

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1972/2007 ICC et A/1973/2007 IFD

DCCR/663/2009

DÉCISION

DE LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS

EN MATIÈRE ADMINISTRATIVE

du 29 juin 2008

dans la cause

Monsieur A___, Monsieur B___ et Madame C___

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FEDERALE DES CONTRIBUTIONS

(Impôt fédéral direct, cantonal et communal 2003)

EN FAIT

1. En 2003, A___ et D___ (ci-après les époux) étaient domiciliés au 52 route ... à Z___. Ils louaient une partie de leur immeuble sis au 50 de la même route à leur fils. En 2003, le contribuable avait pour ainsi dire cessé son activité d'agriculteur, hormis l'exploitation d'une turbine.
2. Sous la rubrique « immeubles » de leur déclaration fiscale 2003, les époux ont déclaré deux immeubles. Le premier, sis au 52, route ... à Z___ était occupé pour partie par eux-mêmes et pour partie par des tiers, de qui ils percevaient un loyer annuel de 14'400 fr. Ils ont mentionné une valeur locative de 5'244 fr. relativement à « un immeuble occupé par le propriétaire ». Le second immeuble, sis au 50 route ..., était loué à leur fils pour 25'000 fr. par an. Les frais d'entretien se montaient à 32'236 fr.

Les époux ont également déclaré un bénéfice net de 59'291 fr. 30 résultant de l'exploitation d'une turbine. La fortune professionnelle déclarée comprend la turbine, une voiture, ainsi que des débiteurs.

3. Selon le registre foncier, l'immeuble sis 50 route ... comprend des terrains agricoles, un hangar, des bâtiments, une installation technique électrique, un logement d'habitation et un garage privé.
4. Donnant suite à une demande de renseignements de l'Administration fiscale cantonale (ci-après l'administration) relative au bien-fondé de la déduction de 32'236 fr. au titre de frais d'entretien d'immeubles, les époux ont fourni une liasse de justificatifs, par pli du 27 septembre 2006.
5. Le 29 novembre 2006, l'administration a notifié aux époux un bordereau de taxation ICC 2003 d'un montant de 23'877 fr. 60, calculé sur la base d'un revenu imposable de 121'159 fr. et d'une fortune imposable de 552'237 fr. Le même jour, l'administration leur a notifié un bordereau de taxation IFD 2003 d'un montant de 5'477 fr., calculé sur la base d'un revenu imposable de 133'100 fr.

Ce faisant, l'administration n'a pas admis en déduction la somme de 32'236 fr.

6. Par acte du 8 décembre 2006, les époux ont élevé réclamation à l'encontre des susdits bordereaux, en demandant la déduction de fr. 32'236 fr. au titre de frais d'entretien « de la partie louée », sans préciser de quel immeuble il s'agissait.
7. Par décisions du 12 avril 2007, l'administration a rejeté la réclamation, au motif que les éléments sur lesquels les époux faisaient valoir en déduction des frais d'entretien étaient évalués à la valeur de rendement. En pareil cas, aucune déduction pour frais d'entretien n'était octroyée, car ces frais devaient être déduits dans les comptes de l'exploitation agricole.

8. Par actes du 10 mai 2007, les époux ont déféré ces décisions à la Commission cantonale de recours en matière d'impôts et à la Commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct. Ils ont exposé qu'ils habitaient au 52 route ... et qu'ils louaient une partie de leur maison pour 14'400 fr. par an. A___ louait également à son fils un terrain et sa maison au 50 route ... pour 25'000 fr. par an. Il s'agissait d'un terrain agricole qui comportait une maison. Les époux devaient prendre à leur charge les frais d'entretien du bâtiment. Les frais d'entretien de l'immeuble loué à leur fils, par 32'236 fr. devaient être pris en compte en totalité, attendu que l'immeuble n'était pas imposé à la valeur de rendement.

Les époux ont produit copie du carnet de récépissés postaux 2003, faisant notamment état du paiement d'un montant de 4'379 fr. 90 auprès de la Mobilière. Ils ont également versé à la procédure une facture d'un installateur sanitaire du 28 janvier 2003, de 547 fr. relative à des travaux de débouchage d'un écoulement de cuisine et de tringlage d'une conduite de cave et de la prise d'air écoulement. Ils ont également produit une copie d'une facture du 10 mai 2003 relative à des travaux de couverture, sur l'immeuble sis [50] route ..., pour 18'980 fr. 65.

9. Dans ses réponses du 30 avril 2008, l'administration conclut au rejet des recours. Elle a fait valoir que le loyer de 25'000 fr. pour l'immeuble sis au 50 rue ... se rapportait au terrain agricole. La déduction des frais d'entretien était exclue, s'agissant d'un immeuble estimé à sa valeur de rendement. Les justificatifs produits par les époux n'étaient par ailleurs pas probants.

En outre, l'administration avait omis de prendre en compte la valeur locative de la partie de l'immeuble sis 52 rue ..., occupée par les époux, étant précisé que celui-là était pour partie loué à des tiers pour 14'400 fr. par an. L'administration s'est rapportée à justice quant à l'opportunité de réformer *in pejus* la taxation des époux sur ce point.

10. Dans leurs répliques du 29 mai 2008, les époux ont conclu au maintien de leur recours. Ils ont fait valoir que les fermages constituaient des revenus et les frais d'entretien représentaient des coûts liés à l'acquisition des revenus. Ces dépenses devaient être prises en compte, même s'il s'agissait d'un terrain agricole. Un fermage ne devait pas être assimilé à une valeur locative agricole, soit une valeur de rendement, qui ne donnait pas droit à une déduction des frais d'entretien. Contrairement à ce que soutenait l'administration, une valeur locative avait été taxée.

Ils demandaient la déduction des frais suivants, pour un total de 31'060 fr. 20.

| | |
|--|-----------|
| Travaux de ferblanterie au n° 52 | 547.00 |
| Réparation du toit au n° 50 (remplacement tuile, changement des chenaux, réparation charpente) | 18'980.65 |
| Mazout ½ chauffage locataire | 5'920.00 |
| Assurance-bâtiment | 1'232.65 |
| | 4'379.90 |

Total

31'060.20

Ils renonçaient à demander la déduction des frais de ramonage (161 fr. 60), ainsi que les frais de repas des ouvriers (1'051 fr.).

11. D___ est décédée le 6 juin 2008. Elle a laissé pour héritiers son mari, A___, ainsi que ses enfants, B___ et C___ (ci-après les contribuables ou les recourants).
12. Par pli du 11 juin 2008, les contribuables ont produit une liasse de justificatifs, dont notamment une facture du 23 juin 2003 relative à des travaux de couverture sur l'immeuble sis 50 route ... (habitation et écurie), pour 5'936 fr. 80.
13. Dans ses duplicques du 25 juin 2008, l'administration persiste dans les conclusions de ses réponses

EN DROIT

1. La Commission cantonale de recours en matière administrative, qui a repris depuis le 1^{er} janvier 2009 les compétences des Commission cantonale de recours en matière d'impôts et Commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (art. 162 al. 4 de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 – LOJ – E 2 05), connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'Administration fiscale cantonale (art. 56X al. 2 et 56Y LOJ ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 – LIFD – RS 642.11 et art. 5 du règlement d'application de diverses dispositions fiscales fédérales du 30 décembre 1958 – RDDFF – D 3 80.04 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc – D 3 17).
 2. Interjetés en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, les recours sont recevables au sens des articles 140 LIFD et 49 LPFisc.
 3. Les recours A/1972/2007 ICC et A/1973/2007 IFD concernent le même complexe de faits et soulèvent les mêmes problèmes juridiques, la commission les joindra sous la procédure A/1972/2007 ICC (art. 70 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 – LPA – E 5 10).
 4. Les contribuables font valoir en déduction 31'060 fr. 20 au titre de frais d'entretien de l'immeuble sis au 50 route ..., qui est pour partie loué au fils de A___, pour 25'000 fr. par an.
- I. Impôt fédéral direct
5. Aux termes de l'article 10 alinéa 1 la loi fédérale sur le droit foncier rural du 4 octobre 1991 (LDFR – RS 211.412.11), la valeur de rendement équivaut au capital dont l'intérêt, calculé au taux moyen applicable aux hypothèques de

premier rang, correspond au revenu d'une entreprise ou d'un immeuble agricole exploité selon les usages du pays. Le revenu et le taux sont fixés d'après une moyenne pluriannuelle (période de calcul).

Les surfaces, bâtiments et installations, ainsi que les parties de ceux-ci qui ne sont pas utilisés à des fins agricoles (parties non agricoles) sont pris en compte dans l'estimation à la valeur de rendement découlant de leur usage non agricole (art. 10 al. 3 LDFR).

Les règles relatives au calcul de la valeur de rendement concernent la détermination de la valeur fiscale de l'immeuble agricole, soit l'impôt sur la fortune et non l'impôt sur le revenu.

L'administration soutient que, s'agissant des immeubles évalués à la valeur de rendement, aucune déduction pour frais d'entretien n'est octroyée, car ces coûts doivent être déduits dans les comptes de l'exploitation agricole.

Or, les frais d'entretien d'immeuble se rapportent au bien-fonds sis 50 route ..., que les contribuables ont loué à leur fils et dont ils perçoivent un loyer, mentionné dans leur déclaration fiscale. Ces coûts sont donc déductibles des revenus réalisés par les recourants, dans la limite prévue par l'article 32 alinéa 2 1^{ère} phrase LIFD (cf. consid. 6 *infra*).

6. L'article 32 alinéa 2 1^{ère} phrase LIFD dispose que 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.

La déductibilité des frais immobiliers n'est qu'un cas d'application du principe selon lequel l'imposition du contribuable s'effectue sur ses revenus nets, c'est-à-dire après déduction des frais d'acquisition du revenu. La distinction entre dépenses déductibles et non déductibles s'applique généralement de façon identique et suit les mêmes règles de délimitation que les immeubles soient loués à des tiers ou occupés par le propriétaire. De manière similaire à la distinction effectuée par le droit du bail entre loyer et charges, d'une part et frais accessoires, d'autre part, seuls les frais d'entretien que le propriétaire doit supporter lui-même lors d'une location à des tiers constituent des frais déductibles en cas d'utilisation propre. Les autres charges analogues à des frais accessoires constituent en principe des dépenses pour l'entretien privé du contribuable et ne sont pas déductibles (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.683/2004 du 15 juillet 2005 = RDAF 2005 II 502 ss. ; Nicolas Merlino in Danielle Yersin, Yves Noël, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, art. 32, § 10 et 16, p. 480-482).

Constituent des dépenses déductibles, les frais d'exploitation, qui comprennent notamment les primes d'assurances de choses couvrant l'immeuble, pour les

risques d'incendie, de dégâts d'eaux, de bris de glaces, de responsabilité civile du propriétaire d'immeuble (Merlino, op. cit., art. 32, § 43, p. 489 et les références citées).

Ne sont en revanche pas déductibles les dépenses courantes liées économiquement et juridiquement à la possession d'un immeuble, et remplissant donc la définition des frais d'exploitation, mais qui sont qualifiées fiscalement d'utilisation du revenu. Il en va ainsi notamment des frais de chauffage du bâtiment et de l'eau courante, c'est-à-dire des dépenses qui sont directement en rapport avec l'exploitation de l'installation de chauffage ou du chauffe-eau central, notamment les frais d'énergie (gaz, électricité, mazout), (Merlino, op. cit., art. 32, § 44, p. 489). Les frais d'entretien au sens étroit – ce par quoi l'on entend les dépenses pour les réparations et rénovations de l'immeuble et qui représentent des charges et non des investissements – sont déductibles, autant que ces frais se limitent à maintenir la valeur de l'immeuble et ne l'accroissent pas (Merlino, op. cit., art. 32, § 48 et 49, p. 490).

7. En l'espèce, la facture de 547 fr. du 28 janvier 2003 concerne l'immeuble sis au 52 route Elle a trait à des travaux de débouchage d'un écoulement de cuisine et de tringlage d'une conduite de cave et de la prise d'air écoulement. Il s'agit de travaux d'entretien d'immeubles qui sont déductibles. Certes, ils ne se rapportent pas à l'immeuble loué au fils du contribuable – comme demandé par les contribuables – mais à l'immeuble occupé par ces derniers – ces dépenses sont donc néanmoins déductibles de leur revenu.

Les travaux de couverture entrepris sur l'immeuble sis 50 rue ... (factures des 10 mai et 23 juin 2003) ont été effectués en vue de rénover cet immeuble. Partant, les dépenses consenties par les contribuables sont déductibles de leur revenu. Le montant déductible se monte à 24'917 fr. 45 (18'980 fr. 65 + 5'936 fr. 80).

Les frais de chauffage et de mazout (1'232 fr. 65 en l'espèce) ne sont, conformément à la jurisprudence, pas déductibles. L'assurance bâtiment est, elle, déductible. Toutefois, il n'est nullement prouvé que la somme de 4'379 fr. 90 constitue une prime d'assurance bâtiment. Partant, ce montant ne sera pas admis en déduction.

Au total, les frais déductibles ascendent à 25'464 fr. 45 (547 fr. + 24'917 fr. 45).

8. L'administration sollicite la *reformatio in pejus* de la taxation des contribuables, au motif qu'ils n'auraient pas mentionné la valeur locative de l'immeuble sis 52 route ..., pour partie occupé par les recourants et pour partie loués à leur fils.

La commission cantonale de recours prend sa décision après instruction du recours. Après avoir entendu le contribuable, elle peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier (art. 143 al. 1 LIFD).

Contrairement à ce que soutient l'administration, les contribuables ont déclaré une valeur locative pour l'immeuble susmentionné, par 5'244 fr. Il n'y a, partant, pas lieu de réformer *in pejus* leur taxation.

II. Impôt cantonal et communal

9. 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. 6 al. 4 LIPP-IV). Cette disposition légale est similaire à l'article 32 alinéa 2 LIFD. Il s'ensuit que les considérations développées ci-dessus pour l'impôt fédéral direct s'appliquent également à l'impôt cantonal et communal.

Les frais déductibles du revenu des contribuables ascendent donc à 25'464 fr. 45 (547 fr. + 24'917 fr. 45).

10. L'administration sollicite la *reformatio in pejus* de la taxation des contribuables, au motif qu'ils n'auraient pas mentionné la valeur locative de l'immeuble sis 52 route ..., pour partie occupé par les recourants et pour partie loués à leur fils.

La commission cantonale de recours prend sa décision après instruction du recours. Elle peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, elle peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier (art. 51 al. 1 LPFisc).

Contrairement à ce que soutient l'administration, les contribuables ont déclaré une valeur locative pour l'immeuble susmentionné, par 5'244 fr. Il n'y a, partant, pas lieu de réformer *in pejus* leur taxation.

11. En application des articles 144 alinéa 1 LIFD, 52 alinéa 1 LPFisc, 87 alinéa 1 LPA et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (RFPA – E 5 10.03), les contribuables, dont les recours sont admis partiellement, sont condamnés au paiement d'un émolument réduit à 250 fr.

PAR CES MOTIFS
LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS
EN MATIERE ADMINISTRATIVE

1. joint les recours sous la procédure A/1972/2007 ;
2. déclare les recours recevables ;
3. les admet partiellement et renvoie le dossier à l'administration pour nouvelle taxation dans le sens des considérants ;
4. met à la charge des recourants pris solidairement et conjointement un émolument de 250 fr. ;
5. dit que, conformément aux articles 56A LOJ, 63 let. a et 65 LPA, la présente décision est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné de la décision attaquée et des autres pièces dont dispose le recourant ;
6. communique la présente décision à :
 - a. A___, B___ et C___.
 - b. l'Administration fiscale cantonale ;
 - c. l'Administration fédérale des contributions.

Siégeant : Quynh STEINER SCHMID, présidente Yves CHEVRIER et Myriam NICOLAZZI, juges assesseurs.

Au nom de la Commission :

La présidente

Quynh STEINER SCHMID

Copie conforme de cette décision a été communiquée aux parties.

Genève,

La greffière