

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1709/2016-ICCIFD

ATA/366/2019

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 2 avril 2019

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
15 mai 2017 (JTAPI/510/2017)**

EN FAIT

- 1) Monsieur A_____ est copropriétaire avec son ex-épouse d'une parcelle de 1_____ m² dans le canton de Genève, supportant un bâtiment d'habitation où il est domicilié.
- 2) Le 10 février 2016, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a adressé à M. A_____ un bordereau de taxation pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) et un bordereau de taxation pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) pour l'année fiscale 2014.
- 3) Le 12 février 2016, le contribuable a élevé une réclamation relative aux deux bordereaux précités concernant plusieurs éléments, dont seul demeure litigieux le refus de l'AFC-GE d'admettre des frais de combustibles, d'électricité et d'eau au titre de frais d'entretien de jardin par ses soins.
- 4) Le 18 mai 2016, l'AFC-GE a rejeté la réclamation sur l'objet litigieux précité confirmant sur ce point les bordereaux IFD et ICC 2014, par deux décisions distinctes.
- 5) Le 15 mai 2017, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) a rejeté le recours interjeté le 25 mai 2016 par le contribuable contre les décisions susmentionnées.

Le contribuable n'avait fourni aucune pièce justificative démontrant que les frais dont il sollicitait la déduction avaient été engagés, la possibilité de déduire la consommation d'énergie ayant servi à alimenter des outils utilisés pour l'entretien du jardin, n'étant pour le surplus pas démontrée.

- 6) Le 4 juin 2017, le contribuable a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement susmentionné, concluant à ce que les travaux de jardinage qu'il avait entrepris lui-même, représentant cent nonante six heures par année, soient déduits aux taux horaire de CHF 45.-, et que les frais de combustibles et d'électricité pour les outils et le tracteur utilisé le soient également. Il fournissait « quelques factures retrouvées ».
- 7) Le 13 juillet 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les éléments fournis par le contribuable ne permettaient pas d'établir la réalité et la nature des frais dont il demandait la déduction au titre de frais d'entretien de jardin.
- 8) Le 29 juillet 2017, le contribuable a persisté dans son recours.

- 9) Les écritures susmentionnées ont été transmises à l'AFC-GE, après quoi les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

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) Selon l'art. 34 let. d 1^{ère} phr. de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), le contribuable qui possède des immeubles privés – tel est le cas en l'espèce – peut déduire les frais nécessaires à leur entretien.

L'art. 38 let. a et d LIPP prévoit toutefois que les frais d'entretien du contribuable et de sa famille, y compris les loyers du logement et les dépenses privées résultant de sa situation professionnelle (let. a) et les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de la fortune (let. d) ne sont pas déductibles.

Ces dispositions légales cantonales trouvant leur pendant en IFD aux art. 32 al. 2 1^{ère} phr. et 34 let. a et d de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), la doctrine et la jurisprudence concernant ces derniers valant également pour ces premières, hormis certaines spécificités cantonales mentionnées ci-après.

Ainsi, ne sont pas déductibles les frais supplémentaires résultant d'un mode de vie élevé, que le contribuable estime devoir assumer en raison de sa position professionnelle, dits aussi frais de train de vie. Par exemple, le coût du personnel de maison, de jardiniers ou d'un secrétaire privé ne peuvent pas être déduits (Nicolas MERLINO in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand - loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2^{ème} éd., 2017, p. 787 n. 6 ad art. 34 LIFD).

Les frais d'amélioration d'éléments de la fortune immobilière constituent quant à eux des dépenses d'investissement ayant pour effet d'apporter une plus-value à l'immeuble. Ils se démarquent donc des frais d'entretien en ce que ces derniers sont essentiellement 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 », de façon à conserver la source du revenu que représente le bien immobilier pour le contribuable (Nicolas MERLINO, op. cit., p. 687 n. 64 ad art. 32 LIFD).

Certains cantons, comme Genève, prennent en compte un supplément pour le jardin dans le calcul de la valeur locative de l'immeuble, de sorte qu'ils doivent alors accepter la déduction des frais d'entretien y relatifs (Nicolas MERLINO, op. cit., p. 679 n. 38 ad art. 32 LIFD).

La délimitation entre frais d'entretien et investissements est délicate en ce qui concerne le jardin. Ainsi, les dépenses régulières pour l'entretien et le remplacement de plantes, pour des améliorations de la clôture, la réparation de chemins et de murets dans le jardin sont des frais d'entretien ; il en est de même des frais pour les travaux réguliers de déblayage, de nettoyage, de tonte du gazon, de plantation de fleurs à couper, de fruits et de légumes. En revanche, la première plantation d'arbres, de buissons et de plantes ne représente pas des frais d'entretien (ATA/809/2015 du 11 août 2015 consid. 6c ; ATA/102/2006 du 7 mars 2006 et les références citées ; Nicolas MERLINO, op. cit., p. 693 n. 82 ad art. 32 LIFD).

- 3) Ces principes ont été précisés par l'AFC-GE dans une information du 30 janvier 2007 (AFC-GE, Information n° 2/2007, Déductibilité des charges et frais d'entretien des immeubles, 30 janvier 2007), remplacée, dès l'année fiscale 2010, par une nouvelle information (AFC-GE, Information n° 1/2011, Déductibilité des frais d'entretien des immeubles privés, 1^{er} février 2011, n. 5) traitant de la déductibilité des frais d'entretien des immeubles privés sur le plan de l'ICC et de l'IFD, ainsi que dans une notice du 1^{er} février 2007 (AFC-GE, Notice n° 1/2007, Déductibilité des charges et frais d'entretien des immeubles, 1^{er} février 2007), également remplacée par une nouvelle notice (AFC-GE, Notice n° 1/2011, Déductibilité des frais d'entretien des immeubles privés, 1^{er} février 2011) qui a pour objet de détailler de manière non exhaustive la qualification de certaines dépenses et leurs incidences en relation avec leur déductibilité fiscale.

Cette notice prévoit notamment que les frais de jardinier pour la taille des haies, l'élagage des arbres et la tonte du gazon, à l'exclusion des frais d'embellissement et d'agrément (ch. 8.1.1.1), les dépenses engagées pour la réparation et le remplacement du taille-haies et de la tondeuse du propriétaire s'occupant de son jardin (8.1.1.2) et, pour l'abattage, le remplacement d'arbres, si obligatoire, (8.1.1.3) constituent des frais immobiliers déductibles. Il en va de même de la réparation ou du remplacement des clôtures en dur, des murs de soutènement et de jardin (8.1.2.2), des clôtures naturelles (thuyas, etc. ; 8.1.2.3), des accès, des chemins et des places (8.1.3.2), ainsi que les frais de déneigement (8.1.3.3).

En revanche, ne sont pas déductibles les dépenses concernant la première plantation d'arbres, de haies (8.1.1.4), les frais d'embellissement et d'agrément (fleurs, jardin potager, engrais, sécateurs, etc.) (8.1.1.5), le mobilier de jardin (8.1.1.6), ainsi que toute nouvelle construction/agrandissement (8.1.2.1), le premier goudronnage, pavage ou pose de dalles en ciment, etc. (8.1.3.1). Ce sont

le cas également des frais concernant l'amélioration du sol tels le drainage, l'étaillage, la mise en place de terre végétale, etc. (8.1.4.1). Il s'agit en effet de dépenses courantes liées économiquement et juridiquement à la possession d'un immeuble, mais qui sont qualifiées fiscalement d'utilisation du revenu (au sens de l'art. 38 let. d LIPP).

- 4) La procédure administrative est régie essentiellement par la maxime inquisitoire, selon laquelle l'autorité définit les faits pertinents et les preuves nécessaires, qu'elle ordonne et apprécie d'office. Cette maxime doit cependant être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (ATF 128 II 139 consid. 2b ; 120 V 357 consid. 1a ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_205/2012 du 6 novembre 2012 consid. 2.1). Conformément au principe général de procédure consacré à l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), il incombe en effet à l'administré d'établir les faits qui sont de nature à lui procurer un avantage, spécialement lorsqu'il s'agit d'élucider des faits qu'il est le mieux à même de connaître, notamment parce qu'ils ont trait spécifiquement à sa situation personnelle (ATF 125 IV 161 consid. 4 ; 120 Ia 179 consid. 3a ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_205/2012 du 6 novembre 2012 consid. 2). Le Tribunal fédéral a même qualifié cette obligation de « devoir de collaboration spécialement élevé » lorsqu'il s'agit d'éléments ayant trait à la situation personnelle de l'intéressé, puisqu'il s'agit de faits qu'il connaît mieux que quiconque (arrêt du Tribunal fédéral 1C_58/2012 du 10 juillet 2012 consid. 3.2 et la référence citée).

Le droit genevois de procédure administrative prévoit par ailleurs que les parties sont tenues de collaborer à la constatation des faits dans les procédures qu'elles introduisent elles-mêmes, dans celles où elles y prennent des conclusions indépendantes ainsi que dans les autres cas prévus par la loi (art. 22 LPA applicable par renvoi de l'art. 2 al. 2 LPFisc).

- 5) En matière fiscale plus spécifiquement, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter 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 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/1197/2018 du 6 novembre 2018 consid. 3a ; ATA/809/2015 précité consid. 6d). Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_986/2013 du 15 septembre 2014 consid. 5.1.4).
- 6) En l'espèce, force est de constater que le recourant, après s'être contenté d'allégations non justifiées par pièce concernant les frais dont il demande la

déduction, n'a finalement produit aucun justificatif pertinent permettant de déterminer l'existence et la nature des frais dont il demande la prise en compte comme frais d'entretien de sa propriété pour l'année fiscale 2014. Les factures relatives à des interventions sur un tracteur sont datées d'avril et juin 2015, de sorte qu'elles ne peuvent avoir un lien avec la taxation 2014. Le relevé des factures de consommation d'énergie pour l'année 2014 ne donne aucune indication quant au détail d'utilisation, à supposer que cette consommation puisse constituer un poste déductible, ce qui n'est pas établi et souffrira de ne pas l'être. Enfin, les dépenses dans diverses stations-service apparaissant sur trois extraits de relevés 2014 d'une carte de crédit du recourant ne permettent pas de déterminer la nature de ces dépenses ni de les relier d'une quelconque manière à des frais d'entretien de jardin, à supposer, comme pour la consommation d'énergie, que cela puisse entrer dans la catégorie des déductions admises. Enfin, le recourant n'a pas davantage justifié l'existence de cent nonante-six heures de travail à CHF 45.- l'heure, mentionnées pour la première fois devant la chambre de céans, ni démontré en quoi leur déduction pourrait être admise, le seul fait d'avoir procédé personnellement à des travaux de jardinage étant insuffisant.

Dans ces circonstances, l'AFC-GE et le TAPI ont refusé à bon droit les déductions sollicitées. En conséquence, mal fondé, le recours sera rejeté.

- 7) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 12 juin 2017 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 15 mai 2017 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Monsieur A_____ un émolument de CHF 1'000.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Monsieur A_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, Mme Junod, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :