RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2734/2006-FIN **ATA/504/2006**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 19 septembre 2006

dans la cause

Madame et Monsieur C_____
représentés par Me Michel Lambelet, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Madame et Monsieur C_____ (ci-après : les contribuables ou les recourants) sont copropriétaires d'un appartement de 8 pièces avec garage sis _____ à Genève qu'ils ont habité avec leurs trois enfants mineurs pendant toute l'année 2002.

2. Le 24 septembre 2002, ils ont acquis un immeuble sis _____ dans la commune de Collonge-Bellerive, dont la valeur en capital ascendait à CHF 2'600'000.-. Après avoir réalisé des travaux, ils y ont emménagé le 3 mars 2003, selon le fichier de l'office cantonal de la population.

3. Dans leur déclaration fiscale 2002, les contribuables ont fait figurer l'immeuble de Collonge-Bellerive pour une valeur en capital de CHF 2'600'000.-. Sur le formulaire ad hoc, sous la rubrique "charges et frais d'entretien" relative à l'immeuble précité, figurait la somme de CHF 3'294.-. Celle-ci se décomposait en un montant de CHF 3'259,10 de prime d'assurance incendie bâtiment, dégâts d'eau et bris de glace, augmenté des frais de formulaire de CHF 35.-. En revanche rien n'était inscrit sous la rubrique "valeur locative".

4. En date du 9 février 2004, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a notifié aux contribuables un bordereau de taxation ICC 2002 du montant de CHF 99'221,85, calculé sur un revenu imposable de CHF 368'889.- et une fortune imposable de CHF 605'776.-.

5. Le 12 février 2004, les contribuables ont déposé une réclamation à l'encontre du bordereau précité.

   L'AFC avait omis de tenir compte des frais effectifs d'entretien de l'immeuble sis sur la commune de Collonge-Bellerive qui s'étaient élevés à CHF 3'294.-

6. Par décision du 30 septembre 2004 l'AFC a écarté la réclamation au motif que la déduction des frais d'entretien n'était accordée que si les biens immobiliers qui faisaient l'objet d'actes d'entretien ou de conservation étaient eux-mêmes productifs de revenu ou soumis à une valeur locative.

7. En date du 1er novembre 2004, les contribuables ont interjeté un recours auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI) contre la décision précitée en concluant à l'admission de la déduction des frais d'entretien.

   La motivation de la décision sur réclamation était contraire à l'article 6 de la loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP - V) - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la

progression à froid du 22 septembre 2000 (LIPP-V - D 3 16) et à l'article 1 du règlement d'application de la LIPP-V qui énonçaient le principe de la défalcation des frais d'entretien des immeubles, des primes d'assurances ainsi que les frais d'administration y relatifs.

Selon l'article 1 LIPP-V l'on devait déterminer d'abord l'ensemble des revenus bruts qui était ensuite défalqué de l'ensemble des déductions, sans qu'il y ait une corrélation entre une déduction par rapport à un élément constituant le revenu brut.

Le fait de subordonner la déduction des dépenses liées à un immeuble à la condition que celui-ci soit productif de revenus ou soumis à une valeur locative méconnaissait la constatation que dans le cas d'espèce celle-ci était égale à zéro. Par ailleurs, il était susceptible d'engendrer une inégalité de traitement suivant la date d'achèvement des travaux dans l'année fiscale et en fonction du point de départ de la prise en compte de la valeur locative.

Ce type de raisonnement conduisait à des résultats iniques, comme par exemple de refuser au propriétaire d'un terrain fortement boisé la déductibilité de son assurance responsabilité civile.

8. Dans sa réponse à la CCRMI du 16 août 2005, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Une jurisprudence du Tribunal administratif soulignait que la défalcation des frais de calcul du revenu n'était accordée que pour autant que le bien immobilier qui avait fait l'objet d'actes d'entretien et de conservation soit lui-même productif de revenus.

Les contribuables s'étaient installés à Collonge-Bellerive dans le courant de l'année 2003 et n'avaient déclaré aucune valeur locative en 2002, étant précisé que le litige portait sur la taxation ICC 2002. C'était ainsi à juste titre que les frais et charges d'entretien afférents à l'immeuble de Collonge-Bellerive n'avaient pas été admis en déduction.

9. La CCRMI a rejeté le recours par décision du 19 juin 2006, reçue par les contribuables le 30 du même mois.

Les contribuables n'ayant pas été imposés sur la valeur locative de leur immeuble de Collonge-Bellerive pro rata temporis en 2002 et ne l'ayant pas loué du 24 septembre au 31 décembre 2002, ils n'étaient pas habilités à déduire les frais y relatifs sur la base de l'article 6 alinéa 4 LIPP-V, étant donné que ce bien n'avait généré aucun revenu en 2002.

10. Par acte du 26 juillet 2006, les contribuables ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif à l'encontre de la décision précitée.

La décision était contraire au texte même de la loi et au droit fédéral. Il n'y avait pas de corrélation entre les charges déductibles et les revenus par catégorie, les dépenses devaient être défalquées de l'ensemble des revenus imposables et non en relation avec un revenu déterminé et bien précis.

La jurisprudence citée par la CCRMI était antérieure aux changements législatifs. Partant, elle était dépourvue de pertinence. En outre, la commission négligeait le fait que les recourants n'avaient pas délibérément choisi de ne pas tirer de revenu de leur immeuble : celui-ci était en effet inhabitable pendant la période concernée, en raison de travaux. Enfin, la CCRMI ne tenait pas compte du fait que tout propriétaire avait l'obligation d'assurer son bien immobilier, cette charge n'étant pas facultative et que, par ailleurs, une telle mesure était propre à assurer la protection d'un élément du capital.

11. L'AFC a répondu le 17 août 2006 en concluant au rejet du recours.

En principe, étaient déductibles des revenus bruts les frais nécessaires à l'acquisition de ceux-ci. Les frais d'entretien d'immeubles engagés par le contribuable, tels les primes d'assurances notamment, étaient déductibles pour autant qu'ils servent à maintenir le rendement procuré par l'immeuble. Il fallait donc qu'il existe un lien de connexité immédiate avec le revenu immobilier. Il était fait un parallèle avec les déductions forfaitaires. Il était possible d'obtenir une déduction de frais forfaitaires mais pour pouvoir y prétendre il convenait de se trouver soit en présence de loyers ou d'une valeur locative positive. En suivant la thèse des recourants, on consacrait une inégalité de traitement entre les déductions forfaitaires et les déductions correspondant au montant des dépenses. En conséquence, lorsqu'un contribuable ne déclarait pas de revenu provenant du bien immobilier dont il était propriétaire, il ne pouvait prétendre déduire de ce revenu inexistant d'éventuelles charges liées au bien immobilier.

Un parallèle était fait également avec la jurisprudence développée en matière de taxation des contribuables exerçant une activité accessoire indépendante en sus de leur activité dépendante selon laquelle un contribuable n'avait pas le droit de déduire des frais d'acquisition d'un revenu inexistant étant donné la relation de nécessité qui devait exister entre un revenu déterminé et les dépenses consenties pour l'obtenir.

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. 53 al. 1 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc – D 3 17 ; art. 57 à 65 de la loi sur la procédure administrative du

12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, applicables par renvoi de l'art. 53 al. 4 LPFisc).

2. Le 1er janvier 2001 est entrée en vigueur la nouvelle loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques - LIPP - divisée désormais en cinq parties, qui a modifié ou abrogé la plupart des dispositions de la loi générale sur les contributions publiques (LCP – D 3 05).

Le litige porte sur l'ICC 2002 et plus particulièrement sur la question de savoir si le montant de CHF 3'294.- correspondant aux frais d'entretien pour le dernier trimestre 2002 (primes d'assurance) de l'immeuble acquis par les recourants le 24 septembre 2002, peut être déduit de leur revenu. La LIPP-V est applicable au différend.

3. L'article 6 LIPP-V, sous le titre déductions générales ou liées à la fortune stipule en son alinéa 4 que 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. 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. 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'Etat arrête ces déductions forfaitaires. »

4. a. Selon une jurisprudence constante du Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu d'après sa lettre (interprétation littérale). Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme en la dégageant de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique ATF 129 V 258 consid. 5.1 p. 263/264 et les références citées). Le Tribunal fédéral utilise les diverses méthodes d'interprétation de manière pragmatique, sans établir entre elles un ordre de priorité hiérarchique (ATF 125 II 206 consid. 4a p. 208/209). Enfin, si plusieurs interprétations sont admissibles, il faut choisir celle qui est conforme à la Constitution (ATF 119 Ia 241 consid. 7a p. 248 et les arrêts cités).

b. Toujours selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le juge est, en principe, lié par un texte légal clair et sans équivoque. Ce principe n'est cependant pas absolu. En effet, il est possible que la lettre d'une norme ne corresponde pas à son sens véritable. Ainsi, l'autorité qui applique le droit ne peut s'en écarter que s'il existe des motifs sérieux de penser que le texte ne correspond pas en tous points

au sens véritable de la disposition visée. De tels motifs peuvent résulter des travaux préparatoires, du fondement et du but de la prescription en cause, ainsi que de sa relation avec d'autres dispositions (ATF 124 II 265 consid. 3 p. 268 ; 121 III 460 consid. 4a/bb p. 465 et les arrêts cités). En dehors du cadre ainsi défini, des considérations fondées sur le droit désirable ne permettent pas de s'écarter du texte clair de la loi surtout si elle est récente (ATF 118 II 333 consid. 3e p. 342, 117 II 523 consid. 1c p. 525 ; ATA/197/2006 du 4 avril 2006).

L'exposé des motifs relatifs à l'article 6 alinéa 4 LIPP-V (Mémorial des séances du Grand Conseil de la République et canton de Genève [En ligne], Séance 22 du 16 mai 2000 à 17h, disponible sur : http://www.geneve.ch/grand-conseil/memorial/data/540308/22/540308_22_partie13.asp [consulté le 13 septembre 2006]) précise que "les frais d'entretien d'immeuble, les frais d'assurance et les frais administratifs relatifs aux immeubles sont déductibles, dès lors qu'il s'agit de frais nécessaires à l'acquisition du revenu que constituent la valeur locative ou les loyers encaissés.[…] Le 1er paragraphe est identique à la LIFD quant au fond".

La volonté du législateur de lier ce type de déduction à la production d'un revenu par l'immeuble en cause ressort sans équivoque des travaux préparatoires. La législation ainsi que l'exposé des motifs étant récents, il n'y a aucune raison de s'en écarter, d'autant plus qu'ils confirment la jurisprudence rendue par le Tribunal administratif sous l'empire de l'ancien droit (ATA S. du 12 octobre 1993).

L'immeuble n'ayant pas produit de revenu depuis la date de son acquisition, le 24 septembre 2002 jusqu'au 31 décembre 2002 et les recourants n'ayant pas déclaré de valeur locative pour cette même période, c'est à juste titre que l'AFC n'a pas admis la déduction de CHF 3'294.- correspondant aux primes d'assurances dues pour ce trimestre.

5. Mal fondé, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA).

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 26 juillet 2006 par Madame et Monsieur C_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 19 juin 2006 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'000.- ;

communique le présent arrêt à Me Michel Lambelet, avocat des recourants ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :	la vice-présidente :
M. Tonossi	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :