

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3861/2012 ICC/IFD

JTAPI/1218/2013

JUGEMENT
DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

du 4 novembre 2013

dans la cause

Madame T___ E___ et Monsieur D___ E___

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

(Impôts fédéral direct, cantonal et communal 2006, 2007 et 2008)

EN FAIT

1. Le présent litige concerne l'impôt fédéral direct (IFD) et l'impôt cantonal et communal (ICC) pour les périodes fiscales 2006 à 2008.
2. Au décès de sa mère, survenu le 23 juin 2006, D____ E____ (ci-après : le contribuable ou le recourant) a hérité d'une part de 25 % d'un bien immobilier sis 1____, route d'E____ dans la commune de A____ (ci-après : l'immeuble), dans lequel il résidait avec son épouse et ses enfants.
3. I____ E____, père du contribuable, qui habitait à la même adresse, a hérité d'une part de 75 % de l'immeuble.

Période fiscale 2006

4. Dans leur déclaration fiscale 2006 datée du 16 juillet 2007, le contribuable et son épouse n'ont fait état d'aucun revenu ni fortune immobiliers.
5. Par bordereaux datés du 16 mars 2009, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a fixé l'IFD 2006 à CHF 37'409.- sur la base d'un revenu imposable de CHF 385'100.- et l'ICC 2006 à CHF 106'683.- sur la base d'un revenu imposable de CHF 409'011.- et d'une fortune imposable de CHF 744'584.-.
6. Par courrier de leur mandataire du 5 novembre 2010, les contribuables ont notamment demandé que des travaux d'entretien de l'immeuble, facturés en 2006 et payés en 2007 pour un total de CHF 34'333.-, soient déduits de leur taxation 2006 "*en proportion des deux propriétaires*".
7. Par deux décisions datées du 30 avril 2012, l'AFC, considéré ce courrier comme une réclamation formée à l'encontre des bordereaux de taxation IFD et ICC 2006, l'a déclaré irrecevable pour cause de tardiveté.

Période fiscale 2007

8. Dans leur déclaration fiscale 2007, les contribuables ont notamment mentionné le fait qu'ils occupaient l'immeuble en tant que propriétaires depuis le 24 juin 2006 et que sa valeur fiscale était de CHF 735'000.-, respectivement de CHF 676'200.- après un abattement de 8 %. Sa valeur locative s'élevait à CHF 5'002.- pour l'IFD et à CHF 4'602.-, après abattement, pour l'ICC. Le montant des charges et frais d'entretien de l'immeuble à déduire était de CHF 34'633.-.
9. A la demande de l'AFC, ils ont fourni le détail des charges et frais d'entretien de l'immeuble, en indiquant qu'à l'exception d'une facture de CHF 300.- du 31 janvier

2007, il s'agissait de factures datées de décembre 2006, payées en 2007, qui n'avaient pas pu être déduites en 2006, dans la mesure où la succession n'était pas terminée.

10. Par bordereaux de taxation du 4 juin 2009, l'AFC a fixé l'IFD 2007 à CHF 37'695.- sur la base d'un revenu imposable de CHF 387'300.- et l'ICC 2007 à CHF 92'819.80 sur la base d'un revenu imposable de CHF 408'999.- et d'une fortune imposable de CHF 860'179.-.
11. Par courrier de leur mandataire du 22 juin 2009, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre de ces bordereaux, expliquant notamment que les valeurs de fortune immobilière, de dettes et d'intérêts hypothécaires avaient été déclarées conformément à leur part de propriété l'immeuble (25 %), mais qu'ils avaient pris eux-mêmes intégralement en charge les frais d'entretien de celui-ci, à hauteur de CHF 34'633.-.
12. Par décisions du 12 novembre 2012, l'AFC a modifié les taxations et a adressé deux bordereaux rectificatifs aux contribuables.

Elle tenait compte de la part de copropriété du contribuable de 25 %. S'agissant de la déduction des charges et frais d'entretien de l'immeuble, elle admettait seulement les factures datées de l'année de taxation. Les montants de ces frais effectifs s'avérant inférieurs aux forfaits de 17,5 % (ICC) et 20 % (IFD), c'étaient ceux-ci qui avaient été pris en considération.

Les bordereaux rectificatifs annexés à ces décisions mentionnaient un IFD 2007 de CHF 36'967.-, calculé sur un revenu imposable de CHF 381'700.-, et un ICC 2007 de CHF 89'673.45, basé sur un revenu imposable de CHF 395'294.-, et une fortune imposable de CHF 827'179.-.

Période fiscale 2008

13. Dans leur déclaration fiscale 2008, les contribuables ont notamment indiqué qu'ils occupaient l'immeuble en tant que propriétaires depuis le 24 juin 2006 et que sa valeur fiscale se montait à CHF 735'000.-, respectivement à CHF 646'800.- après un abattement de 12 %. Sa valeur locative s'élevait à CHF 5'002.- pour l'IFD et à CHF 4'402.-, après abattement, pour l'ICC. Le montant des charges et frais d'entretien de l'immeuble à déduire était de CHF 67'614.-.
14. Par bordereaux de taxation datés du 25 octobre 2010, l'AFC a fixé l'IFD 2008 à CHF 29'505.- sur la base d'un revenu imposable de CHF 324'300.- et l'ICC 2008 à CHF 81'200.90 sur la base d'un revenu imposable de CHF 354'817.- et d'une fortune imposable de CHF 1'084'533.-.

15. Par courrier de leur mandataire du 5 novembre 2010, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre de ces bordereaux, expliquant que les valeurs de fortune immobilière, de dettes et d'intérêts hypothécaires avaient été déclarées conformément à leur part de propriété l'immeuble (25 %). Ils avaient néanmoins eux-mêmes pris en charge l'entier des frais d'entretien de l'immeuble, soit CHF 67'614.-, entièrement facturés en 2008.
16. Par décisions sur réclamation du 12 novembre 2012, l'AFC a indiqué avoir tenu compte de la part de copropriété du contribuable de 25 % et procédé à la déduction des charges et frais d'entretien de l'immeuble dans la même proportion.

L'IFD 2008 s'élevait désormais à CHF 26'827.-, sur la base d'un revenu imposable de CHF 303'700.-. Calculé sur un revenu imposable de CHF 325'217.- et une fortune imposable de CHF 1'051'533.-, l'ICC 2008 était, quant à lui, réduit à CHF 72'895.15.

17. Par acte du 6 décembre 2012, sous la plume de leur mandataire, les contribuables ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) à l'encontre des décisions sur réclamation précitées du 30 avril 2012 et du 12 novembre 2012.

A leur sens, la fortune et les dettes avaient dûment été rectifiées en fonction des parts successorales sur l'immeuble, soit 25 % les concernant et 75 % pour le père du recourant. Cela étant, dans la mesure où le père du recourant ne disposait pas des ressources financières lui permettant d'assumer les intérêts et frais d'entretien de l'immeuble à concurrence de sa part, ils avaient supporté l'intégralité de ces dépenses. Ils devaient dès lors pouvoir les déduire, étant par ailleurs relevé qu'ils occupaient avec leurs enfants (six personnes en tout) un espace de l'immeuble bien plus important que leur part de copropriété de 25 %. Si cette méthode, fondée sur la dépense effectivement assumée, devait être refusée, il y aurait lieu de revenir sur les taxations 2006 à 2008 du père du recourant. Le calcul des parts devrait être revu, *"car les dépenses que M. I___ E___ a pu payer ont été déduites dans ses déclarations et viennent grossir le total des frais d'entretien à déduire proportionnellement"*. Il y avait aussi lieu de tenir compte du fait que les frais d'entretien de l'immeuble facturés en 2006, payés en 2007, n'avaient pas été déduits, ni par les recourants, ni par I___ E___, *"car la succession n'était pas réglée"* lors du dépôt de leurs déclarations fiscales.

Ils ont donc formulé la demande suivante :

*"En conclusion, nous vous demandons de bien vouloir déterminer qu'elle est la bonne méthode dans ce cas précis, les frais d'entretien ne pouvant être repoussés du fait que cet immeuble **date de 1___ et qu'il est classé à l'inventaire**. Les travaux n'ont pas fait l'objet d'une demande de subvention non plus.*

Si c'est la méthode proportionnelle qui est choisie, alors vous voudrez bien faire en sorte pour que l'administration fiscale revienne sur les taxations 2006, 2007 et 2008 de M. I____ E____ et D____ E____ et qu'elle les corrige, pour les frais d'intérêts et d'entretien, en fonction des parts de chacun et sur le total des frais engagés".

18. Dans sa réponse du 15 avril 2013, l'AFC a relevé que, pour l'année fiscale 2006, les recourants n'avaient déclaré aucun bien immobilier ni aucune dette hypothécaire, de sorte qu'ils ne pouvaient pas obtenir la déduction des frais d'entretien de l'immeuble et des intérêts hypothécaires. De surcroît, les bordereaux de taxation IFD et ICC 2006 étaient entrés en force. Par conséquent, le recours devait être "*rejeté*" pour cette année-là.

S'agissant des périodes fiscales 2007 et 2008, la jurisprudence relative à la responsabilité solidaire pour dette s'appliquait par analogie. Ainsi, les recourants ne pouvaient déduire fiscalement les frais d'entretien de l'immeuble et les intérêts hypothécaires qu'à concurrence du pourcentage de leur part de copropriété, soit 25 %, même s'ils avaient pris en charge l'intégralité de ces frais. Les taxations 2007 et 2008 ayant été calculées selon ce principe, elles devaient être confirmées.

Les taxations ICC et IFD 2007 et 2008 des recourants avaient été déterminées en tenant compte des déductions liées au bien immobilier proportionnellement aux parts de chaque copropriétaire, de sorte qu'il n'y avait aucun motif de les "*réviser*".

La "*demande de révision*" des taxations de I____ E____, devait être faite dans le contexte d'une procédure distincte de la présente, et être déposée à l'AFC, à qui il appartiendrait de se prononcer en premier lieu. Cette demande était donc irrecevable.

Enfin, les recourants fondaient leur "*demande de révision*" des taxations ICC et IFD 2006 sur le fait qu'ils n'avaient pas fait valoir, en 2006, les factures relatives à ladite année, payées en 2007. Or, leur déclaration fiscale 2006 avait été déposée en juillet 2007 et ils auraient pu, à cette date, faire valoir les éléments en lien avec le bien immobilier hérité au décès de la mère du recourant, soit en juin 2006. La révision de ces taxations était donc exclue.

En conséquence, elle a conclu au rejet du recours et à l'irrecevabilité, voire au rejet de la "*demande de révision*".

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al.

2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

2. Selon les art. 49 al. 1 LPFisc et 140 al. 1 LIFD, le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation du département en s'adressant au tribunal dans les 30 jours courant dès la notification de la décision attaquée.

Les délais fixés par la loi sont des dispositions impératives de droit public. Ils ne sont, en principe, pas susceptibles d'être prolongés (art. 16 al. 1 1^{ère} phr. de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 119 al. 1 LIFD ; art. 21 al. 1 LPFisc), restitués ou suspendus, si ce n'est par le législateur lui-même (ATA/351/2011 du 31 mai 2011 consid. 4 ; ATA/515/2009 du 13 octobre 2009 consid. 4 ; ATA/266/2009 du 26 mai 2009 consid. 2).

Ainsi, celui qui n'agit pas dans le délai prescrit est forclos et la décision en cause acquiert force obligatoire (ATA/712/2010 du 19 octobre 2010 et les références citées).

Passé le délai de 30 jours précité, un recours tardif n'est recevable que si le contribuable établit que, par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter son recours en temps utile et qu'il l'a déposé dans les 30 jours après la fin de l'empêchement (art. 41 al. 3 LPFisc et 133 al. 3 LIFD, applicables par analogie en vertu des art. 49 al. 4 LPFisc et 140 al. 4 LIFD).

3. En l'espèce, le recours est recevable en tant qu'il est dirigé contre les décisions sur réclamation relatives aux années fiscales 2007 et 2008.

En revanche, interjeté le 6 décembre 2012 à l'encontre des décisions sur réclamation du 30 avril 2012 relative à l'année fiscale 2006, il est manifestement tardif. Les recourants n'ayant invoqué aucun motif sérieux susceptible de justifier une prolongation de délai, le recours est donc en soi irrecevable pour la période fiscale 2006.

On peut, cela étant, considérer que cette contestation, comme l'AFC l'a elle-même qualifiée, constitue une demande de révision au sens des art. 55 ss LPFisc.

Dès lors que le tribunal n'est pas compétent pour en connaître, puisqu'elle est formulée à l'encontre d'une décision de l'AFC (cf. art. 57 al. 1 LPFisc), elle sera transmise d'office à cette dernière (cf. art. 11 al. 3 et 64 al. 3 LPA, appliqués par analogie).

Enfin, le tribunal ne saurait entrer en matière sur les conclusions prises par les recourants en lien avec les taxations fiscales du père du recourant, ne serait-ce que

parce qu'une action d'un particulier formé dans l'intérêt de tiers est irrecevable (cf. ATF 137 II 40 consid. 2.3 ; 133 II 468 consid. 1 ; 131 II 649 consid. 3.1 et les arrêts cités ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_463/2007 du 29 février 2008 consid. 1.2 ; ATA/50/2012 du 24 janvier 2012 consid. 8).

4. Le 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à V).

L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010, et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

En l'espèce, le recours porte sur les périodes fiscales 2007 et 2008. Il s'ensuit que la présente cause est régie par les dispositions de l'ancien droit (aLIPP-I à V) en ce qui concerne l'ICC.

5. A teneur des art. 32 al. 2 LIFD et 6 al. 4 aLIPP-V, le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien. Il en va de même pour les intérêts de dettes échus pendant la période (art. 33 al. 1 let. a LIFD et 6 al. 1 aLIPP-V).

En cas de responsabilité solidaire pour une dette, chaque codébiteur ne peut déduire fiscalement les intérêts passifs qu'à concurrence de la part de la dette dont il répond définitivement, même s'il peut être recherché pour le tout par le créancier, l'éventuelle insolvabilité d'un codébiteur n'y changeant rien (arrêt du Tribunal fédéral 2A.508/2001 du 26 juin 2002 *in* Revue fiscale 2002, p. 564 ; cf. aussi JTAPI/87/2013 du 22 janvier 2013 ; DCCR/847/2009 du 7 septembre 2009).

6. En l'espèce, comme le relève à juste titre l'AFC, il y a lieu d'appliquer par analogie cette règle posée par la jurisprudence aux frais d'entretien d'un immeuble détenu en copropriété. En effet, contrairement à ce qui prévaut en matière de propriété par étage, où chaque copropriétaire a un droit exclusif de jouissance et d'administration sur une partie déterminée de la chose, le copropriétaire d'un immeuble détenu sous la forme de la copropriété dispose d'un droit portant non pas sur une partie déterminée de celui-ci, mais sur sa totalité, à raison d'une quote-part idéale (P.-H. STEINAUER, *Les droits réels*, Tome I, 2012, n° 1116 ss p. 390 ss). Dès lors que les recourants sont copropriétaires à hauteur de 25 % de l'immeuble, seule la déduction des frais et intérêts hypothécaires à due concurrence peut donc être admise, quand bien même ils auraient effectivement assumé l'intégralité de ces charges.

Les taxations 2007 et 2008 doivent donc être confirmées sur ce point.

7. En conséquence, ne reposant sur aucun motif valable, le recours sera rejeté. Comme indiqué plus haut, la demande de révision relative à l'année fiscale 2006 sera transmise à l'AFC pour raison de compétence.
8. Vu l'issue du recours, les recourants seront condamnés au paiement d'un émolument de CHF 500.-, couvert par leur avance de frais du même montant (art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare le recours irrecevable en ce qui concerne l'année fiscale 2006 et en tant qu'il vise les taxations fiscales de I____ E____ ;
2. le transmet à l'AFC pour raison de compétence dans la mesure où il requiert la révision des taxations ICC et IFD 2006 des recourants ;
3. le déclare recevable en ce qui concerne les années fiscales 2007 et 2008 ;
4. le rejette ;
5. met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 500.-, couvert par leur avance de frais du même montant ;
6. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (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 du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant ;
7. communique le présent jugement à :
 - a. D____ et T____ E____ ;
 - b. ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE;
 - c. ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS.

Siégeant: Yves JOLIAT, président, Yves CHEVRIER et Pascal DE LUCIA, juges
assesseurs.

Au nom du Tribunal :

Le président

Yves JOLIAT

Copie conforme de ce jugement a été communiquée aux parties.

Genève, le

Le greffier