

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2967/2006 ICC

ATA/563/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 31 août 2010

dans la cause

Madame M _____

représentée par Firel & Mandaco S.A.

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 26 juin 2009 (DCCR/603/2009)

EN FAIT

1. Madame M_____ n'est pas inscrite au rôle de l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après : AFC-GE). Elle détient toutefois des actions de sociétés immobilières et la présente procédure concerne les années fiscales 2004, 2005 et 2006.

Année fiscale 2004

2. Mme M_____ détient des actions de la société Immobilière (ci-après : S.I.) X_____, société d'actionnaires-locataires propriétaire d'un immeuble sis rue Y_____ à Genève.
3. Le 10 juin 2005, son mandataire a déposé une déclaration fiscale pour l'année 2004, au nom de « propriétaire arcade 02 rez ». Un revenu net de CHF 1'400.- a été annoncé. Celui-ci se décomposait comme suit : encaissement des loyers (CHF 59'550.-), moins les frais d'entretien (CHF 16'149,80) et moins le loyer « valeur locative » (CHF 42'000.-).
4. Le 7 mars 2006, l'AFC-GE a arrêté, tant pour l'ICC que pour l'IFD, un revenu imposable de CHF 17'550.-. Celui-ci se composait du seul produit de sous-location. L'AFC-GE a ainsi refusé de déduire les frais d'entretien.
5. Le 5 avril 2006, Mme M_____ a déposé une réclamation à la taxation du 7 mars 2006. Les frais effectifs d'entretien liés à l'objet immobilier devaient être déduits.
6. Par décisions du 13 juillet 2006, l'AFC-GE a rejeté la réclamation tant pour l'ICC que pour l'IFD. Seul était déductible des produits de sous-location encaissés, le loyer principal qui avait été payé.
7. Le 11 août 2006, Mme M_____ a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts et la commission cantonale de recours en matière d'impôt fédéral direct, remplacée depuis le 1^{er} janvier 2009 par la commission de recours en matière administrative (ci-après : la commission). Elle concluait à l'annulation des taxations et à la déduction des frais d'entretien de CHF 16'149,80 du revenu imposable.
8. Le 20 juin 2007, l'AFC-GE a persisté dans sa position.

Année fiscale 2005

9. La contribuable détient des actions de la S.I. Z_____.
 10. Le 6 avril 2006, son mandataire a déposé une déclaration fiscale pour
-

l'année 2005, au nom de « propr. Act. Appa p. 6^{ème} étage ». Un revenu net de CHF 8'914.- a été annoncé. Celui-ci se décomposait comme suit : loyers encaissés (CHF 50'400.-) moins le loyer « théorique appartement » (CHF 24'810.-), moins le loyer « théorique garage » (CHF 628.-). Des frais de travaux dans l'appartement étaient également déduits (CHF 16'048.-).

11. Le 20 juin 2006, l'AFC-GE a arrêté, tant pour l'ICC que pour l'IFD, un revenu imposable de CHF 34'352.-. Celui-ci se composait du seul produit de sous-location. L'AFC-GE a ainsi refusé de déduire les frais de travaux et une partie des loyers principaux
12. Par acte du 30 juin 2006, Mme M_____ a formé opposition à la taxation du 7 mars 2006. Les frais effectifs d'entretien liés à l'objet immobilier devaient être déduits. Il en allait de même des loyers principaux.
13. Par deux décisions des 4 janvier 2007, l'AFC-GE a, tant pour l'ICC que pour l'IFD, partiellement admis les réclamations. Elle a admis la déduction totale des loyers principaux du revenu de la sous-location, mais a refusé la déduction des frais d'entretien. Le revenu imposable a ainsi été fixé à CHF 24'962.-.
14. Le 4 janvier 2007, Mme M_____ a saisi la commission. Elle concluait à l'annulation des taxations et à la déduction des frais relatifs aux travaux de CHF 16'048.- du revenu imposable.
15. Le 3 août 2007, l'AFC-GE a persisté dans sa position.

Année fiscale 2006

16. Mme M_____ détient des actions de la S.I. W_____, propriétaire d'un immeuble sis av. P_____.
 17. Le 19 mars 2007, son mandataire a déposé une déclaration fiscale pour l'année 2006, au nom de « A_____ ». Un revenu de CHF 43'402.- a été annoncé. Celui-ci se décomposait comme suit : encaissement des loyers (CHF 78'050.-), moins charges 2006 (CHF 2'939.-) et moins loyer théorique (CHF 34'648.-). Les CHF 2'939.- correspondaient à des frais de gérance.
 18. Le 11 avril 2007, l'AFC-GE a arrêté, tant pour l'ICC que pour l'IFD, un revenu imposable de CHF 43'402.- Celui-ci se composait du seul produit de sous-location. L'AFC-GE a ainsi refusé de déduire les frais de gérance.
 19. Le 9 mai 2007, Mme M_____ a élevé une réclamation contre la taxation du 11 avril 2007. Les frais de gérance de CHF 2'939.- devaient être déduits. Il en allait de même des autres frais divers de CHF 23'231.- qui avaient été omis dans la déclaration du 19 mars 2007.
-

20. Par décisions du 25 juin 2007, l'AFC-GE a rejeté les réclamations tant pour l'ICC que pour l'IFD. Seul était déductible du produit de sous-location encaissé, le loyer principal. Les frais d'entretien et les frais divers n'avaient pas à être déduits du revenu brut.
21. Le 23 juillet 2007, Mme M_____ a saisi la commission. Elle concluait à l'annulation des taxations et à la déduction des frais de gérance de CHF 2'939.- et des frais divers de CHF 23'231.-.
22. Le 8 février 2008, l'AFC-GE a persisté dans sa position.
23. Après en avoir été sommée par la commission, Mme M_____ a accepté de décliner son identité.
24. Le 29 avril 2009, la commission a demandé des informations à la contribuable sur ses revenus et sa fortune à Genève.
25. Le 16 juin 2009, Mme M_____ a exposé qu'elle était usufruitière des S.I. X_____, Z_____, ainsi que W_____. Elle était imposée de manière limitée sur les revenus nets des trois biens immobiliers.
26. Par décision du 26 juin 2009, la commission a joint les procédures relatives aux contestations des taxations ICC et IFD pour les années 2004, 2005 et 2006 susmentionnées. Elle a rejeté les recours. Les frais d'entretien des immeubles constituaient des dépenses liées aux S.I. X_____, Z_____ et W_____. Chaque société étant propriétaire d'un immeuble, ces frais devaient être portés dans les comptes de ces sociétés et non en déduction du revenu de la recourante. Ce d'autant plus que celle-ci n'avait pas démontré s'être personnellement acquittée de ces frais.
- La commission a par ailleurs estimé que les loyers relatifs aux trois immeubles pour les années 2004 à 2006 ne figuraient pas exhaustivement dans les déclarations fiscales des 10 juin 2005, 6 avril 2006 et 19 mars 2007. Les conditions de la taxation *in pejus* étaient réunies et le dossier devait être renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelle taxation (ch. 4 de la décision).
27. Le 28 août 2009, la commission a transmis son dossier.
28. Par acte remis à un bureau de poste suisse le 30 juillet 2009, Mme M_____ a saisi le Tribunal administratif d'un recours. Elle conclut, sous suite de frais et dépens, à ce que les frais d'entretien et charges spécifiques aux lots privatifs qui ne pouvaient pas être déduits dans la société immobilière soient portés en déduction de son produit de sous-location et à l'annulation de la *reformatio in pejus*. Subsidiairement, elle conclut à son audition par le Tribunal administratif.

Il n'était pas possible de porter les frais d'entretien relatifs à des

appartements spécifiques dans la comptabilité des S.I.

29. Le 17 septembre 2009, l'AFC-GE conclut au rejet du recours s'agissant de la déduction des frais d'entretien d'immeuble et de gérance et à l'annulation de la *reformatio in pejus*.

Cette dernière ne se justifiait pas, car, vérification faite, les revenus relatifs aux biens ne figurant pas dans les déclarations des 10 juin 2005, 6 avril 2006 et 19 mars 2007 avaient été déclarés et taxés dans des taxations séparées.

Pour le surplus, les frais d'entretien devaient être déduits du revenu de la société immobilière. Elle seule pouvait les déduire.

L'AFC-GE se fondait notamment sur l'information 12/96 relative à l'imposition des sociétés immobilières d'actionnaires-locataires dès 1997, en particulier sur son point 4.2 : « la détermination du bénéfice imposable interviendra dès lors par déduction des charges fiscalement admissibles de la société du total des valeurs locatives. Les exigences de rentabilité minimale seront abrogées au profit des règles ordinaires en matière de taux d'intérêts minimum et maximum et, de manière plus générale, de prestations à l'actionnaire dans les relations entre la société et ses actionnaires ou des proches de ces derniers. Afin de tenir compte de manière adéquate de la prise en charge, par les actionnaires-locataires eux-mêmes, de certains travaux d'entretien effectués dans les locaux qui leur sont attribués, la valeur locative brute pourra faire l'objet d'un abattement de 3 %, à porter en diminution des loyers comptabilisés au crédit du compte de pertes et profits ».

30. Le 22 octobre 2009, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a fait sienne la position de l'AFC-GE.

31. En date du 23 mars 2010, le juge délégué a ordonné à la recourante de produire le détail des frais pour les années 2004, 2005 et 2006, avec tous leurs justificatifs et les documents démontrant l'identité de la personne les ayant payés.

32. Le 29 avril 2010, la contribuable a produit différents documents.

Pour l'année 2004, elle a versé à la procédure un compte de gérance au 31 décembre 2004 relatif à l'arcade « G_____ ». Ce compte, établi au nom de Monsieur M_____, faisait état des charges suivantes : administration, contentieux (CHF 559,50), frais de gérance (CHF 2'242,65), divers (CHF 13'347,65).

Pour l'année 2005, elle a versé un compte de gérance au 31 décembre 2005 relatif au « 7 pièces V_____ ». Ce compte, établi à son nom, faisait état des charges suivantes : entretien immeuble (CHF 13'733,15) ; entretien appartements (CHF 13'620,40), publicité (CHF 6.-), frais de gérance (CHF 2'616,80) et frais

divers (CHF 21'554,90). Un document intitulé « détail compte de gérance » mentionnait, sous l'intitulé « entretien de l'immeuble » des frais pour CHF 13'620,40, avec différentes factures y relatives.

Pour l'année 2006, Mme M_____ a versé un compte de gérance au 31 décembre 2006 relatif à l'arcade « P_____ ». Ce compte, établi à son nom, faisait état des charges suivantes : frais de gérance (CHF 2'939,35) et frais divers (CHF 23'231,30). Dans le document intitulé « détail compte de gérance », les frais de gérance étaient calculés en pourcentage du loyer de CHF 78'050.-. Les frais divers étaient en outre constitués du paiement pour « des charges ».

33. Interpellée sur ces pièces, l'AFC-GE a persisté dans sa position par courrier du 31 mai 2010. L'AFC-CH n'a, quant à elle, pas réagi.
34. La cause a ainsi été gardée à juger le 1^{er} juin 2010, ce dont les parties ont été informées.

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. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. La recourante souhaite être entendue oralement par le Tribunal administratif.

Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision touchant sa situation juridique ne soit prise, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 129 II 497, consid. 2.2 et les réf. citées). En revanche, il n'implique pas le droit à une audition personnelle de l'intéressé, sauf disposition légale contraire (RDAF 2005 I 55; ATF 125 V 494 consid. 1b; ATF 125 I 209, consid. 9b). Ni la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), ni la LPA ne garantissent en outre un droit d'être entendu par oral pour un contribuable (ATA/368/2007 du 31 juillet 2007, consid. 4).

En l'espèce, la recourante a pu s'exprimer par écrit à de nombreuses reprises durant la procédure, que cela soit devant l'AFC-GE, la commission ou le Tribunal administratif. Une audition orale de la recourante n'est ainsi pas

nécessaire. Ce d'autant plus que le litige est avant tout de nature juridique. Il faut en effet déterminer si les frais d'entretien peuvent être déduits du revenu de sous-location dans le cas spécifique d'une société immobilière.

Il ne sera ainsi pas donné suite à la requête d'audition orale.

3. La commission a annulé les taxations 2004, 2005 et 2006 faisant l'objet de la présente procédure et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle taxation au motif que les loyers relatifs aux sous-locations des immeubles sis rue Y_____, Z_____ et av. P_____ n'avaient pas tous été taxés pour les trois années.

Dans ses observations du 17 septembre 2009, l'AFC-GE a toutefois confirmé que les revenus relatifs à ces biens – qui ne figuraient pas dans les déclarations des 10 juin 2005, 6 avril 2006 et 19 mars 2007, objets de la présente procédure – avaient été taxés, pour les années 2004 à 2006, dans des taxations séparées.

Il appert ainsi que la *reformatio in pejus* opérée par l'instance précédente ne se justifie pas. Partant, le recours sera admis sur ce point et le chiffre 4 de la décision dont est recours sera annulé.

4. a. A teneur de l'art. 21 al. 1 let. a de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD – RS 642.11), le rendement de la fortune immobilière est imposable, notamment tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance. Cette disposition couvre également les revenus de sous-location d'un immeuble (N. MERLINO, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, n. 43 ad art. 21). Les frais d'entretien et les frais d'administration peuvent être déduits du revenu brut (art. 32 LIFD).
- b. Sur le plan cantonal, une nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques adoptée le 12 juin 2009 par le Grand Conseil a été acceptée en votation populaire le 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010, elle ne s'applique toutefois qu'aux impôts dus à partir de la période fiscale 2010 (art. 71 et 72 al. 1 LIPP) et n'est pas pertinente en l'espèce. La présente cause est donc régie par la législation antérieure, soit par la loi sur l'imposition des personnes physiques - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP- I - D 3 11), la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (aLIPP-II - D 3 12), la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV – D 3 14) et celle sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16).
-

A cet égard, sont imposables l'ensemble des revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance sur des biens immobiliers (art. 7 al. 1 let. a aLIPP IV). Les frais d'entretien et les frais d'administration peuvent être déduits (art. 6 aLIPP V).

5. Se fondant sur l'information 12/96 relative à l'imposition de sociétés immobilières d'actionnaires-locataires dès 1997, l'AFC-GE soutient que tous les frais d'entretien et frais d'administration doivent être déduits dans le compte de charges et profits des sociétés immobilières et que l'actionnaire-locataire qui, à son tour, sous-loue son bien ne peut plus les déduire. Point n'est toutefois besoin de déterminer si cette pratique est conforme à la législation précitée sur l'établissement du revenu imposable.

En effet selon l'art. 20 al. 1 LPA, l'autorité réunit les renseignements et procède aux enquêtes nécessaires pour fonder sa décision ; elle apprécie les moyens de preuve des parties. L'autorité ne doit et ne peut toutefois rechercher que les informations nécessaires à sa décision. En outre, les parties ont le devoir de collaborer à la recherche des preuves (B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4ème éd. Bâle, 1991, n. 2018- 2021 p. 419). En matière fiscale, l'autorité doit, en principe apporter la preuve des éléments imposables alors que le contribuable doit établir les faits permettant de diminuer ou de supprimer sa dette fiscale. Si des indices précis rendent vraisemblable l'existence des conditions fondant l'obligation fiscale, l'autorité peut sans arbitraire exiger du contribuable qu'il apporte la preuve du contraire (ATA/333/2009 du 30 juin 2009, consid. 2 ; voir également ATF 121 II 257 consid. 4c p. 266 ; Arrêt du 14 mars 1995, publié in Revue fiscale 1995, p. 348 consid. 2d p. 351 ; Archives 62 p. 720 consid. 5b p. 729 ; 55 p. 624 consid. 3a p. 627 ; 39 p. 284 consid. 3c p. 288 ; W. RYSER/B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 3ème éd. Berne 1994 pp. 58-59 ; E. KÄNZIG/U. R. BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, IIIème partie, 2ème éd. n. 20 ad. art. 88).

6. En l'espèce, Mme M_____ n'a pas démontré l'existence effective des charges qu'elle allègue. Elle n'a jamais documenté ses déductions. Elle n'a produit des pièces qu'au stade du recours au Tribunal administratif, et ce qu'après avoir été invitée par le juge délégué à produire, le détail des frais pour les années 2004, 2005 et 2006, avec tous les justificatifs et les documents démontrant l'identité de la personne les ayant payés.

Les documents produits le 29 avril 2010 ne sont pas signés. Il est également impossible de déterminer si les chiffres qui y sont mentionnés ont été comptabilisés comme charges dans la comptabilité des sociétés immobilières.

Pour l'année 2004, le tribunal constate que pour justifier des déductions relatives à la recourante, un compte de gérance établi au nom de M. M_____ a été produit. Cette pièce ne peut ainsi démontrer que des frais effectifs ont été

supportés par Mme M_____.

Pour l'année 2005, le compte versé mélange les charges relatives à l'immeuble en général et les frais d'entretien des appartements. Le décompte est en outre contradictoire. Dans un premier temps il indique que l'entretien des appartements a entraîné des charges de CHF 13'620,40, avant de préciser que cette même somme concerne l'entretien de l'immeuble. Il est ainsi impossible de déterminer si ces charges concernent bel et bien le revenu relatif à l'appartement sous-loué par la recourante.

Enfin, pour l'année 2006, des frais divers à hauteur de CHF 23'231,30 sont indiqués dans le compte de gérance. Impossible toutefois de déterminer ce que recouvrent ces frais et s'ils concernent l'immeuble dans son ensemble ou l'arcade sous-louée par la recourante.

Au vu des principes rappelés au début du présent considérant, il n'appartient pas au tribunal de céans d'examiner plus avant la justification des déductions sollicitées. Ce d'autant plus que ces pièces ne permettent pas de déterminer qui a supporté les charges alléguées alors que le juge délégué avait expressément invité la recourante à verser tous les documents susceptibles de démontrer l'identité de la personne qui avait fait face auxdites charges.

Les déductions au revenu alléguées par la recourante n'ayant pas été justifiées à satisfaction de droit, le recours sera rejeté sur ces points.

6. Compte tenu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis Le chiffre 4 de la décision de la commission sera annulé. Pour le surplus, le recours sera rejeté. Un émolument réduit de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe pour l'essentiel (art. 87 LPA). Les arguments de la recourante étant, pour l'essentiel, mal fondés, elle n'a pas droit à des dépens (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 30 juillet 2009 par Madame M_____ contre la décision du 26 juin 2009 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule le chiffre 4 de la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 26 juin 2009 ;

confirme la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 26 juin 2009 pour le surplus ;

met à la charge de Madame M_____ un émolument de CHF 1'000.- ;

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 Firel & Mandaco SA, mandataire de Madame M_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions et à la commission cantonale de recours en matière administrative.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mmes Hurni et Junod, M. Dumartherey, juges,
M. Grodecki, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

F. Glauser

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :
