonnance de l'AFC sur les frais relatifs aux immeubles). Ne peuvent être déduits les

autres frais et dépenses, en particulier les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune (art. 34 let. d aLIFD).

b. Des règles similaires existent en matière d'ICC (art. 9 al. 4 aLHID et art. 6 al. 4 et 9 let. d aLIPP-V).

- 8/12 - A/3659/2012

La jurisprudence rendue en matière d'IFD est également valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (ATF 140 II 88 consid. 10 et les références citées ; ATF 130 II 65 consid. 3.1 et 3.2). 6)

Il ressort des dispositions précitées que les dépenses servant au maintien de la valeur du bien immobilier sont déductibles, alors que celles qui lui apportent une plus-value ne le sont pas (Peter AGNER/ Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, Commentaire de loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, p. 120).

Les frais d'entretien au sens étroit sont essentiellement ceux qui sont encourus pour des travaux destinés à compenser l'usure normale de la chose due à son usage et à l'écoulement du temps et à maintenir l'état d'entretien original du bien. Il s'agit de maintenir la source du revenu que représente le bien immobilier pour le contribuable (Nicolas MERLINO, in Danièle YERSIN/Yves NOËL, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad. art. 32, p. 490). Ils se subdivisent en frais d'entretien courants, en frais de remise en état et en coûts de remplacement de vieilles installations. Les premiers correspondent à des dépenses courantes dans le but de conserver les fonctionnalités de l'immeuble, telles de petites réparations. Les frais de remise en état visent à maintenir la capacité de rendement du bien immobilier (rénovation de façade, changement de tapisserie, de sols, etc.). Enfin, il y a les coûts de remplacement de vieilles installations, parmi lesquelles l'on peut citer les installations sanitaires, le chauffage et la cuisine (Nicolas MERLINO, op. cit., p. 490 - 491).

Pour que ces frais soient déductibles, l'art. 32 al. 2 aLIFD n'exige toutefois pas qu'ils soient absolument nécessaires à un moment précis. Il suffit en principe que l'on soit objectivement en présence de travaux d'entretien, dans le sens défini ci-dessus, qui sont nécessaires et doivent être effectués tôt ou tard dans une fourchette temporelle aux alentours des échéances susmentionnées, pour qu'il s'agisse de frais d'entretien déductibles (Nicolas MERLINO, op. cit., p. 491 - 492 et les références citées).

Dans les cas de rénovation partielle ou intégrale de l'immeuble, les dépenses consenties ne visent pas à conserver l'immeuble dans un état qui permette de l'utiliser ou dans l'état convenu contractuellement jusqu'alors, mais à améliorer une source de revenu (ATF 123 II 218 consid. 1c ; RDAF 2005 II p. 230).

En résumé, à teneur des dispositions précitées, si l'on retient que des travaux effectués sur un immeuble contribuent à l'amélioration de celui-ci, ils tombent sous le coup de l'art. 34 let. d aLIFD et ne sont pas déductibles. On parle de travaux de plus-value puisque leurs coûts entraînent une augmentation correspondante de la valeur de l'immeuble. S'ils n'aboutissent pas à une valorisation du bien, ils contribuent alors uniquement au maintien de son état et donc à la continuation de sa fonction génératrice de revenu. On les qualifie ainsi

- 9/12 - A/3659/2012 de travaux d'entretien, déductibles du revenu imposable au titre de frais d'acquisition du revenu (art. 32 al. 2 aLIFD ; Nicolas MERLINO, op. cit., p. 563). 7) a.

Sous l'égide du droit en vigueur jusqu'au 1er janvier 2010, le Tribunal fédéral avait développé une pratique restrictive dénommée « pratique Dumont » quant à la prise en compte fiscale des travaux de rénovation d'un bien immobilier récemment acquis, selon laquelle, les dépenses d'amélioration d'un tel bien, y compris les frais d'entretien au sens technique, engagés dans les cinq ans à compter de son acquisition pour sa remise en état n'étaient pas déductibles, que l'immeuble en question ait été ou non entretenu régulièrement. En effet, ces frais étaient considérés comme des impenses apportant une plus-value et ne pouvaient venir en déduction du revenu imposable (ATF 99 Ib 362). Dans un arrêt du 24 avril 1997, le Tribunal fédéral avait toutefois admis un assouplissement de cette pratique, dans l'hypothèse où le vendeur avait toujours entretenu et maintenu en bon état son immeuble. En d'autres termes, les frais liés à des travaux d'entretien périodiques effectués sur un immeuble maintenu jusque là en bon état étaient immédiatement déductibles. En revanche, des frais provoqués par le rattrapage de travaux négligés jusqu'ici ne l'étaient pas (ATF 123 II 218 ou RDAF 1997 II 582). Ainsi, selon la jurisprudence, la transformation de la salle de bains, de la cuisine, des sols, des parois et des plafonds, en raison de l'état « misérable » d'un immeuble constituait des frais de remise en l'état non déductibles car il s'agissait de l'acquisition d'un immeuble laissé à l'abandon. On devait d'ailleurs, en cas de rénovation globale d'un tel immeuble, présumer que l'ensemble des dépenses revêtaient un caractère d'amélioration des éléments de la fortune (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 2007, p.150 ; RDAF 2005 II p.231).

En matière d'ICC, la « pratique Dumont » avait été reprise dans la notice 1/2007 émise par l'AFC-GE concernant la déductibilité des charges et des frais d'entretien des immeubles du 1er février 2007.

b. La « pratique Dumont » a été abandonnée, lors de l'entrée en vigueur de l'art. 32 al. 2 LIFD et de la LIPP le 1er janvier 2010. L'abrogation de cette pratique ne change cependant rien au principe, repris par la législation actuelle, selon lequel seules les dépenses destinées à préserver la valeur d'un bien sont admises en déduction de l'impôt sur le revenu. 8)

En l'espèce, au regard des pièces du dossier, les époux A_____ n'ont pas apporté la preuve de l'état dans lequel se trouvaient les parcelles viticoles, lors de leur acquisition, soit si celles-ci se trouvaient dans un état de délabrement ou, au contraire, avaient été maintenues en bon état, si bien que la question de savoir s'il y a lieu ou non d'appliquer la « pratique Dumont », même « assouplie », ne se pose pas.

- 10/12 - A/3659/2012

Il s'agit uniquement de déterminer si les travaux entrepris constituent des travaux d'entretien ou s'ils ont augmenté la valeur de l'immeuble.

Il ressort de la facture du 10 décembre 2009 de l'entreprise C_____, que les recourants ont procédé à une remise en état quasi complète de leurs parcelles viticoles. En effet, M. D_____ a effectué en sus de la reconstitution de la vigne, le remplacement de toutes les installations nécessaires à sa culture, soit le remplacement du système d'irrigation, de la rampe d'accès et encore des piquets de fer. De plus, les terrasses de ces parcelles ont également été consolidées, voire recrées, ce qui s'apparente à un réaménagement du terrain.

Les travaux entrepris sont d'une grande envergure et avaient pour but d'optimiser, sur le long terme, l'exploitation de la vigne et d'en tirer un revenu. Dans son rapport, M. D_____ explique que les travaux litigieux ont été effectués afin de pouvoir rendre la vigne

exploitable et rendre possible un métayage à partir de 2011. Pour assurer une rentabilité, ils ont donc enlevé les cépages de chasselas et de pinot noir, pour en replanter d'autres de syrah et cornalin, plus autochtones et traditionnels, soit plus vendeurs. Afin de diminuer la pénibilité du travail du métayer, les installations ont été changées pour les mettre au standard d'exploitation actuel.

Les travaux en question n'ont pas uniquement eu pour objectif de maintenir l'état des parcelles viticoles et le maintien de la capacité de rendement de celles-ci. Il s'est agi, au vu de leur ampleur, de travaux qui visaient à l'amélioration du confort et du rendement d'exploitation de la vigne dans la durée. Sans avoir besoin de relever qu'ils ont été suivis d'autres investissements trois ou quatre ans après, leur montant s'est élevé à CHF 33'025.- au regard d'une valeur d'acquisition de CHF 4'660.-. Les recourants n'ont pas apporté la preuve que les dépenses qu'ils avaient engagées correspondaient à des frais de simple rénovation/reconstitution de la vigne, déductibles au sens de la loi.

Partant, c'est de manière conforme aux art. 32 al. 2 aLIFD et 1 al. 1 de ordonnance de l'AFC sur les frais relatifs aux immeubles dans sa teneur au 31 décembre 2009 pour l'IFD, respectivement aux art. 6 al. 4 et 9 let. d aLIPP-V pour l'ICC, que l'AFC-GE n'a pas admis la déduction des frais liés auxdits travaux du revenu des contribuables. Le jugement du TAPI ne peut qu'être confirmé. 9)

Au regard de ce qui précède, le recours sera rejeté. 10) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des époux A_____, conjointement et solidairement, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA), et il ne leur sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

- 11/12 - A/3659/2012

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