

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4376/2016-ICCIFD

ATA/534/2018

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 29 mai 2018

4^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____

représentés par Lambelet et associés, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
19 juin 2017 (JTAPI/661/2017)**

EN FAIT

- 1) Madame et Monsieur A_____ (ci-après : les époux A_____) sont copropriétaires de la parcelle n° 1_____ sise au chemin B_____ à C_____ (ci-après : l'immeuble) et sur laquelle est érigée une habitation à deux logements. La parcelle se trouve en zone 4B (villages et hameaux) protégée, dans le village D_____.
- 2) Le 6 juin 2011 a été déposée auprès du département des constructions et des technologies de l'information, devenu depuis le département de l'aménagement, du logement et de l'énergie (ci-après : le département) une demande préalable en autorisation de construire un quartier durable, à savoir 178 logements, ainsi que des garages souterrains, sur les parcelles n^{os} 2_____ et 3_____, cette dernière étant voisine de celle des époux A_____ par-delà le chemin E_____.
- 3) Par décision du 9 janvier 2012, publiée le 13 janvier suivant dans la Feuille d'avis officielle de la République et canton de Genève (ci-après : FAO), le département a délivré l'autorisation préalable.
- 4) Le 10 février 2012, les époux A_____ ont, par l'entremise d'un avocat, interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre l'autorisation précitée. Le 13 février 2012, quarante-huit autres consorts, représentés par un second avocat, ont également saisi le TAPI. Tous ont conclu, principalement, à l'annulation de la décision attaquée et, subsidiairement, au renvoi du dossier au département.

L'autorisation sollicitée violait le règlement communal sur les constructions. En effet, le secteur concerné était destiné à l'activité agricole, et aucun plan localisé de quartier (ci-après : PLQ) n'avait été établi. Par ailleurs, le projet contrevenait au plan directeur communal existant, lequel ne prévoyait pas de construction dans ce secteur. Le département avait accordé, sans motivation, des dérogations aux règles applicables à la zone 4B protégée (évaluées, en ce qui concerne la dérogation de hauteur des bâtiments, à 12.50 m au lieu de 10 m). La demande d'autorisation publiée dans la FAO ne mentionnait aucune demande de dérogation. Les personnes intéressées n'ayant pas été en mesure de faire valoir leur point de vue dans le cadre de la procédure devant le département, il convenait de lui renvoyer le dossier pour l'inviter à procéder à une nouvelle publication conforme. Enfin, le projet causerait des nuisances en termes de circulation, de bruit ainsi que d'impact sur la nappe phréatique, éléments qui étaient mentionnés « par souci de transparence » bien que n'étant pas « constitutifs de griefs juridiques permettant d'obtenir l'annulation de l'autorisation ».

5) Les 3 avril et 7 juin 2012, l'avocat des époux A_____ leur a envoyé deux notes d'honoraires pour un total de CHF 12'891.05 (soit CHF 5'503.85 + CHF 7'387.20).

6) Par jugement du 30 octobre 2012 (JTAPI/1298/2012), le TAPI a admis le recours, annulé l'autorisation attaquée et renvoyé le dossier au département pour complément d'instruction.

La commune ne s'était pas valablement déterminée sur une dérogation à l'exigence d'un plan d'aménagement, ni sur une dérogation relative à l'indice d'utilisation du sol. Si le département entendait se fonder sur l'une des dispositions du règlement communal permettant des dérogations pour autoriser un projet dont l'indice d'utilisation était près de deux fois supérieur à celui prévu par ledit règlement, il devait inviter celle-ci à se prononcer sur ces questions. En ne procédant pas à une instruction complète du dossier, le département n'avait pas respecté le règlement communal topique. Compte tenu de l'admission du recours, le TAPI ne s'est pas prononcé sur les autres griefs des époux A_____.

7) Le 4 décembre 2012, les demandeurs de l'autorisation de construire ont interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité. Le recours ayant été retiré, la cause a été radiée du rôle le 31 octobre 2013.

8) Dans leur déclaration fiscale 2012, les époux A_____ ont fait valoir en déduction CHF 46'871.- au titre de frais d'entretien d'immeuble.

9) Par bordereaux datés du 14 avril 2014, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé les époux A_____ pour l'année 2012, n'admettant cependant les frais d'entretien d'immeuble qu'à concurrence de CHF 33'440.-, et écartant les deux notes d'honoraires d'avocat des 3 avril et 7 juin 2012.

10) Le 23 avril 2014, les époux A_____ ont élevé réclamation en se rendant dans les locaux de l'AFC-GE.

Les honoraires d'avocat étaient liés à l'acquisition d'un revenu futur. Le rendement d'un de leurs biens immobiliers, qu'ils souhaitaient louer, serait fortement diminué si le projet de construction n'était pas conforme au règlement communal. Un référendum avait été lancé à la suite de deux dérogations accordées au promoteur. Les référendaires avaient gagné la votation du 22 septembre 2013. Un nouveau projet devait être déposé et un plan localisé de quartier devrait être élaboré.

11) Par contrat du 15 octobre 2014, les époux A_____ ont donné à bail à un couple un corps de ferme de 6 pièces à usage d'habitation sis au chemin B_____, moyennant un loyer annuel de CHF 66'000.-.

12) Par décisions du 23 novembre 2016, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation. Elle a ainsi porté à CHF 34'336.- les frais d'entretien d'immeuble. Toutefois, les honoraires d'avocats n'ont pas été admis en déduction, étant donné qu'ils constituaient des dépenses qui n'étaient pas liées à l'acquisition d'un revenu. Le même jour, l'AFC-GE a fait parvenir aux époux A_____ deux bordereaux de taxation rectificatifs pour tenir compte de l'admission partielle de leur réclamation.

13) Le 19 décembre 2016, les époux A_____ ont interjeté recours auprès du TAPI contre les décisions sur réclamation précitées, en concluant à ce que le TAPI dise que les taxations 2012 étaient erronées et invite l'AFC-GE à émettre de nouveaux bordereaux conformes au droit.

Les honoraires d'avocats présentaient un lien direct avec la conservation, ou à tout le moins avec le maintien du même usage de leur immeuble ou de sa valeur. C'était grâce aux démarches entreprises par leur mandataire que le TAPI avait annulé la décision du département. Si le projet de construction avait abouti, leur immeuble aurait subi des désagréments, et ils n'auraient pas été en mesure de louer leur corps de ferme pour CHF 66'000.- par an.

14) Par jugement du 19 juin 2017, le TAPI a rejeté le recours.

Les époux A_____ n'avaient pas établi que la réalisation du projet de construction les aurait empêchés de louer une partie de leur bien immobilier. Par ailleurs, à la lecture du plan du Système d'information du territoire à Genève (ci-après : SITG), la parcelle propriété des recourants n'était pas isolée, mais bordée au nord et au nord-est par d'autres terrains sur lesquels étaient bâties des villas, étant précisé que la maison la plus proche de la leur était située à 30 m.

Ils n'avaient dès lors pas démontré, alors que le fardeau de la preuve leur incombait, que les honoraires d'avocats engagés dans la procédure ayant abouti au JTAPI/198/2012 avaient servi à maintenir la valeur de rendement de leur immeuble, si bien que le recours devait être rejeté.

15) Par acte déposé le 19 juillet 2017, les époux A_____ ont interjeté recours auprès de la chambre administrative contre le jugement précité, concluant à son annulation, à ce qu'il soit dit que les bordereaux de taxation 2012 étaient erronés et contraires au droit, à ce que l'AFC-GE soit invitée à émettre de nouveaux bordereaux de taxation conformes au droit.

L'AFC-GE avait accepté la pleine déductibilité des honoraires d'avocat présentés, en lien avec la même affaire, pour l'année fiscale 2013, les bordereaux relatifs à ce dernier exercice ayant été émis moins d'un mois avant les bordereaux 2012 litigieux dans la présente espèce.

Le rapport du comité référendaire avait soulevé de nombreux points attestant des nuisances auxquelles auraient dû faire face les riverains dans l'hypothèse où le projet querellé aurait abouti : parking sauvage, bruits de chaufferie et passages de camions tôt le matin, utilisation systématique de véhicules motorisés par les nouveaux habitants. Compte tenu de l'importance et de la réalité des arguments soulevés, le référendum avait été accepté lors de la votation populaire du 22 septembre 2013.

On pouvait en déduire que les arguments soulevés par les époux A_____ par-devant le TAPI étaient fondés, réalistes et avérés. Les frais et honoraires d'avocat apparaissaient ainsi intimement liés à la préservation de la valeur de rendement de l'immeuble qui était leur propriété.

- 16) Le 4 août 2017, le TAPI a communiqué son dossier sans formuler d'observations.
- 17) Le 6 septembre 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Compte tenu du principe de l'étanchéité des exercices, l'erreur de taxation commise pour l'année 2013 ne pouvait pas lui être opposée dans le contexte de la procédure en cours.

Les habitants de C_____ s'étaient prononcés sur la délibération ayant donné l'accord de la commune, d'une part à un indice d'utilisation du sol de 0.89 et d'autre part au fait de déroger à l'exigence d'un plan d'aménagement. On ne pouvait dès lors extrapoler du référendum intervenu le 22 septembre 2013 une quelconque dévaluation de la valeur de rendement du bien immobilier des époux A_____.

Aucun élément probant ne venait confirmer une telle diminution du fait de la construction d'immeubles sur les parcelles 2_____ et 3_____, auxquelles le bien immobilier des époux A_____ n'était du reste pas directement attaché. Ledit bien était du reste entouré de terrains sur lesquels étaient bâties des villas, sans que la valeur de rendement de leur bien en soit affectée.

Enfin, les cantons disposaient d'une certaine liberté d'appréciation s'agissant de la déduction des frais d'entretien, à condition de ne pas tomber dans l'arbitraire. L'AFC-GE avait choisi une approche stricte dans le cadre de ce genre de déductions, aussi le simple fait que le contribuable pense qu'une diminution potentielle de son revenu existe était insuffisant pour bénéficier de la déduction.

- 18) Le 6 octobre 2017, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 17 novembre 2017 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.

- 19) Le 12 octobre 2017, l'AFC-GE a indiqué ne pas avoir de requête ni d'observation à formuler.
- 20) Le 14 novembre 2017, les époux A_____ en ont fait de même.

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) Le litige porte sur la période fiscale 2012 et sur la déductibilité, au titre de frais d'entretien d'immeubles, d'honoraires d'avocat et de frais de justice supportés par les contribuables.
- 3)
 - a. Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2012 du 1^{er} avril 2013 consid. 8 ; 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/1154/2017 du 2 août 2017 consid. 2 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 2 et les références citées).
 - b. L'imposition concerne l'exercice fiscal 2012. Sont ainsi applicables : en matière d'IFD, les dispositions de la LIFD, et en matière d'ICC, celles de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).
 - c. La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1 ; 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 ; ATA/1419/2017 du 17 octobre 2017 consid 2b ; ATA/1417/2017 du 17 octobre 2017 consid. 2b).
- 4)
 - a. Le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers (art. 32 al. 1 1^{ère} phrase LIFD).

Sont en particulier déductibles les frais d'administration, soit les frais de port, de téléphone, d'annonces, d'imprimés, de poursuite, de procès et les rétributions au gérant, etc. (seulement les dépenses effectives; les indemnités pour le travail effectué par le propriétaire ne sont pas déductibles) (art. 1 al. 1 let. c de

l'ordonnance de l'AFC-CH sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'IFD du 24 août 1992 – RS 642.116.2).

b. Des règles similaires existent en matière d'ICC (art. 9 al. 3 1^{ère} phr. LHID et art. 34 let. d LIPP), étant précisé que la jurisprudence rendue en matière d'IFD est en principe également valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (ATF 140 II 88 consid. 10 et les références citées ; 130 II 65 consid. 3.1 et 3.2).

5) Le guide fiscal 2012 remis à tous les contribuables par l'AFC-GE se référait (p. 42) à l'information n° 1/2011 ainsi qu'à la notice n° 1/2011 « Déductibilité des frais d'entretien des immeubles privés ». Au point 10.4.1 de ladite notice, il est indiqué que constituent des frais d'entretien (déductibles) les frais d'avocat liés à l'acquisition du revenu, mais non d'autres frais d'avocat comme les frais de conciliation ou d'évacuation d'un immeuble.

6) a. Le Tribunal fédéral a jugé en 2017 une affaire portant sur une question semblable.

Il a considéré que c'était à juste titre que l'instance cantonale avait retenu que les frais engagés en vue du maintien de la valeur d'une parcelle étaient en principe déductibles. Ainsi, la pratique admet la déduction des frais d'avocat et de justice dans la mesure où l'objet du litige concerne l'utilisation ou le maintien de la valeur d'une parcelle (ce qui inclut notamment la lutte contre des immissions excessives). Le caractère déductible desdits frais ne dépend pas du point de savoir si les contribuables peuvent obtenir gain de cause sur l'ensemble de leurs conclusions ; il faut néanmoins que la démarche juridique engagée ne soit pas manifestement dénuée de chances de succès (arrêt du Tribunal fédéral 2C_690/2016 du 2 février 2017 consid. 2.2 et les références citées).

Dans le cas précité, les recourants avaient contesté des mesures d'aménagement. Dans l'un des arrêts rendus par le Tribunal fédéral au sujet du projet contesté, il avait été nié que les recourants fussent spécialement touchés et qu'ils eussent la qualité pour recourir. Dès lors, l'instance cantonale pouvait sans difficulté aboutir à la conclusion que les recourants n'encouraient aucune perte substantielle de valeur de leur bien-fonds en raison d'immissions excessives. Cela était d'autant plus vrai qu'en droit fiscal, il incombait aux contribuables de prouver tout fait propre à diminuer la charge fiscale, ce qu'ils n'avaient pas réussi à faire.

b. Certaines juridictions cantonales avaient, déjà auparavant, admis que les frais d'avocat étaient déductibles, dans la seule mesure toutefois où ils étaient nécessaires au maintien en l'état de l'immeuble, notamment au maintien de ses possibilités d'utilisation (ce qui était le cas s'ils étaient destinés par exemple à éviter un changement de zone provoquant une diminution de valeur), et qu'ils n'en augmentaient pas la valeur ni ne lui apportaient une amélioration

(Tribunal administratif fribourgeois, arrêt du 12 mai 2000 in StE 2000 B 25.6 n. 41, consid. 6a).

c. Enfin, dans un arrêt du 30 janvier 2018 (ATA/88/2018), la chambre de céans a retenu que le contribuable n'avait pas apporté la preuve que le projet de construction qu'il contestait faisait réellement risquer une moins-value à sa parcelle. Dans le combat judiciaire qu'il avait mené, le contribuable avait obtenu des succès sur des questions de forme ou d'instruction mais jamais sur le fond. Le fait qu'aucune demande de baisse de loyer n'avait été déposée tendait en outre à démontrer que les démarches juridiques entreprises par le contribuable ne l'avaient pas été pour préserver le revenu tiré de la parcelle en cause. Le recours de l'AFC-GE avait ainsi été admis et la déduction des frais d'avocat au titre de l'entretien d'immeubles refusée.

7) a. En vertu des principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, chaque exercice est considéré comme un tout autonome sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants, et le contribuable ne saurait choisir au cours de quelle année fiscale il fait valoir les déductions autorisées (ATA/14/2015 du 6 janvier 2015 consid. 5 ; ATA/959/2014 du 2 décembre 2014 consid. 12b ; ATA/268/2011 du 3 mai 2011 consid. 8). Les déductions doivent être demandées dans la déclaration d'impôts de l'année au cours de laquelle les faits justifiant l'octroi des déductions se sont produits (ATA/547/2012 du 21 août 2012 consid. 6) ; plus généralement, les deux principes précités impliquent que tous les revenus effectivement réalisés, ainsi que tous les frais engagés durant la période fiscale en cause sont déterminants pour la taxation de cette période (arrêt du Tribunal fédéral 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 8.1.2 et les références citées).

b. En outre, en application du principe de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables et des périodes fiscales, l'autorité n'est pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée ; à défaut, elle risquerait de se trouver indéfiniment liée par une erreur ou une omission qu'elle aurait pu commettre initialement (arrêts du Tribunal fédéral 2C_888/2014 du 7 juin 2015 consid. 7.2 ; 2C_383/2011 du 31 octobre 2011 consid. 3.3).

8) En l'espèce, au vu des principes qui viennent d'être rappelés, les recourants ne peuvent rien tirer du fait que les bordereaux de taxation 2013, qui leur ont été notifiés quelques semaines avant ceux relatifs à l'année 2012 présentement en cause, incorporaient les frais d'avocat à la déduction pour entretien d'immeuble.

Par ailleurs, les frais d'avocat concernent exclusivement, au vu de la date des notes d'honoraires, la procédure devant le TAPI. Or, ce dernier a admis le recours des contribuables pour une question d'instruction insuffisante de la demande d'autorisation de construire, la commune n'ayant pas pris position sur une dérogation à son règlement communal en matière de constructions. Le

référendum communal de 2013 portait lui aussi sur l'acceptation d'un indice d'utilisation du sol de 0.89, et donc dérogoire par rapport au règlement communal.

Force est ainsi de constater que les griefs des contribuables relatifs à une interdiction pure et simple de construire n'ont pas été accueillis par le TAPI, et que ceux relatifs à des immissions futures – qu'ils invoquent désormais comme étant la cause de la perte de valeur éventuelle de rendement de leur bien-fonds – non seulement n'ont pas été examinés par le TAPI, mais étaient qualifiés déjà dans l'acte de recours, et par les recourants eux-mêmes, d'éléments non susceptibles de conduire à l'annulation de l'autorisation de construire.

Dès lors, les recourants échouent à démontrer que leur démarche judiciaire visait réellement le maintien de la valeur de leur immeuble ou du revenu de ce dernier.

- 9) Il découle de ce qui précède que le jugement du TAPI est conforme au droit. Le recours sera dès lors rejeté.

Vu l'issue du litige, un émoluments de CHF 500.- sera mis à la charge des recourants, qui succombent (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 19 juillet 2017 par Madame et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 19 juin 2017 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Madame et Monsieur A_____ un émoluments de CHF 500.- ;

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 ;

communique le présent arrêt à Lambelet et associés, mandataire des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :