

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2495/2005-FIN

ATA/102/2006

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 7 mars 2006**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Monsieur D \_\_\_\_\_**

représenté par la Société fiduciaire d'expertise et de révision S.A., mandataire

et

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL  
DIRECT**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

**EN FAIT**

1. Monsieur D \_\_\_\_\_ (ci-après : le contribuable ou l'intimé) est domicilié à Laconnex.
2. La présente procédure concerne uniquement la déduction, dans le cadre de l'impôt fédéral direct 2001 (ci-après : IFD), de frais relatifs au jardin du contribuable.
3. Dans sa déclaration fiscale 2001-B, M. D \_\_\_\_\_ a en effet indiqué un immeuble occupé par lui-même depuis 1986, sur le territoire de la commune de Laconnex. Les chiffres suivants figuraient sur sa déclaration fiscale, feuille D, rubrique 15.10-1 :

- Capital selon estimation :	CHF 2'405'905.-
- IFD / Revenu valeur locative :	CHF 70'159.-
- IFD / Charges et frais d'entretien :	CHF 35'866.-

4. L'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC ou la recourante) a admis les deux premiers montants, mais a réduit les charges et frais d'entretien de CHF 35'866.- à CHF 29'318.-. Elle n'a en effet pas retenu une facture d'un montant de CHF 6'548.- (CHF 35'866.- - CHF 6'548.- = CHF 29'318.-) de Monsieur L \_\_\_\_\_, jardinier, paysagiste et pépiniériste à Plan-les-Ouates. Cette facture, jointe par le contribuable à sa déclaration, comportait les éléments suivants :

« Concerne : entretien annuel de votre jardin

Demande acompte		CHF 6'000.-
Fournitures		
Plantes annuelles variées bloc		CHF 120.-
Sous-total		CHF 6'120.-
TVA	7,6%	CHF 438,40
Total de la facture		CHF 6'548,40 »

En annexe à la facture était également joint un récépissé postal confirmant le paiement de CHF 6'500.- par M. D \_\_\_\_\_ à M. L \_\_\_\_\_, en date du 25 juillet 2001.

Le bordereau définitif relatif à l'impôt fédéral direct 2001 est daté du 11 avril 2003.

5. Par courrier du 12 mai 2003, M. D \_\_\_\_\_ a déposé une réclamation auprès de l'AFC, expliquant que la facture de M. L \_\_\_\_\_, qui n'avait pas été admise, concernait l'entretien du jardin de sa résidence principale et que cette facture entraînait dans les déductions liées à la fortune prévues à l'article 32 alinéa 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, du 14 décembre 1990 (LIFD – RS 642.11). Il a conclu à ce qu'un bordereau rectificatif tenant compte de cet élément lui soit adressé.
6. En date du 18 décembre 2003, l'AFC statuant sur réclamation a décidé de maintenir l'imposition de M. D \_\_\_\_\_, telle qu'elle figurait dans le bordereau notifié le 11 avril 2003.
7. Le 15 janvier 2004, M. D \_\_\_\_\_ a déposé un recours auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : la commission de recours). Il a conclu à l'admission de son recours et au renvoi à l'AFC de son bordereau pour nouvelle taxation, en indiquant que la facture de M. L \_\_\_\_\_ d'un montant de CHF 6'548,40 devait être admise en déduction de ses revenus imposables. Il a notamment fait valoir les arguments suivants :
  - Selon la législation (notamment les art. 679 et 684ss du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - RS 210) et un grand nombre de prescriptions de droit public), chaque propriétaire d'un bien immobilier avait l'obligation d'en assurer l'entretien.
  - L'article 32 alinéa 2 LIFD prévoyait que les frais nécessaires à l'entretien des immeubles privés que possédait le contribuable étaient déductibles du revenu. Il convenait ainsi que l'ensemble des dépenses faites par le propriétaire d'une maison familiale, nécessaires à l'entretien des biens ayant servi à la détermination de la valeur locative, puissent être déduites de celle-ci.
  - Le coefficient « type d'habitation » du chiffre 2 du questionnaire destiné aux propriétaires d'appartements et de villas était fondamentalement différent pour une maison individuelle avec une parcelle supérieure de 1'200 m<sup>2</sup> et un appartement PPE. Ainsi, l'importance de la parcelle du terrain avait une influence sur le calcul de la valeur locative.
8. Le 28 mai 2004, l'AFC a répondu au recours et a conclu au rejet de celui-ci. Après avoir rappelé que l'article 21 alinéa 1 lettre b LIFD déclarait imposable la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réservait l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit, elle a présenté l'article 32 alinéa 2 LIFD relatif à la

déduction des frais nécessaires à l'entretien des immeubles privés et fait valoir les explications suivantes :

- La notion de frais d'entretien déductibles fiscalement n'est pas une notion technique, mais une notion économique, dans le sens où entretenir un immeuble, c'est le maintenir dans l'état où il se trouvait lorsqu'il a été acquis de manière à lui conserver sa valeur d'usage initiale.

- Selon un arrêt du Tribunal administratif du canton de Fribourg (Revue fiscale 12/2000 p. 806-807), ce n'est que lorsque les aménagements extérieurs entrent de manière significative dans la fixation de la valeur locative qu'il n'est pas disproportionné d'admettre la déduction d'une partie des dépenses d'entretien du jardin.

- Le questionnaire « valeur locative », au travers du coefficient « type d'habitation », ne considère pas les aménagements extérieurs comme un élément déterminant pour la fixation de la valeur locative.

- L'AFC admet en déduction, s'agissant d'une villa occupée par son propriétaire, les frais suivants destinés à l'entretien du jardin : réparation de clôtures, entretien des allées, taille des haies obligatoire, taille des arbres obligatoire (arbres donnant sur la voie publique ou chez le voisin), frais de jardinier pour les travaux susmentionnés. Cette liste de déductions respecte l'obligation faite aux propriétaires de se conformer aux prescriptions légales de droit privé ou de droit public concernant leur bien immobilier. Il n'est ainsi pas possible d'admettre en déduction n'importe quel frais d'entretien du jardin.

- De plus, la partie de la facture relative aux « plantes annuelles variées » de CHF 120.- constituait une dépense privée d'utilisation du revenu (dépense de commodité), qui ne représentait pas des frais d'entretien de l'immeuble.

- En ce qui concerne l'autre volet de la facture, soit la rubrique « entretien annuel du jardin » pour CHF 6'000.-, rien ne permettait d'établir qu'il s'agissait effectivement de frais d'entretien tels que ceux admis par l'AFC. Or, selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombait à celui qui prétendait à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve ; en l'occurrence, cette preuve n'avait pas été apportée.

9. Le 8 juin 2005, la commission cantonale de recours (ci-après : la commission de recours) a admis partiellement le recours de M. D \_\_\_\_\_ . Elle a en premier lieu rappelé que l'article 1 alinéa 1er lettre a de l'ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct (RS 642.116.2) énumérait un certain nombre de frais d'entretien déductibles.

Elle a ensuite estimé que les travaux du jardinier avaient pour but d'assurer l'entretien du jardin de l'immeuble du contribuable. Le poste « fournitures : plantes annuelles variées » correspondait à des frais nécessaires au maintien de la valeur d'usage du jardin compte tenu notamment du caractère naturellement périssable des plantes ; de plus, le niveau relativement faible des montants facturés confirmait la qualification de dépenses d'entretien attribuables à ces derniers. De façon générale, le descriptif des sommes facturées n'était pas incompatible avec le type et l'ampleur des frais d'entretien du jardin de l'immeuble concerné dont la valeur fiscale avant abattement était de CHF 2'402'905.-. Les dépenses engagées n'avaient ainsi pas pour finalité d'augmenter le revenu de l'immeuble et de lui apporter une plus value.

Après avoir rappelé la jurisprudence relative à l'administration d'office des faits pertinents et l'article 22 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10), concernant le devoir de collaboration des parties, la commission de recours, rappelant que le contribuable n'avait produit qu'un récépissé attestant du paiement de la facture pour un montant de CHF 6'500.-, a considéré que la déduction des dépenses d'entretien de jardin pour l'année 2001 serait limitée à CHF 6'500.-.

Elle a enfin accordé un montant de CHF 500.- au contribuable à titre de dépens.

Cette décision a été notifiée le 17 juin 2005 à l'AFC.

10. Le 12 juillet 2005, l'AFC a saisi le Tribunal administratif d'un recours contre la décision de la commission de recours. Elle conclut à l'annulation de la décision et fait valoir les explications et arguments suivants :

- Selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombait à celui qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve. Ainsi, le contribuable qui entendait faire valoir des frais d'entretien d'immeubles devait joindre à sa déclaration fiscale toutes les pièces justificatives et un état détaillé des frais.

- L'AFC a rappelé la jurisprudence fribourgeoise déjà citée dans sa réponse lors de la procédure devant l'autorité inférieure (*cf supra*, n. 9), qui se réfère à celle de la commission supérieure de recours en matière fiscale du canton de Zurich.

- Le but de la valeur locative était de conserver une égalité de traitement entre propriétaires et locataires et il n'était pas possible d'admettre en déduction n'importe quels frais d'entretien du jardin, pour peu que la valeur fiscale de l'immeuble soit suffisamment élevée.

- La commission de recours avait admis la déduction des frais d'entretien litigieux au mépris des règles sur le fardeau de la preuve, car il n'avait pas été démontré que les frais engagés avaient pour unique but de maintenir la valeur de l'immeuble.

- L'AFC a contesté enfin l'allocation d'une indemnité de CHF 500.- à titre de dépens au contribuable ; ce montant lui apparaissait arbitraire, car le mandataire du contribuable n'avait déposé qu'un recours de 3 pages ; de plus, le contribuable disposait d'une formation au moins équivalente à celle de son mandataire et n'avait pas demandé l'allocation d'une indemnité.

11. Le 1<sup>er</sup> septembre 2005, M. D \_\_\_\_\_ a répondu au recours ; il conclut au déboutement de l'AFC au motif qu'il était conforme au principe de la capacité contributive de tenir compte des frais d'entretien de la parcelle qui appartenait au contribuable. Or, la facture litigieuse portait la mention « entretien annuel de votre jardin ».

12. Lors de l'audience de comparution personnelle des parties et d'enquêtes du 7 novembre 2005, M. L \_\_\_\_\_, paysagiste, a été entendu en qualité de témoin. Il a exposé qu'il avait effectivement accompli des travaux au cours du premier semestre 2001 dans le jardin de l'immeuble litigieux ; il s'agissait de tailler la haie et les arbustes, d'entretenir les arbres et d'évacuer des déblais. A son souvenir, il ne s'agissait pas de travaux consistant à apporter de nouvelles plantes ou de nouveaux arbustes.

Le tribunal de céans a alors soumis au témoin la facture qu'il avait établie le 25 juillet 2001. Selon ce dernier, le poste à hauteur de CHF 6'000.- correspondait à de l'entretien et celui d'un montant de CHF 120.- à des plantes supplémentaires.

13. Le 17 novembre 2005, l'AFC s'est déterminée. Elle admettait en déduction, s'agissant d'une villa occupée par son propriétaire, les frais destinés à la réparation des clôtures, à l'entretien des allées, à la taille obligatoire des haies et des arbres ainsi qu'aux travaux de jardinier liés aux tâches précitées. De tels travaux ne devaient servir en outre qu'à l'entretien de l'immeuble et à son maintien dans l'état où il était lors de son acquisition. En l'espèce, le montant de CHF 120.- dépensé par le contribuable n'était pas déductible puisqu'il s'agissait, selon le témoin, de plantes nouvelles. Quant à l'utilisation exacte du montant de CHF 6'000.-, rien ne permettait d'établir avec certitude qu'il s'agissait en totalité de travaux d'entretien. De surcroît, le fardeau de la preuve incombait au contribuable. Si le tribunal admettait toutefois que tout ou partie de ces frais devait être admis en déduction, il n'y avait pas lieu de condamner l'AFC aux frais de la procédure, car elle avait clairement exposé sa pratique devant la commission de recours et le contribuable aurait donc pu prouver la réalité des faits qu'il alléguait avant les enquêtes ordonnées par le tribunal.

14. Le 8 décembre 2005, l'intimé a relevé que l'AFC admettait la déduction de la taille des haies et des arbres. Si la recourante considérait que les faits n'avaient pas été établis, il lui aurait appartenu de poser les questions qu'elle estimait nécessaire lors des enquêtes. Il lui incombait enfin de supporter les frais de la procédure, puisqu'elle admettait la déduction d'une partie au moins des frais encourus par le contribuable.
15. Le 9 décembre 2005, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

Le 22 février 2006 toutefois, l'administration fédérale des contributions a conclu à l'admission du recours de l'AFC ; le 27 du même mois, cette réponse a été portée à la connaissance des autres parties.

### EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 litt. a LPA).
2. La seule question qui se pose dans le cas d'espèce consiste à déterminer si la déduction de la facture du jardinier pour un montant de CHF 6'500.- est admissible. Le contribuable n'ayant pas fait recours, la limitation de la déduction à un montant maximal de CHF 6'500.- (malgré une facture de CHF 6'548,40) n'est pas contestée.
3. a. Selon l'article 25 LIFD, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux articles 26 à 33.

Selon l'article 32 alinéa 2 1<sup>ère</sup> phrase LIFD, 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.

L'ordonnance du Conseil fédéral sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct du 24 août 1992 (RS 642.116) reprend, à son article 1<sup>er</sup> alinéa 1 1<sup>ère</sup> phrase, le texte de l'article 32 alinéa 2 1<sup>ère</sup> phrase LIFD et ajoute que les frais que le contribuable doit engager au cours des cinq premières années pour entretenir une propriété nouvellement acquise qui avait été mal entretenue jusqu'ici par le propriétaire précédent sont réservés (art. 1<sup>er</sup> al. 1 2<sup>ème</sup> phrase).

Sur la base de la LIFD et de cette ordonnance du Conseil fédéral, l'administration fédérale des contributions a adopté, le 24 août 1992 également,

une ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct (RS 642.116.2), dont l'article 1<sup>er</sup> a la teneur suivantes :

« 1 Sont en particulier déductibles les frais suivants:

a. les frais d'entretien:

1. les dépenses dues aux réparations ou aux rénovations, si elles n'entraînent pas une augmentation de la valeur de l'immeuble,
2. [...],
3. les frais d'exploitation: les contributions périodiques pour l'enlèvement des ordures ménagères (mais non les contributions prélevées selon le principe du pollueur-payeur), l'épuration des eaux, l'éclairage et le nettoyage des rues; l'entretien des routes; les taxes immobilières représentant des impôts réels; les rétributions au concierge; les frais d'entretien et d'éclairage des pièces utilisées en commun, de l'ascenseur, etc., dans la mesure où le propriétaire les assume;

b. les primes d'assurances: [...]

c. les frais d'administration: [...]

2 Ne sont notamment pas déductibles les frais d'entretien suivants:

a. les dépenses qu'un contribuable engage, en vue de remettre en état un immeuble nouvellement acquis qui avait été mal entretenu par le propriétaire précédent, durant la période – en général les cinq premières années – qui suit l'acquisition (pratique du Tribunal fédéral en matière de frais encourus peu après l'acquisition);

b. les contributions uniques, auxquelles est soumis le propriétaire, pour les routes, trottoirs, berges, canalisations et conduites, taxes de raccordement à une nouvelle canalisation, épuration des eaux, gaz, électricité, eau, antenne de télévision et teleréseau, etc.;

c. [...]

d. [...]

3 [...]».

Selon l'article 34 lettre d LIFD, ne peuvent être déduits les autres frais et dépenses, en particulier, les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune.

Il découle ainsi du texte légal que les frais d'entretien visant à maintenir la valeur d'un immeuble sont déductibles, au contraire de toute dépense qui augmenterait la valeur de celui-ci.

b. Depuis un arrêt de 1973, la jurisprudence du Tribunal fédéral considère que lorsqu'un bâtiment est rénové par le nouveau propriétaire peu après l'achat, les frais de ces travaux sont en principe traités comme des dépenses faites pour l'amélioration de biens et non pas comme frais d'entretien de bâtiments, déductibles du revenu brut (ATF 99 Ib 362 consid. 3b p. 365-366).

En 1997, cette jurisprudence a été précisée. Le Tribunal fédéral a rappelé que celle-ci avait pour but d'assurer l'égalité fiscale entre d'une part l'acquéreur d'un immeuble en mauvais état à un bas prix, qui a entrepris la rénovation de celui-ci et, d'autre part, l'acquéreur d'un immeuble en bon état pour un prix plus élevé, sans besoin de rénovation. Il a également précisé que l'IFD avait pour but d'assurer l'égalité des contribuables sur la base de leur capacité contributive (ATF 123 II 218 consid. 1b p. 221, confirmé dans l'arrêt du Tribunal fédéral du 11 juin 1999, in : Archives de droit fiscal 70/2001 p. 155 consid 3d p. 159). Le Tribunal fédéral a ensuite examiné la question – et c'est là que réside la précision de la jurisprudence – de biens immobiliers, qui avaient été correctement entretenus et pour lesquels le propriétaire avait des frais d'entretien servant à maintenir la valeur du bien, mais qui – à court terme – conduisaient effectivement à une augmentation de la valeur. Il a considéré que dans ce cas, un assouplissement de la pratique de 1973 se justifiait, dans le sens où les coûts d'entretien pour un immeuble nouvellement acquis et en bon état pouvaient être déductibles, lorsqu'il s'agissait de l'entretien courant (ATF 123 II 218 consid. 1c p. 222-223).

La jurisprudence précitée du Tribunal fédéral est appelée « Dumont-Praxis » par le Tribunal fédéral lui-même dans ses arrêts ultérieurs et par la doctrine.

La jurisprudence du Tribunal fédéral sur l'ordonnance relative aux frais déductibles (RS 642.116.2) concerne surtout la déductibilité des frais de rénovation après l'acquisition d'un bien immobilier (Arrêts du Tribunal fédéral 2A.480/2004 du 2 février 2005, consid. 2.1 à 2.3 ; 2A.389/2003 du 10 mars 2004, consid. 2.1 et 2.2) ou la question de l'application du droit dans le temps (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.556/2004 du 2 mars 2005, consid. 2.2.2). Il n'y a en tout cas pas d'arrêt du Tribunal fédéral publié relatif à la déduction des frais de jardinage sur la base de l'ordonnance précitée.

c. La question soulevée par la présente cause mérite un rapide survol de la jurisprudence cantonale publiée sur ce sujet :

- Dans une décision de la commission supérieure de recours du canton de Zurich du 18 février 1933 (ZR 33/1934 p. 189 n. 86), c'est surtout la question des frais d'entretien du bâtiment qui a été examinée ; avant de conclure, la commission a très brièvement indiqué que les frais d'entretien du jardin ne pouvaient être déduits que dans la mesure où il en était tenu compte lors de l'appréciation de la valeur de l'immeuble. Le recours de droit public déposé auprès du Tribunal fédéral contre cette décision a été rejeté le 8 juillet 1933.

- Dans une décision de la commission supérieure de recours du canton de Zurich du 1<sup>er</sup> juin 1939 (ZR 39/1940 p. 30 n. 15), il a été considéré que les frais d'entretien du jardin étaient déductibles, dans la mesure où ils ne visaient pas la satisfaction de besoins personnels, tels qu'une meilleure présentation ou un plus grand confort personnel et de la sécurité ou encore une utilité particulière pour le

du jardin. Dans le cas d'espèce, les frais d'entretien d'un grand jardin avec des murs de soutènement, des escaliers, une pergola, un chemin d'accès, des places en gravier, des chemins dans les jardins, des arbres et des buissons avaient été admis. En revanche, les frais en rapport avec les soins portés aux fleurs, au potager et aux arbres fruitiers ne sont pas admis.

- Dans un arrêt du 4 juillet 1984, le Tribunal administratif du canton de Neuchâtel a examiné la déduction des frais d'entretien d'un immeuble (RDAF 1984 p. 396 ; Steuer Revue / Revue fiscale 1985 p. 612) ; il a notamment résumé les deux arrêts zurichois précités et a considéré que le jardin de la recourante, dont l'entretien consistait en la plantation de plus de 500 fleurs de treize sortes différentes, était un jardin d'agrément, de sorte que les factures y relatives n'étaient pas déductibles (RDAF 1984 p. 397 consid. 4).

- Le Tribunal administratif de Bâle-Campagne a examiné la même question dans un arrêt du 17 décembre 1997 (Der Steuerentscheid 1999 BL B 25.6 Nr 33). Il a confirmé la pratique de la commission cantonale de recours en matière d'impôts qui n'admettait la déduction des frais pour l'entretien du jardin que lorsque le jardin avait été pris en considération pour déterminer la valeur de l'immeuble. En l'occurrence, tel n'avait pas été le cas, de sorte que cette juridiction n'a pas examiné les détails des frais d'entretien. Dans un arrêt du 6 décembre 1999, le Tribunal fédéral a confirmé la position des instances cantonales (Der Steuerentscheid 2001 BL B 25.6 Nr 44).

- Le 12 mai 2000, le Tribunal administratif du canton de Fribourg a lui aussi examiné la question des frais d'entretien du jardin (Der Steuerentscheid 2001 FR B 25.6 Nr 42 ; Steuer Revue / Revue fiscale 2000 p. 806 ; RFJ 2000 p. 178). Il a rappelé que selon l'ancienne commission cantonale de recours en matière d'impôt, « lorsqu'un immeuble est occupé par son propriétaire, les dépenses régulières pour l'entretien du jardin ne peuvent être déduites que si le jardin en raison de son usage entre de manière significative dans la fixation de la valeur locative. C'est en effet seulement dans ces circonstances que l'entretien du jardin sert au maintien de la valeur d'usage de l'immeuble occupé par son propriétaire. En revanche, les dépenses d'entretien des aménagements extérieurs qui entrent dans la catégorie des dépenses privées du propriétaire ne sont pas déductibles [avec références]. Ainsi, les coûts des premières plantations, les achats des plantes potagères et autres plantes d'agrément, d'outils de jardinage, d'engrais, les dépenses liées aux premières mises en place d'aménagements extérieurs, les dépenses de mobiliers de jardin ainsi que les entretiens qui seraient, selon l'usage habituel, à charge du locataire ne sont pas déductibles. [...] En revanche, lorsque la valeur locative prend en compte de manière significative les aménagements extérieurs, les dépenses de tailles des arbres, des plantes vivaces et les dépenses de débroussaillage, notamment, peuvent être déduites (références). [...] La position de principe de l'autorité intimée refusant toute déduction des

dépenses d'entretien des aménagements extérieurs n'est conciliable ni avec la jurisprudence rappelée ci-dessus ni avec le mode de fixation de la valeur locative dans le canton de Fribourg. [...]. Dans cette mesure, la valeur locative est influencée directement par les aménagements extérieurs, en sorte qu'il n'est pas, en regard de la part de revenu en nature supplémentaire, disproportionnée d'admettre une partie des dépenses d'entretien des aménagements extérieurs ».

d. Les ouvrages généraux de doctrine en matière fiscale ne traitent pas des frais d'entretien du jardin ; seules la jurisprudence du Tribunal fédéral (« Dumont-Praxis ») (W. RYSER / B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), 4<sup>ème</sup> éd., Berne 2002, p. 188-189 n. 44 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2<sup>ème</sup> éd., Bâle 2002, p. 143-144 n. 234) ou l'existence des ordonnances du Conseil fédéral y sont alors rappelées (E. BLUMENSTEIN / P. LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6<sup>ème</sup> éd., Zurich 2002, p. 251 n. 24).

La doctrine insiste sur le fait que la pratique du Tribunal fédéral a évolué d'une notion technique à une notion économique des frais d'entretien au sens large (B. ZWAHLEN, in : M. ZWEIFEL / P. ATHANAS (éd.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I / 2a Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1-82, Zurich 2000, n. 12 ad art. 32 LIFD ; J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse : l'imposition du revenu et de la fortune, 2<sup>ème</sup> éd., Lausanne 1998, p. 440 ; C. RUSCONI, L'imposition de la valeur locative, Lausanne 1988, p. 120-121).

La distinction essentielle entre les frais d'entretien au sens strict, déductibles, et les dépenses d'investissement ou dépenses d'amélioration, non déductibles, est également rappelée (E. HÖHN / R. WALDBURGER, Steuerrecht, Band II, Steuern bei Vermögen, Erwerbstätigkeit, Unternehmen, Vorsorge, Verischerung, 9<sup>ème</sup> éd., Berne 2002, p. 147 n. 80 ; RIVIER, op. cit., p. 441 ; C. RUSCONI, op. cit., p. 122 ; B. ZWAHLEN, op. cit. (2000), n. 10ss ad art. 32 LIFD; voir aussi F. RICHNER / W. FREI / S. KAUFMANN, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zurich 1999, n. 25ss ad art. 30 StG/ZH, l'art. 30 al. 2 du Steuergesetz zurichois du 8 juin 1997 [LS/ZH 631.1.] ayant un contenu semblable à l'art. 32 al. 2 LIFD).

Une partie de la doctrine complète cette distinction en expliquant que pour déterminer si une dépense relève de l'entretien au sens strict ou constitue un investissement avec plus-value, il faut se placer au moment de l'acquisition d'un bien immobilier et fixer la valeur d'usage initiale ; les travaux permettant de conserver la valeur d'usage de l'immeuble sont alors déductibles, au contraire des travaux augmentant la valeur de l'immeuble (T. DE MITRI, Les frais d'entretien d'immeubles privés en droit fiscal, BR / DC 2004 p. 139 ; M. STADLIN, Zur steuerlichen Abzugsfähigkeit der Kosten des Liegenschaftsunterhaltes, Der Schweizer Treuhänder / L'expert comptable suisse 1988 p. 18 ; G. FELDMEIER, Die steuerliche Behandlung der Liegenschaftsunterhaltskosten, Steuer Revue / Revue fiscale 1986 p. 455-460, spécialement p. 456). Quelquefois, certains

travaux ont en même temps un caractère d'entretien et un caractère d'investissement : il faut alors les répartir entre ces deux catégories (E. HÖHN / R. WALDBURGER, op. cit., p. 148 n. 83-84 ; pour l'appréciation par les autorités argoviennes dans les années 1980, voir le tableau présenté par FELDMEIERS, op. cit., p. 457).

Les frais d'entretien ont un caractère récurrent ; il s'agit notamment des frais pour des travaux de peinture, de réfection des tapisseries, de rénovation du toit et des façades ou le remplacement des portes, des fenêtres et des sols, lors du remplacement d'installations par d'autres de même valeur (T. DE MITRI, op. cit. p. 139). Parmi les frais d'amélioration non déductibles on peut citer l'installation d'un ascenseur dans l'immeuble, l'aménagement des combles, le raccordement au réseau des eaux, la construction d'un jardin d'hiver ou d'un garage (T. DE MITRI, op. cit. p. 141). En matière de jardin, les frais relatifs aux arbres, aux buissons et aux haies sont notamment déductibles (E. HÖHN / R. WALDBURGER, op. cit., p. 147 n. 80).

Dans son commentaire LIFD, LOCHER estime que 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 (P. LOCHER, Kommentar zum DBG Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 1. Teil, Art. 1 – 48 DBG, Therwil 2001, n. 28 ad art. 32 LIFD; voir aussi B. ZWAHLEN, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaften, Bâle 1986, p. 118-119).

De plus, lorsque le contribuable occupe lui-même sa propriété, il est indispensable pour admettre la déduction des frais que le jardin ait été pris en compte dans la valeur locative du bien immobilier (P. LOCHER, op. cit., n. 28 ad art. 32 LIFD ; C. RUSCONI, op. cit., p. 122 ; B. ZWAHLEN, op. cit. (1986), p. 119 ; A. NEKOLA, Besteuerung des Grundeigentums im Privatvermögen in der Schweiz, Diessenhofen 1983, p. 167).

En l'espèce, trois questions doivent être résolues successivement : il faut tout d'abord vérifier s'il s'agit de la première plantation d'arbres, de buissons ou de haies ; il faut ensuite se demander si le jardin entre dans la valeur locative de l'immeuble ; il convient enfin de savoir si, par rapport à la valeur initiale de l'immeuble, les travaux effectués apportent une plus value ou servent uniquement à le maintenir en l'état.

A teneur de la déclaration d'impôts, la maison est occupée par le contribuable depuis 1986. Les travaux litigieux ne consistaient pas, selon les enquêtes, en la première plantation d'arbres, de buissons ou de haies, de sorte que leur caractère déductible ne doit pas être exclu à ce stade.

S'agissant de la seconde question, l'AFC soutient que le questionnaire « valeur locative », au travers du coefficient « type d'habitation », ne permet pas de considérer les aménagements extérieurs comme un élément indépendant pour déterminer cette valeur.

L'examen du questionnaire « destiné aux propriétaires d'appartements et de villas » (24.00.0 F 644 2001-B) émis par l'AFC révèle que la valeur locative des biens immobiliers est pondérée selon des indices qui correspondent aux différents types d'habitation. C'est ainsi qu'une maison individuelle avec plus de 1'200 m<sup>2</sup> « de surface de parcelle » se voit affecter l'indice 1,05 alors qu'un appartement en propriété par étage est affecté du coefficient 0,8 et qu'une maison individuelle avec moins de 1'200 m<sup>2</sup> de terrain de la valeur 0,1. Ce formulaire ne comporte aucune rubrique plus spécifique concernant un éventuel jardin. On ne saurait toutefois faire supporter au contribuable les conséquences de l'absence dans le formulaire de la rubrique correspondante, ce d'autant plus que la surface de la parcelle est, quant à elle, prise en compte pour la détermination du coefficient.

Même s'ils ne sont pas un élément déterminant pour la fixation de la valeur locative au sens du formulaire précité, les aménagements sont néanmoins pris en compte pour déterminer la valeur locative du bien litigieux, qui comporte en l'espèce un jardin, de sorte que la déduction des frais d'entretien ne saurait non plus être exclue selon ce second critère.

Enfin, les enquêtes ont permis d'établir que le montant de CHF 6'000.-, compris dans la facture litigieuse, correspondait à des travaux de maintien en état de la parcelle propriété de l'intimé.

Il convient dès lors d'admettre qu'un montant de CHF 6'000.- peut être déduit par le contribuable au titre de l'entretien de son jardin, augmenté de la part proportionnelle de TVA. En revanche, il doit supporter lui-même les travaux d'embellissement, à hauteur de CHF 120.- en l'espèce.

4. L'autorité recourante conteste encore la décision de la commission de recours au motif que celle-ci a alloué une indemnité de procédure à l'intimé. Il n'y a pas lieu d'entrer en matière sur le caractère nécessaire ou non du recours à un mandataire. S'agissant de la procédure prévue par l'article 145 LIFD, soit le recours devant une « autre instance cantonale » postérieure à celui devant la commission, le tribunal de céans n'a pas à allouer d'office de dépens à une partie, ou à confirmer l'allocation d'office de dépens à une partie, dès lors qu'il n'est lié pas par l'article 64 alinéa premier de la loi fédérale sur la procédure administrative

du 20 décembre 1968 (PA - RS 172.021), dont l'application ne saurait être au mieux qu'analogique.

Il suffit de constater que le conseil du contribuable n'a pas conclu par-devant la commission de recours à l'allocation d'une indemnité de procédure. La décision litigieuse sera donc annulée sur ce point.

5. Agissant toujours par un mandataire, le recourant n'a pas conclu à l'octroi d'une indemnité de procédure par-devant le Tribunal administratif. Il ne lui en sera pas alloué. S'agissant des frais de la procédure, il convient de constater qu'aucune des deux parties n'obtient le plein de ses conclusions. Il se justifie dès lors de les condamner chacune à un émolument de CHF 500.-, y compris les frais d'enquêtes.

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 12 juillet 2005 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 8 juin 2005 ;

**au fond :**

admet partiellement le recours ;

annule la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct en tant qu'elle renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle taxation sur la base d'un montant déductible de CHF 6'500.- et qu'elle alloue une indemnité de procédure de CHF 500.- à l'intimé ;

renvoie le dossier à la recourante pour nouvelle décision, le montant déductible étant fixé à CHF 6'000.- plus les frais afférent à la taxe sur la valeur ajoutée ;

rejette le recours pour le surplus ;

met à la charge de l'administration fiscale cantonale un émolument de CHF 500.- ;

met à la charge de Monsieur D \_\_\_\_\_, un émolument de CHF 500.- ;

dit que, conformément aux articles 97 et suivants de la loi fédérale d'organisation judiciaire, le présent arrêt peut être porté, par voie de recours de droit administratif, dans les trente jours dès sa notification, par devant le Tribunal fédéral ; 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 en trois exemplaires au moins au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14 ; le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyen de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct; à la société fiduciaire d'expertise et de révision S.A., mandataire de l'intimé, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy, Hurni, M. Thélin, juges, M. Grant, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le président :

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :