

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1980/2007 ICC

DCCR/857/2009

DECISION

DE LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS

EN MATIERE ADMINISTRATIVE

du 7 septembre 2009

dans la cause

Madame Z___

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

(Impôt sur les bénéfices et gains immobiliers)

EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (IBGI).
2. Madame Z___ (ci-après la contribuable ou la recourante) est copropriétaire pour 38/1000^{èmes} d'un droit de superficie distinct et permanent immatriculé au feuillet XXXX n° XX, feuille XX, de la commune de X___, sur lequel se trouve un dépôt n° X.X1, d'une surface de XXX,XX mètres, acquis le 27 avril 2005.

Elle est également propriétaire d'un dépôt n° X.X2, d'une surface de XXX,XX mètres, correspondant à 52/1000^{èmes} du droit de superficie immatriculé au feuillet XXXX n° XX.

3. Par acte signé les 26 juin et 13 juillet 2006, elle a vendu le dépôt n° X.X1 susmentionné à C___ SA pour la somme de 380'000 fr.
4. Le 27 septembre 2006, par l'entremise du notaire mandaté, elle a remis à l'Administration fiscale cantonale (ci-après l'administration) une déclaration pour l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers.
5. Le 7 décembre 2006, la contribuable a remis à l'administration une nouvelle déclaration pour l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers qui annule et remplace la déclaration du 27 septembre 2006.

Elle a déclaré un gain immobilier imposable de 9'249 fr. 20, compte tenu des éléments suivants :

Valeur nette d'aliénation		380'000 fr.
Valeur d'acquisition	257'555 fr. 60	
Frais de mutation 4%	10'302 fr. 20	
Travaux selon justificatifs	<u>102'893 fr.</u>	
Total des déductions	370'750 fr. 80	- <u>370'750 fr. 80</u>
Gain immobilier imposable		9'249 fr. 20

6. Par bordereau du 20 février 2007, l'administration a retenu un gain immobilier imposable de 30'808 fr., elle a appliqué un taux de 50% et fixé l'impôt à 15'404 fr.

L'administration a retenu les montants suivants :

Valeur nette d'aliénation		380'000 fr.
Valeur d'acquisition	257'556 fr.	
Frais de mutation 4%	10'302 fr.	
Travaux selon justificatifs	<u>81'334 fr.</u>	
Total des déductions	349'192 fr.	<u>349'192 fr.</u>
Gain immobilier imposable		30'808 fr.

Elle a réduit le montant des travaux au motif qu'une partie des frais déclarés n'entraient pas dans l'énumération exhaustive fixée par la loi.

7. Par courrier du 7 mars 2007, la contribuable a demandé à l'administration de lui communiquer la liste détaillée des montants non admis par l'administration au titre de travaux.
8. Le 9 mars 2007, l'administration lui a adressé la copie du décompte des travaux qu'elle lui avait transmis avec la déclaration du 27 septembre 2006 sur lequel elle a entouré les montants non acceptés. Il s'agit :
 - des émoluments du DAEL du 12.05.2005 de 300 fr.,
 - des frais du registre foncier du 11.07.2005 de 145 fr.,
 - des honoraires S___ – architecte du 20.07.2005 de 2'690 fr. ;
 - des honoraires S___ – architecte du 10.10.2005 de 3'228 fr.,
 - de la facture de E___ du 20.10.2005 de 10'760 fr.,
 - de l'assurance maître d'ouvrage – N___ du 28.11.2005 de 367 fr. 50,
 - de la facture de E___ du 30.11.2005 de 10'760 fr.,
 - des honoraires S___ – architecte du 20.12.2005 de 1'614 fr.,
 - de la facture B___ – tringlage canalisation du 23.01.2006 de 2'146 fr. 60,
 - de la facture C___ SA – chauffage du 23.01.2006 de 16'900 fr.,
 - de la facture S___ – architecte du 6.03.2006 de 2'152 fr.

Le montant total des factures qui n'ont pas été prises en considération par l'administration est de 51'063 fr. 10, 38/90^{ème} concernant la part vendue, soit la somme de 21'559 fr. 95.

9. Par courrier du 12 avril 2007, la contribuable a demandé à l'administration de lui indiquer pour quelles raisons les honoraires d'architecte, les factures de direction des travaux ainsi que celle relative à l'installation de chauffage avaient été écartées.
10. Le 18 avril 2007, l'administration a décidé d'accorder à la contribuable un dégrèvement de 1'683 fr. afin de tenir compte des honoraires d'architecte à hauteur de 3'366 fr., soit au pro rata des travaux acceptés. Elle relève que les frais de chauffage sont des frais d'entretien qui ne peuvent pas être pris en considération au titre de plus value à l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers. L'administration a fixé l'impôt dû après dégrèvement à 13'721 fr.
11. Par acte du 11 mai 2007, la contribuable a recouru contre la décision précitée auprès de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après la commission).

Elle déclare que les impenses et dépenses, pour un total de 23'000 fr., engendrées par l'acquisition du bien immobilier qu'elle a ensuite vendu à C___ SA, doivent être admises et réintégrées dans le calcul de l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers.

Elle expose qu'elle a acquis le bien immobilier en question à l'état brut et que, pour le rendre viable, elle a dû faire appel à un architecte ainsi qu'à une entreprise de direction de travaux qui s'est occupée de faire des appels d'offres, de choisir des entreprises, de surveiller et de coordonner le chantier. Elle a également dû installer le chauffage, le bien vendu en étant dépourvu. Enfin, la conclusion d'une assurance de chantier a été rendue nécessaire pour la viabilisation du bien. Les frais précités ayant permis d'augmenter la valeur du bien vendu, ils constituent des impenses que l'administration doit prendre en considération dans le calcul de l'impôt.

Elle déclare que les honoraires de l'architecte (S___) se sont élevés à 9'684 fr., que les honoraires relatifs à la part vendue sont de 4'089 fr. (38/90^{èmes} de 9'684 fr.) et non 3'366 fr. retenus par l'administration, la différence étant de **723 fr.**

S'agissant de l'installation de chauffage, son coût est de 16'900 fr. dont **7'136 fr.** concernent la part vendue. Les honoraires relatifs au mandat de surveillance et de coordination de chantier effectué par l'entreprise E___ s'élèvent à 21'520 fr., dont **9'086 fr.** concernent la part vendue et l'assurance de chantier conclue auprès de la N___ est de 367 fr. 50 dont **155 fr.** concernent la part vendue.

Enfin, elle considère que les dépenses engendrées par l'acquisition du bien immobilier, soit les droits d'enregistrement, taxes, timbres et émoluments tels qu'ils ressortent du relevé établi par Me Z___ le 6 juillet 2006 doivent être prises en considération à hauteur de 38/90^{èmes} de 37'982 fr. 50, montant auquel il convient d'ajouter les émoluments du DAEL de 300 fr. et les frais du registre foncier de 145 fr.

La recourante déclare que l'administration aurait dû retenir la somme de 16'202 fr. au lieu de 10'302 fr., ce qui représente une différence de **5'900 fr.**

12. Dans sa réponse du 1^{er} juillet 2008, l'administration accepte d'entrer en matière sur la somme de 723 fr. représentant la différence entre les honoraires d'architecte retenus et ceux demandés par la contribuable.

Par ailleurs, s'agissant des autres frais, elle observe que la contribuable n'ayant pas apporté la preuve que les travaux d'installation de chauffage ont engendré une plus-value du bien immobilier, ils ne seront pas admis. Les frais relatifs au mandat de direction de travaux n'entrant pas dans la définition des dépenses déductibles admises par la pratique de l'administration, ils ne seront pas pris en considération, de même que les primes d'assurance, qui sont des dépenses d'entretien et non d'amélioration.

Enfin, l'administration relève que les frais du registre foncier (145 fr.) sont compris dans les droits d'enregistrement. En effet, selon la loi, les ventes immobilières sont soumises au droit de 3%, le 1% supplémentaire correspondant aux émoluments du registre foncier et frais de notaire. Les frais ont donc été calculés de façon correcte. L'administration accepte toutefois de prendre en compte la somme de 300 fr. correspondant aux émoluments du DAEL.

Elle conclut au rejet du recours.

13. Dans sa réplique du 29 juillet 2008, la contribuable s'interroge sur le montant de 723 fr. mentionné par l'administration à titre d'honoraires d'architecte alors que, selon le décompte produit, les honoraires s'élèvent à 9'984 fr. au total.

Elle déclare, en substance, que l'installation du chauffage dans les locaux, qui en étaient dépourvus, apporte une plus-value évidente aux dits locaux et qu'il ne s'agit pas de travaux d'entretien.

Elle relève que le chantier a été dirigé par l'entreprise E___ SA dont les factures font partie du coût de construction. En effet, un chantier bien dirigé signifie des travaux bien faits qui donnent une plus-value à l'immeuble.

14. Dans sa duplique du 25 août 2008, l'administration persiste dans ses conclusions antérieures.

Elle précise que le montant de 723 fr. correspond à la différence entre les 4'089 fr. demandés par la contribuable et les 3'366 fr. retenus par l'administration dans sa décision sur réclamation du 18 avril 2007.

15. Le 1^{er} janvier 2009, à la suite du remplacement de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt par la Commission cantonale de recours en matière

administrative (ci-après la commission), la présente procédure a été reprise par cette dernière.

16. Par courrier du 13 mars 2009, la commission a invité la recourante à produire le devis de l'entreprise C___ SA du 5 octobre 2005 ou tout autre document permettant d'établir la nature des travaux effectués sur l'immeuble susmentionné.
17. Le 23 mars 2009, la recourante a produit la copie d'une soumission établie par C___ SA concernant la fourniture et la pose d'un chauffage au sol dans les locaux artisanaux sis route des Jeunes 43 pour un montant devisé à 21'885 fr. 85 ainsi que la copie du décompte établi le 7 novembre 2005 par E___ SA, contresigné par C___ SA le 13 décembre 2005, arrêtant le montant des travaux à 16'900 fr.

EN DROIT

1. La Commission cantonale de recours en matière administrative, qui a repris depuis le 1^{er} janvier 2009 les compétences de la Commissions cantonale de recours en matière d'impôts (art. 162 al. 3 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. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 49 LPFisc).
3. L'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers a pour objet le bénéfice net provenant de l'aliénation d'immeubles ou de parts d'immeubles sis dans le canton, ainsi que certains gains que ces immeubles procurent sans aliénation (art. 80 al. 1 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP – D 3 05)).

A teneur de l'article 82 LCP, le bénéfice ou gain imposable est constitué par la différence entre la valeur d'aliénation et la valeur d'acquisition (al. 1).

La valeur d'acquisition est égale au prix payé pour l'acquisition du bien, augmentée des impenses, ou, à défaut de prix, à sa valeur vénale (art. 82 al. 2 LCP).

La valeur d'aliénation est égale au prix de vente diminué des impenses que l'aliénateur a supportées à cette occasion (art. 82 al. 6 LCP).

Le prix de vente comprend l'ensemble des prestations de tout genre auxquelles l'acquéreur s'oblige à l'égard de l'aliénateur (art. 82 al. 7 LCP).

Sont considérées comme impenses les frais liés à l'acquisition ou à l'aliénation de l'immeuble et les dépenses qui en ont augmenté la valeur (art. 82 al. 8 LCP).

Au prix d'acquisition s'ajoutent toutes les autres prestations acquittées à l'époque dans le cadre de l'acquisition (par ex. droits de mutations, émoluments du registre foncier, frais d'actes, commission, courtage, droits de succession) ainsi que les investissements opérés par la suite et qui ont augmenté la valeur de l'immeuble (frais de construction, de transformation, d'amélioration, d'aménagement, frais de voies de communication, de trottoirs, de canalisations, de charges de préférence, de taxes de raccordement au collecteur, de contributions uniques, de rachat de servitudes, dans la mesure où il s'agit bien chaque fois d'un apport de plus-value et non pas d'une dépense sans contrepartie active). Ne peuvent en faire partie, les dépenses d'entretien qui, en principe, sont déductibles du revenu, selon l'article 32 alinéa 2 LIFD (ATF 101 Ia 1 ; JdT 1977 I 470 ; R. OBERSON, L'immeuble et le droit fiscal, 1999, p. 136). A cet égard, l'article 32 alinéa 2 LIFD précise 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. Il en découle que les frais d'entretien sont déductibles du revenu alors que les dépenses d'investissement sont déductibles du prix d'acquisition de l'immeuble pour calculer l'impôt sur le gain immobilier.

Les dépenses liées à l'achat (et à la vente) de l'immeuble font partie des dépenses d'investissement immobilier, qu'il s'agisse des frais de notaire ou des impôts sur les transactions juridiques (droits de mutation). Elles ne peuvent donc, cas échéant, être déduites que de l'impôt cantonal spécial sur les plus-values immobilières (MERLINO, Commentaire Romand, éd. 2008, ad art. 32 n°114).

Sont aussi qualifiées de dépenses d'investissement les dépenses liées à la construction d'installations nouvelles, même si celles-ci sont faites dans un immeuble qui existait déjà auparavant. Il peut s'agir notamment de la construction d'un garage ou d'un ascenseur, de l'installation d'un chauffage ou encore de la création de lucarnes nouvelles dans des combles précédemment non aménagés, transformés en pièce habitable (MERLINO, op cit. ad art. 32 n° 121).

Dans un arrêt du 15 juin 1973, le Tribunal fédéral a modifié sa jurisprudence et considéré que les dépenses faites par le contribuable pour la remise en état d'un immeuble nouvellement acquis représentent des dépenses apportant une plus-value et non des frais d'entretien déductibles, dans la mesure où elles ont pour conséquences d'augmenter la valeur que l'immeuble avait au moment de son acquisition (ATF 99 Ib 362 ; RDAF 1975 p. 177) .

Enfin, dans un arrêt du 29 janvier 1975, le Tribunal fédéral a admis que dans la mesure où aucune circonstance de fait ne s'y oppose, le contribuable pouvait exiger, en principe même sans preuve stricte, qu'au moins une partie importante des honoraires usuels de l'entrepreneur général soit pris en considération, lors du calcul du bénéfice, comme impenses entraînant une plus-value. Il a considéré qu'il était extrêmement difficile, voire impossible dans certaines circonstances, pour l'entrepreneur et le maître d'œuvre d'apporter la preuve d'une activité génératrice de

plus-value pour laquelle l'architecte n'avait pas déjà reçu des honoraires ou dont l'exécution aurait incombé au maître d'œuvre. La Haute Cour a ainsi retenu qu'un montant de 5% des frais de construction était généralement considéré comme taux usuel des honoraires de l'entrepreneur général (ATF 101 Ia 1 ; JdT 1977 I 470).

4. En l'espèce, la recourante fait valoir les déductions suivantes :
- 4'089 fr. (38 /90^{èmes} de 9'684 fr.) relatives aux honoraires d'architecte,
 - 7'136 fr. (38 /90^{èmes} de 16'900 fr.) pour l'installation de chauffage,
 - 9'086 fr. (38 /90^{èmes} de 21'520 fr.) pour les honoraires de E___ SA,
 - 155 fr. (38 /90^{èmes} de 367 fr. 50) pour l'assurance,
 - 145 fr. d'émoluments au registre foncier,
 - 16'037 fr. (38 /90^{èmes} de 37'982 fr. 50) de droits d'enregistrement, taxes, timbres, émoluments,
 - 300 fr. d'émolument au DAEL.

L'administration a proposé dans sa réponse au recours d'admettre l'intégralité des honoraires d'architecte de 4'089 fr. ainsi que l'émolument du DAEL de 300 fr. Il sera donné droit aux conclusions concordantes des parties sur ce point.

La commission examinera successivement le bien-fondé des autres déductions demandées.

5. Installation de chauffage

Il ressort des déclarations de la recourante ainsi que de la copie de la soumission effectuée par l'entreprise C___, que cette dernière a fourni et posé un chauffage au sol dans les locaux qui en étaient dépourvus. Il s'agit donc d'une installation nouvelle qui a apporté une plus-value à l'immeuble et qui doit être prise en considération au titre d'impenses.

C'est donc à tort que l'administration a refusé de tenir compte de la somme de **7'136 fr.** correspondant au coût de l'installation de chauffage dans les locaux vendus.

Le recours doit donc être admis sur ce point.

6. Honoraires de E___ SA

Se fondant sur la jurisprudence susmentionnée, la commission considère qu'il se justifie de prendre en considération une partie des honoraires de surveillance et de coordination de chantier de l'entreprise E___ SA. Cela même si les honoraires de l'architecte ont été parallèlement admis par l'administration.

En l'espèce, la commission considère qu'il se justifie de prendre en considération les honoraires de E___ SA à hauteur de 5% du montant total des travaux admis par

l'administration de 81'333 fr. 50 + 4'089 fr. correspondant aux honoraires de l'architecte, auxquels il convient d'ajouter 7'136 fr. pour les dépenses d'installation du chauffage, soit au total 92'558 fr. 50. Le montant des honoraires de E___ SA à prendre en considération s'élève donc à 4'627 fr. 90 qu'il convient d'arrondir à **4'628 fr.**

Le recours sera partiellement admis sur ce point.

7. Assurance conclue auprès de la N___

Il n'est pas contesté par les parties que l'assurance conclue auprès de la N___ est une assurance de chantier, c'est-à-dire destinée à couvrir les risques spécifiques du maître de l'ouvrage pendant l'exécution d'un chantier.

Il ne s'agit pas d'une assurance ordinaire liée au bâtiment, dont la déduction pourrait être sollicitée dans le cadre de l'impôt sur le revenu au titre de frais d'entretien.

Il faut au contraire qualifier la prime versée de 367 fr. 50 comme liée étroitement aux travaux entrepris. Dans la mesure où ceux-ci sont qualifiés d'impenses, tel doit être également le cas de l'assurance litigieuse.

Le recours sera admis sur ce point.

8. Emolument du registre foncier

Il ressort de la facture du registre foncier du 3 juin 2005 que la somme de 145 fr. a été facturée à l'architecte suite à une demande que ce dernier a formée le 19 mai 2005 en vue d'obtenir un extrait du registre foncier concernant la parcelle 2875, sise route des Jeunes 43 à Carouge. Cette dépense, effectuée postérieurement à l'acquisition par la recourante du droit de superficie distinct et permanent immatriculé au feuillet 2890 n° 38, ne doit pas être prise en considération. Au surplus, il est probable que l'architecte ait inclus ce montant dans les honoraires facturés à la recourante.

Le recours doit être rejeté sur ce point.

9. Frais d'acquisition

La recourante déclare que les frais liés à l'acquisition du bien immobilier vendu s'élèvent à 37'982 fr. 50. A l'appui de son allégation, elle produit un décompte établi par le notaire le 6 juillet 2006, qui porte non seulement sur l'acquisition de l'immeuble, mais aussi sur l'extension, la novation et l'augmentation de cédules hypothécaires.

Conformément à la jurisprudence constante de la commission de céans, il faut entendre par frais d'acte ceux qui ont trait directement au transfert de propriété; les frais d'actes liés à la novation et/ou à l'augmentation de cédules hypothécaires

grevant l'immeuble vendu ne tombent donc pas, par exemple, sous le coup de l'article 82 alinéa 1 aLCP (DCCR n° 31 du 19.02.1998 et références).

En l'espèce, les seuls droits, émoluments, frais et honoraires liés à l'acquisition de l'immeuble s'élèvent à 28'000 fr. 90 (21'840.90 + 1'935 + 3545 + 100 + 30 + 550). Le 38/90 de ce montant correspond à 11'822 fr. 60.

Ce montant est légèrement supérieur au forfait de 4% du prix d'acquisition admis par l'administration, soit 10'302 fr. 20. Bien que reposant sur une pratique constante de l'administration, ce forfait n'empêche pas le contribuable de faire valoir le montant effectif et justifié des frais d'acquisition.

Le recours est ainsi admis partiellement sur ce point.

10. Le présent recours sera donc partiellement admis, le dossier renvoyé à l'administration pour qu'elle effectue une nouvelle taxation qui tienne compte des honoraires d'architecte de 4'089 fr. et des émoluments du DAEL de 300 fr. ainsi que des frais de l'installation de chauffage de 7'136 fr. et des honoraires de E___ SA à hauteur de 4'628 fr, de la prime d'assurance de 367 fr. 50 et des frais d'acquisition à hauteur de 11'822 fr. 60.

Il est rejeté pour le surplus.

11. En application des articles 52 LPFisc, 87 alinéa 1 LPA et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (E 5 10.03), l'émolument est fixé à 300 fr. à la charge de la recourante qui succombe partiellement.

PAR CES MOTIFS

LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS

EN MATIERE ADMINISTRATIVE

1. déclare recevable le recours A/1980/2007 ICC ;
2. l'admet partiellement ;
3. renvoie le dossier à l'Administration fiscale cantonale pour nouvelle taxation au sens des considérants ;
4. met à la charge de la recourante un émolument de 300 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 en copie, à :
 - a. Z___ ;
 - b. l'Administration fiscale cantonale.

Siégeant : Antoine BERTHOUD, président suppléant, Philippe EHRENSTRÖM et Patrice SCHAER, juges assesseurs.

Au nom de la Commission :

Le président suppléant :

Antoine BERTHOUD

Copie conforme de cette décision a été communiquée aux parties.

Genève,

La greffière