

GE_GERICHTE A/1597/2011 vom 29. April 2014

GE Cour de justice, 2014-04-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1597_2011

FR: GE_GERICHTE A/1597/2011 du 29 avril 2014

IT: GE_GERICHTE A/1597/2011 del 29 aprile 2014

Regeste

; IMPÔT ; DROIT FISCAL ; DÉDUCTION POUR FRAIS D'ENTRETIEN D'IMMEUBLE ; DÉDUCTION DU REVENU(DROIT FISCAL) ; ÉCONOMIE D'ÉNERGIE | Il n'est pas possible de déduire de l'impôt le remplacement d'une piscine existante par une piscine plus efficace énergétiquement. Le remplacement, par son ampleur, est assimilé à une nouvelle construction. En outre, un tel remplacement n'entre pas dans le champ de l'art. 1 OURE. Il n'est pas non plus possible de le déduire comme des frais d'entretien usuels. | LIFD.32.al2 ; aLIPP-V.6.al4 ; OURE.1

Erwägungen

E. 1

ère section dans la cause Madame A_____ et Monsieur A_____ contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE et ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS _____ Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 29 octobre 2012 (JTAPI/1315/2012) EN FAIT 1.

Monsieur A_____ est propriétaire de la parcelle n° 1_____ du cadastre de la Commune de B_____, à l'adresse C_____. Sur ce terrain est édifée une villa qu'il occupe depuis le 1 er décembre 1970 avec son épouse, Madame A_____. 2. Dans leur déclaration fiscale 2009, M. et Mme A_____ (ci-après : les époux A_____ ou les contribuables) ont indiqué que leur piscine était installée depuis le 1 er janvier 1998. Sa valeur en capital selon l'estimation fiscale était de CHF 30'000.- après un abattement de CHF 18'000.-. Ils avaient eu des charges et des frais d'entretien de CHF 212'576.- concernant cet objet. 3. Les époux A_____ ont répondu, le 8 mars 2010, à une demande de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) concernant la justification d'une augmentation de fortune non directement visée par la présente procédure. Dans le cadre d'une opération immobilière avec le frère de M. A_____, ils avaient reçu une somme en liquide de CHF 500'000.-, utilisée pour financer la transformation de leur piscine en un bassin naturel et écologique dont le coût était supérieur à CHF 200'000.-. 4. Le 30 août 2010, l'AFC a notifié aux époux A_____ les bordereaux d'impôt concernant les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) ainsi que l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2009. 5. Les charges et les frais d'entretien concernant la piscine avaient été écartés. 5. Le 15 septembre 2010, les époux A_____ ont saisi l'AFC d'une réclamation concernant tant l'ICC que l'IFD 2009. Ils avaient dépensé CHF 212'576,15.- pour ménager l'environnement et remplacer la piscine préexistante. Ce montant devait être déduit en tant que frais d'entretien. A ce document était annexé un courrier adressé par le contribuable au Conseiller d'Etat en charge du département des finances. M. A_____ était sensible à l'écologie et avait décidé de transformer sa piscine traditionnelle en un bassin

naturel dans lequel l'eau circulait entre deux bassins et était régénérée par des plantes et du gravier volcanique. L'eau n'était pas traitée et le trop-plein restituait à la nature une eau propre. Cette mesure écologique devait être prise en compte d'un point de vue fiscal.

6. Le 8 octobre 2010, les contribuables ont transmis à l'AFC l'ensemble des factures concernant les travaux en question. 7. Le 20 octobre 2010, le Conseiller d'Etat en charge du département des finances (ci-après : le Conseiller d'Etat) a répondu à M. A_____. Selon la législation, les investissements destinés à économiser de l'énergie et à ménager l'environnement pouvaient être déduits. Il s'agissait en particulier des dépenses visant à réduire les déperditions de l'enveloppe d'un bâtiment, de celles réalisées en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie dans les installations d'un bâtiment ainsi que du renouvellement d'appareils électroménagers gros consommateurs d'énergie. La transformation d'une piscine en bassin naturel sortait de ce cadre et les frais engagés n'étaient dès lors pas déductibles. 8. Le 27 avril 2011, l'AFC a décidé de maintenir les bordereaux litigieux, reprenant les éléments figurant dans le courrier du Conseiller d'Etat du 20 octobre 2010. 9. Le 27 mai 2011, les époux A_____ ont saisi le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) d'un recours contre la décision précitée. En matière d'IFD, le département fédéral des finances devait déterminer les investissements déductibles à titre de frais d'entretien lorsque ces derniers étaient destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement. Cette liste n'était toutefois pas exhaustive. Les frais litigieux correspondaient à cette définition. Au surplus, la décision n'était pas motivée. Ni elle-même ni le courrier du Conseiller d'Etat ne citaient les dispositions légales pertinentes. Un raisonnement similaire était développé pour l'ICC, se fondant notamment sur la notion d'harmonisation verticale. 10. Le 14 octobre 2011, l'AFC a conclu au rejet du recours. Les travaux réalisés correspondaient à une nouvelle construction et, d'un point de vue fiscal, à une construction et non à une simple plus-value. 11. Par jugement du 29 octobre 2012, le TAPI a rejeté le recours. Au sens étroit, les frais d'entretien étaient ceux encourus afin de compenser l'usure normale d'une chose. Les frais visant à économiser l'énergie étaient, par exception, déductibles du fait de leur but. Dans le cas d'espèce, rien ne permettait d'indiquer que le nouveau bassin naturel permettait de réduire les déperditions énergétiques. Les factures produites n'autorisaient pas à faire une distinction entre les éventuelles dépenses visant à économiser l'énergie et les autres. 12. Par acte mis à la poste le 10 décembre 2012 et reçu le lendemain, les époux A_____ ont saisi la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) d'un recours contre le jugement précité. Il devait être tenu compte de la démarche écologique qui les avait amenés à transformer leur piscine classique en bassin respectueux de la nature. L'objet qu'ils avaient édifié à l'origine entraînait une perte d'eau potable astronomique, soit plus de 739'000 litres en onze ans. Les faits avaient été constatés d'une manière incomplète puisque le jugement ne prenait en compte ni la motivation des recourants ni l'économie d'eau potable liée à ces travaux. Tant le droit fédéral que le droit cantonal était violé, dès lors que, contrairement à ce que soutenait l'AFC, les déductions en faveur de l'environnement ne se limitaient pas à celle concernant une utilisation rationnelle de l'énergie ou le recours aux énergies renouvelables. De plus, la déduction ne devait pas concerner les frais de construction au sens strict, mais aussi ceux entraînés par le remplacement de l'objet, tels que l'arrachage d'une haie, le déplacement d'un chalet à outils, etc. Finalement, l'AFC avait publié une information suivie d'une notice qui indiquait que le remplacement d'une piscine devait être considéré comme des frais

d'entretien déductibles. 13. Le 16 janvier 2013, l'AFC a conclu au rejet du recours, reprenant et développant son argumentation antérieure. 14. Dans le délai qui leur avait été imparti, les parties n'ont pas sollicité d'acte d'instruction complémentaire, et la cause a été gardée à juger le 1^{er} mars 2013. EN DROIT 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). 2) Les contribuables revendiquent une déduction de CHF 212'576.-, à titre de frais d'entretien de leur immeuble pour la période fiscale 2009 tant en matière d'IFD que d'ICC. 3) Le 1^{er} janvier 2010 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. La LIPP s'applique dès la période fiscale 2010. Les périodes antérieures sont régies par l'ancien droit (art. 72 al. 1 LIPP). En l'espèce, le recours concerne la période 2009. Dès lors, la présente cause est régie par l'ancien droit pour ce qui concerne l'ICC 2009. 4) Le 1^{er} janvier 2010 est aussi entré en vigueur la nouvelle teneur de l'art. 32 al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD -RS 642.11). Elle ne s'applique qu'à partir de la période fiscale 2010. C'est l'ancienne version de cet article qui s'applique aux périodes antérieures. En l'espèce, la précision de la notion d'immeuble « acquis récemment » dans la version actuelle de l'art. 32 al. 2 LIFD ne change en tout état rien à la cause, les contribuables occupant la maison depuis le 1^{er} décembre 1970. 5) Sont déduits du revenu 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 (art. 32 al. 2 LIFD et art. 6 al. 4 de l'ancienne 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). L'art. 6 al. 4 aLIPP-V est identique à l'art. 32 al. 2 LIFD dans sa teneur antérieure au 1^{er} janvier 2010, en application du principe d'harmonisation verticale (MGC 2000/IV 22 p. 3571). 6) a. Sont réputés investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement les frais encourus en vue de rationaliser la consommation d'énergie ou de recourir aux énergies renouvelables. Ces investissements concernent le remplacement d'éléments de construction ou d'installations vétustes et l'adjonction d'éléments de construction ou d'installations dans des bâtiments existants (art. 5 de l'ordonnance sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct du 24 août 1992 - OFRI - RS 642.116). b. En dérogation au principe que seuls les frais d'entretien immobilier sont déductibles du revenu imposable (art. 32 al. 2 LIFD et art. 6 al. 4 aLIPP-V), les investissements qui ont pour but d'économiser de l'énergie et à ménager l'environnement sont déductibles (Nicolas MERLINO, in Danièle YERSIN/Yves NOËL, Commentaire romand de la LIFD, 2008, n. 13 ad. art. 32). De telles dépenses doivent concerner des bâtiments existants (Thierry DE MITRI, Les frais d'entretien d'immeubles privés en droit fiscal, in Droit de la construction, 2004, pp. 141-142). La déduction n'est pas admise non plus si ces dépenses sont encourues dans le cadre d'une nouvelle construction, ou d'une rénovation analogue à une nouvelle construction (Nicolas MERLINO, op. cit., n. 79 ad. art. 32). Ces investissements ne doivent pas principalement servir à d'autres fins, comme l'augmentation du confort (RJJ 2011 p. 77 consid. 5.2 ; RFJ 2009 p. 177 consid. 2c ; Felix RICHNER/Walter FREI/Stefan KAUFMANN/Hans Ulrich MEUTER, Handkommentar zum DGB, 2^{ème} éd., notes 121

ss). Tant au niveau fédéral que cantonal, le département fédéral des finances détermine dans quelle mesure les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien (art. 32 al. 2 LIFD et art. 6 al. 4 aLIPP-V). Dès lors, les principes définis par le département fédéral des finances dans ce domaine s'appliquent également en droit cantonal. 7) L'article 1^{er} de l'ordonnance du département fédéral des finances sur les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables (OURE - RS 642.16.1) énumère les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables, soit :

- a. les mesures tendant à réduire les déperditions énergétiques de l'enveloppe du bâtiment, par exemple : - isolation thermique des sols, murs, toits et plafonds jouxtant l'extérieur, des locaux non chauffés ou le terrain, - remplacement des fenêtres par des modèles améliorés sur le plan énergétique, - pose de colmatages, - installation de sas non chauffés, - renouvellement de jalousies ou de volets à rouleau ;
- b. les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie dans les installations du bâtiment, par exemple : - renouvellement du générateur de chaleur, à l'exception de son renouvellement par des chauffages électriques fixes à résistances, - remplacement des chauffe-eau (à l'exception du remplacement des chauffe-eau à circulation par des chauffe-eau centraux), - raccordement à un réseau de chauffage à distance, - pose de pompes à chaleur, d'installations à couplage chaleur-force et d'équipements alimentés aux énergies renouvelables, - pose et renouvellement d'installations servant avant tout à l'utilisation rationnelle de l'énergie, notamment : - dispositif de réglage, vannes thermostatiques de radiateurs, pompes de recirculation, ventilateur, - isolation thermique des conduites, de la robinetterie ou de la chaudière, - dispositifs de mesure servant à l'enregistrement de la consommation et l'optimisation du fonctionnement, - appareils liés au décompte individuel des frais de chauffage et d'eau chaude, - assainissement de cheminée lié au renouvellement d'un générateur de chaleur, - mesures de récupération de la chaleur, par exemple dans des installations de ventilation et de climatisation ;
- c. les analyses énergétiques et les plans directeurs de l'énergie ;
- d. le renouvellement d'appareils ménagers gros consommateurs d'énergie, tels que cuisinières, fours, réfrigérateurs, congélateurs, lave-vaisselle, lave-linge, équipements d'éclairage, etc., qui font partie de la valeur de l'immeuble.

La liste de mesures de l'art. 1 OURE est exemplative. D'autres mesures sont susceptibles de déduction du revenu imposable, à condition qu'elles soient adoptées en vue de rationaliser la consommation d'énergie, ou de recourir aux énergies renouvelables (Nicolas MERLINO, op. cit, n. 78 ad. art. 32). L'ensemble des mesures de l'art. 1 OURE concerne les bâtiments d'habitation, que ce soit des mesures d'isolation, d'économie d'énergie ou de rationalisation pour les installations du bâtiment. Le but de ces mesures est donc avant tout énergétique et se concentre sur le lieu de vie. Les mesures autres qui entreraient dans le champ de l'art. 1 OURE se doivent de respecter ces principes. 8) En l'espèce, la construction du bassin naturel qui a remplacé l'ancienne piscine dépasse le cadre d'une rénovation. Ces travaux, par leur ampleur et par le type d'infrastructure qu'ils créent, totalement nouveau, constituent une nouvelle construction, ou tout du moins une rénovation analogue à une nouvelle construction. De plus, même s'ils améliorent le bilan environnemental et énergétique de la piscine, ils ne concernent pas le bâtiment d'habitation. La construction de ce bassin augmente le confort de la propriété, comme le démontrent les différentes photos présentées. Contrairement aux affirmations des contribuables, ce surplus de confort est déterminant. Ainsi, les frais de construction du bassin n'entrent pas dans le champ des déductions pour des investissements qui ont pour but d'économiser de l'énergie

et de ménager l'environnement.![endif]>![if> Le recours sera rejeté sur ce point. 9) Les recourants invoquent également le fait que les frais d'édification du bassin naturel doivent être déductibles du revenu imposable, dès lors qu'il s'agissait de remplacer une construction existante, et ce conformément à l'information de l'AFC n.2/2007 du 30 janvier 2007 – Déductibilité des charges et frais d'entretien des immeubles (ci-après: l'information) et à la notice de l'AFC du 1 er février 2007 n.1/2007 – Déductibilité des charges et frais d'entretien des immeubles (ci-après : la notice).![endif]>![if> a. Les frais nécessaires à l'entretien de l'immeuble sont déductibles du revenu imposable (art. 6 al. 4 aLIPP-V) au contraire des frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune (art. 9 let. d aLIPP-V). L'information et la notice précisent l'application de l'art. 6 al. 4 aLIPP-V. Les frais de réparation et de remplacement d'une piscine sont déductibles du revenu imposable. L'installation d'une nouvelle piscine ne l'est pas. b. D'après la jurisprudence, afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des directives. Celles-ci n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration. Elles ne dispensent pas cette dernière de se prononcer à la lumière des circonstances du cas d'espèce. Par ailleurs, elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (ATF 133 II 305 consid. 8.1 et les références citées ; Arrêts du Tribunal fédéral 9C_477/2011 du 13 juillet 2012 consid. 4.1.3 ; 2C_132/2010 du 17 août 2010 ; ATA/233/2014 du 8 avril 2014 consid. 5a ; ATA/291/2013 du 7 mai 2013 ; ATA/625/2011 du 4 octobre 2011 ; ATA/611/2010 du 1er septembre 2010 consid. 4). 10) En l'espèce, le raisonnement précédent sur la notion de nouvelle construction et de rénovation assimilable à une nouvelle construction est applicable par analogie. Le bassin naturel doit être considéré comme une construction nouvelle, en tout cas y être assimilé. En outre, les travaux annexes nécessaires à cette édification ne peuvent pas être détachés du sort de la piscine pour ce qui est de leur déductibilité, ainsi que le soulignent les recourant eux-mêmes. ![endif]>![if> Ce grief sera également écarté. 11) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des époux A_____, qui succombent, et il ne leur sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).![endif]>![if> * * * * *

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