RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/76/2017-ICC **ATA/604/2018**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 12 juin 2018

4ème section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur A_____

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 19 juin 2017 (JTAPI/668/2017)

EN FAIT

1) Monsieur A_____ est domicilié dans le canton de Vaud et est, selon le registre foncier (ci-après : RF), propriétaire d'un immeuble locatif sis rue B_____ à Genève (ci-après : l'immeuble), comprenant deux arcades au rez-de-chaussée, trois appartements aux premier et au troisième étage et deux appartements au deuxième étage.

2) Par jugement du 22 mars 2013, le Tribunal des baux et loyers (ci-après : TBL), après avoir retenu que M. A_____ était l'unique propriétaire de l'immeuble, s'est déclaré incompétent, à raison de la matière, pour trancher le litige l'opposant à son frère en lien avec la restitution des loyers de l'immeuble, en l'absence de contrat de bail à loyer conclu entre les parties. Bien que M. A_____ ait confié la gérance de l'immeuble à son frère, celui-ci avait profité de la confiance accordée pour progressivement prendre possession de l'immeuble, dans lequel il exploitait, avec le concours de son épouse et de sa société, un restaurant. N'ayant pas été contesté, ce jugement est entré en force.

3) Dans sa déclaration fiscale pour l'année 2014, M. A_____ a mentionné les montants suivants au titre de frais d'entretien de l'immeuble :

Date de facturation	Maître d'état, nature des travaux	Montant de la facture (CHF)	Plus-value	Frais déductibles (CHF)
06.05.2014	Me C_____ / procédure d'encaissement loyers non payés	19'062.00		19'062.00
	Prime d'assurance contre les dommages matériels (dégâts d'eau, ECA) de l'immeuble			3'662.00
	Impôt foncier			771.00
	Total			23'495.00

Aucun loyer ni valeur locative n'étaient indiqués pour l'immeuble.

4) Par bordereau du 4 mai 2016, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a établi la taxation de M. A_____ pour l'année 2014, fixant les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) à CHF 7'790.60, sur la base d'un revenu imposable de CHF 25'745.- au taux de CHF 132'627.- et d'une fortune imposable de CHF 380'315 au taux de CHF 1'414'028.-.

Le rendement de l'immeuble était fixé à CHF 36'000.- et les charges et frais d'entretien à CHF 4'413.-.

5) Le 11 mai 2016, M. A_____ a élevé réclamation contre ce bordereau, reprochant à l'AFC-GE de ne pas avoir tenu compte de la totalité des frais d'entretien de l'immeuble.

6) Par décision du 12 décembre 2016, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation de M. A_____ s'agissant des frais d'assurance et d'impôt immobilier complémentaire, la rejetant pour le surplus.

Les frais d'avocat concernant la procédure en cours dirigée contre son frère n'étaient pas déductibles au sens de la notice n° 1/2011, « déductibilité des frais d'entretien des immeubles privés », qu'elle avait établie le 1er février 2011 (ci-après : la notice), dès lors qu'il ne s'agissait pas de simples frais d'acquisition du revenu.

7) a. Le 9 janvier 2017, M. A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision, concluant préalablement à l'audition des parties et, sur le fond, à son annulation, à ce qu'il soit dit que les frais d'avocat étaient déductibles et qu'il n'avait tiré aucun revenu de l'immeuble en 2014.

La propriété de l'immeuble avait fait l'objet d'une longue procédure par-devant le TBL, son frère continuant néanmoins à disposer de l'immeuble et des revenus locatifs y afférents, de sorte qu'il avait été contraint d'agir en justice à son encontre. Une procédure pénale était ainsi en cours, dans le cadre de laquelle Maîtres C_____ et D_____ assuraient la défense de ses intérêts.

Pour les années fiscales 2011 et 2012, l'AFC-GE avait taxé l'immeuble sur la base d'un revenu de CHF 36'000.-, tout en acceptant des frais d'entretien et d'avocat de CHF 30'357.- en 2011 et de CHF 49'972.- en 2012. En 2013, l'AFC-GE avait estimé que les frais d'entretien et d'avocat, alors qu'ils étaient pourtant liés à l'acquisition de revenus, tout comme en 2014. Par ailleurs, l'AFC-GE lui imputait à tort un revenu fictif de CHF 36'000.-, alors même que son frère percevait et utilisait à son insu les loyers relatifs à l'immeuble, qui ne lui rapportaient aucun rendement. C'était précisément pour récupérer ces loyers qu'il avait entamé des procédures judiciaires contre son frère, ce qui impliquait des frais d'avocat, ces dépenses effectives étant directement liées à l'administration de son bien immobilier.

b. Il a notamment produit une ordonnance de reprise de la procédure préliminaire du Ministère public du 14 août 2013 dirigée contre son frère, lequel, malgré le jugement du TBL entré en force, continuait d'encaisser directement les loyers de l'immeuble.

8) Le 10 mars 2017, l'AFC-GE a répondu au recours, concluant à son rejet.

Les loyers, de CHF 36'000.-, avaient à juste titre été pris en compte et imposés, même si, en l'état, ils n'avaient pas été perçus, M. A_____ pouvant, une fois le jugement du TBL entré en force, solliciter la révision de sa taxation 2014.

Les frais d'avocat, qui concernaient l'action en évacuation intentée contre le frère de M. A_____ suite à la résiliation du bail pour non-paiement du loyer, n'étaient pas liés à l'acquisition du revenu et n'étaient ainsi pas déductibles.

Par ailleurs, en vertu des principes d'étanchéité des exercices fiscaux et de périodicité de l'impôt, M. A_____ ne pouvait se prévaloir du fait que ces frais aient été admis en déduction pour les années 2011 et 2012.

9) Dans ses observations du 21 mars 2017, M. A_____ a persisté dans les conclusions et termes de son recours.

L'AFC-GE n'avait pas lu son dossier, sinon elle se serait rendu compte que le jugement du TBL indiquait qu'aucun contrat de bail à loyer ne le liait à son frère, lequel se faisait passer pour le propriétaire de l'immeuble et encaissait les loyers. Les frais d'avocat dont il demandait la déduction n'étaient ainsi pas liés à une action en conciliation ou en évacuation, mais à la procédure nécessaire à l'acquisition du revenu de l'immeuble, pour lequel il ne percevait aucun rendement depuis 2009.

10) Le 10 avril 2017, l'AFC-GE a également persisté dans les conclusions et termes de ses écritures.

En l'absence de contrat de bail liant M. A_____ à son frère, les frais d'avocat ne constituaient pas des frais liés à l'acquisition du revenu ou des mesures prises pour maintenir la valeur du bien, mais des frais liés à une procédure entre deux frères, non déductibles au titre de charges et frais d'entretien d'immeuble.

11) Par jugement du 19 juin 2017, le TAPI a partiellement admis le recours de M. A_____ et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle taxation concernant l'ICC 2014 au sens des considérants.

Il n'était pas contesté que M. A_____ était l'unique propriétaire de l'immeuble, ce qui ressortait du RF ainsi que des pièces versées au dossier. En tant que tel, il avait ainsi acquis un droit ferme aux loyers y relatifs, dont le montant annuel de CHF 36'000.- n'était en soi pas contesté, et devait dès lors être imposé sur le revenu de son immeuble.

Les honoraires d'avocat concernaient les procédures ouvertes à l'encontre du frère de M. A_____, afin d'obtenir la restitution des loyers de l'immeuble, et

étaient clairement liés à l'acquisition du revenu. C'était par conséquent à tort que l'AFC-GE n'avait pas pris en compte la déduction de CHF 23'495.-.

12) Par acte du 20 juillet 2017, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant à son annulation en tant qu'il considérait que les honoraires d'avocat étaient liés à l'acquisition du revenu.

Les frais d'avocat invoqués par M. A_____ n'avaient pas pour enjeu le maintien de sa propriété, et par là même celui de revenus futurs liés à l'immeuble, mais avaient pour but de récupérer les loyers qui lui étaient dus par ses locataires, perçus indûment par son frère, de telles dépenses n'entrant pas dans la qualification des frais d'entretien. Ils n'avaient pas non plus un lien direct avec le maintien du revenu constitué par l'immeuble, qui n'avait pas subi de dépréciation. Les dépenses juridiques ne pouvaient par conséquent être considérées comme déductibles en vue du maintien du revenu constitué par le bien immobilier. La procédure intentée ne remettait pas en question le revenu constitué par les possibilités d'utilisation de l'immeuble ou son statut juridique, de sorte que les frais litigieux n'étaient pas déductibles de ce point de vue.

13) Le 7 août 2017, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations.

14) Le 4 septembre 2017, M. A_____ a répondu au recours, concluant à son rejet, ainsi qu'à l'annulation du dispositif du jugement entrepris, à ce qu'il soit dit que les frais d'avocat pour l'année 2014 étaient déductibles, qu'il soit constaté que la déduction à prendre en compte était de CHF 26'287.- et qu'il n'avait, en 2014, retiré aucun revenu de l'immeuble.

Sans revenu, il ne pouvait faire face aux dépenses nécessaires à l'entretien de l'immeuble qui, de ce fait, perdait régulièrement de sa valeur, ni ne pouvait s'acquitter des intérêts hypothécaires, ce qui pouvait conduire à la vente forcée de l'immeuble et à la perte de sa propriété. Les procédures judiciaires intentées contre son frère avaient eu pour objectif de récupérer au moins le montant qu'il lui versait précédemment. Le TAPI ne s'était pas non plus prononcé sur plusieurs des griefs qu'il avait soulevés, en violation de son droit d'être entendu. Par ailleurs, malgré l'issue du litige, il s'était vu condamner aux frais de la procédure, ce qui était infondé.

15) Le 21 septembre 2017, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 3 novembre 2017 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.

16) Le 9 octobre 2017, l'AFC-GE a persisté dans les conclusions et termes de son recours. Les conclusions prises par M. A_____ en annulation du jugement

entrepris étaient irrecevables, les griefs formulés dans sa réponse devant l'être dans le cadre d'un recours.

17) M. A_____ ne s'est pas déterminé à l'issue du délai imparti.

18) Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

2) a. L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. Il correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible. La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances, mais peut tout au plus se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés. Ainsi, si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre, dans son mémoire de recours, des conclusions qui sortent du cadre des questions traitées dans la procédure antérieure (ATA/262/2018 du 20 mars 2018 et les références citées).

b. En l'espèce, le litige porte sur la déductibilité des honoraires d'avocat au titre de frais d'entretien de l'immeuble de l'intimé pour l'ICC 2014, point du jugement du TAPI sur lequel l'AFC-GE a fait recours. La question de l'imposition de l'intimé sur les revenus de l'immeuble n'est ainsi plus litigieuse à ce stade de la procédure, celui-ci n'ayant pas recouru contre le jugement du TAPI et la procédure administrative genevoise ne connaissant pas le recours joint. Dans ce cadre, les conclusions en annulation du jugement entrepris et les griefs formulés à l'encontre de celui-ci dans la réponse de l'intimé sont irrecevables.

3) a. Aux termes de l'art. 9 al. 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), 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.

b. Au niveau de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), l'art. 32 al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) prévoit que 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. Sont en particulier déductibles, au titre des frais d'administration, les frais de port, de téléphone, d'annonces, d'imprimés, de poursuite, de procès ou les rétributions au gérant (art. 1 let. c de l'ordonnance de l'administration fédérale des contributions sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct du 24 août 1992 - OFIP - RS 642.116.2).

Ne peuvent toutefois être déduits notamment les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune (art. 34 let. d LIFD). Il s'agit de dépenses d'investissement immobilier ayant pour effet d'apporter une plus-value à l'immeuble, qui se démarquent des frais d'entretien en ce sens que ces derniers sont essentiellement encourus pour des travaux destinés à compenser l'usure normale de la chose due à son usage et à l'écoulement du temps, et à maintenir l'état d'entretien original du bien, de sorte à conserver la source du revenu que représente le bien immobilier pour le contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_434/2017 du 4 avril 2018 consid. 4.2).

Font partie des dépenses d'investissement, non déductibles, les frais juridiques encourus par le contribuable, notamment certains frais d'avocat, par exemple ceux encourus pour empêcher ou prévenir la perte de la propriété des valeurs immobilières, comme en cas de contestation de la qualité d'héritier de ces valeurs. Tel n'est toutefois pas le cas des frais d'avocat encourus en raison d'un déclassement de zones sur un terrain, qui sont déductibles du revenu au titre de frais d'entretien, puisqu'il s'agit de maintenir le rendement d'un bien appartenant déjà au contribuable (Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Impôt fédéral direct, commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2e édition, 2017, ad art. 32 LIFD, p. 705 s n. 137). Il en va également ainsi des frais d'avocat et de justice engagés en vue du maintien de la valeur d'une parcelle, 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 les immissions excessives. Le caractère déductible desdits frais ne dépend toutefois pas du point de savoir si le contribuable peut obtenir gain de cause sur l'ensemble de ses conclusions ; il faut néanmoins que la démarche engagée ne soit pas manifestement dénuée de chances de succès (arrêt du Tribunal fédéral 2C_690/2016 du 2 février 2017 consid. 2.2).

4) a. Dès lors que des règles similaires existent en matière d'ICC, 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 ; ATA/88/2018 du 30 janvier 2018), étant précisé que

les cantons disposent d'une certaine liberté d'appréciation s'agissant de la déductibilité fiscale des frais d'entretien, à condition de ne pas tomber dans l'arbitraire (arrêt du Tribunal fédéral 2C_878/2010 du 19 avril 2011 consid. 5.2).

b. Ainsi, selon l'art. 34 let. d de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), sont déduits du revenu les frais nécessaires à l'entretien des immeubles privés que possède le contribuable, les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment, les primes d'assurances relatives à ces immeubles, les frais d'administration par des tiers ainsi que les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement concernant les bâtiments existants. Ne peuvent toutefois être déduits notamment les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune, y compris les intérêts sur crédit de construction (art. 38 let. d LIPP).

c. L'information fiscale n° 1/2011 « déductibilité des frais d'entretien des immeubles privés » établie par l'AFC-GE le 1er février 2011 (ci-après : l'information) précise quels frais engagés par le propriétaire sur un bien immobilier appartenant à sa fortune privée peuvent être déduits. Elle prévoit que les frais d'administration par des tiers peuvent être déduits pour autant qu'ils soient liés directement à l'administration du bien immobilier et qu'il s'agisse de dépenses effectives. Il s'agit notamment des frais de port, de téléphone, d'annonces, d'imprimés, de poursuite, de procès et les rétributions du gérant et de frais de régie (ch. 2.1.3 de l'information). Ne sont en revanche pas déductibles les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune, tels que les frais de notaire (ch. 3.1 de l'information).

La notice, annexée à l'information, qui, à son tour, détaille certaines dépenses prévues par celle-ci, prévoit que la déductibilité des honoraires d'avocat dépend de leur nature. Ils sont ainsi déductibles s'ils sont liés à l'acquisition du revenu mais pas s'il s'agit de frais de conciliation et d'évacuation, lesquels sont considérés comme des frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de la fortune non déductibles au sens de l'information (ch. 10.4 de la notice).

5) En l'espèce, l'intimé a mentionné dans sa déclaration fiscale pour l'année 2014 un montant de CHF 23'495.- au titre de frais d'entretien de l'immeuble, comprenant CHF 19'062.- d'honoraires d'avocat en vue d'une procédure d'encaissement de loyers impayés, ce qui n'est du reste pas contesté.

Il ressort du dossier que l'intimé est le seul propriétaire de l'immeuble, comme l'a constaté le TBL, l'intéressé étant également inscrit à ce titre au RF. Il est toutefois en litige avec son frère depuis de nombreuses années, celui-ci procédant à l'encaissement des loyers de l'immeuble, sans les lui reverser. En relation avec ces faits, l'intimé a déposé plainte pénale à l'encontre de son frère. La procédure a été reprise par le Ministère public le 14 août 2013, suite au

jugement du TBL, et est en cours, l'intimé étant notamment représenté par l'avocat dont il demande la déduction des honoraires.

L'autorité recourante soutient que ces honoraires ne sont pas déductibles, à défaut de constituer des frais d'entretien d'immeubles.

Elle ne saurait toutefois être suivie sur ce point, dès lors que les frais ainsi engagés visent non seulement à maintenir le rendement de l'immeuble, mais également la valeur de celui-ci, et sont liés à l'acquisition du revenu, conformément à la notice, étant précisé qu'il ne s'agit pas de frais de conciliation ou d'évacuation. En outre, dans la mesure où le frère de l'intimé procède indûment à l'encaissement des loyers de l'immeuble, notamment par le biais de sa société dont son épouse est administratrice, cette situation l'empêche de percevoir un rendement supérieur au montant de CHF 36'000.-, modeste pour un immeuble locatif mixte, composé de deux arcades et de plusieurs logements, à défaut de relation contractuelle avec les locataires, ce qui est également de nature à faire baisser la valeur de l'immeuble en cas de revente. À cela s'ajoute que les démarches engagées n'apparaissent pas manifestement dénuées de chances de succès, au regard de la reprise de la procédure par le Ministère public en 2013 suite au jugement du TBL rendu la même année.

C'est dès lors à juste titre que le TAPI a considéré que les honoraires litigieux étaient liés à l'acquisition du revenu et devaient être pris en compte à titre de déduction.

6) Il s'ensuit que le recours sera rejeté.

7) Bien que l'autorité recourante succombe, aucun émolument ne sera mis à sa charge, dès lors qu'elle défendait sa propre décision (art. 87 al. 1 2ème phr. LPA). Il n'y a pas lieu à l'allocation d'une indemnité de procédure, l'intimé n'y ayant pas conclu (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 20 juillet 2017 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 19 juin 2017 ;

au fond :

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument, ni 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 l'administration fiscale cantonale, à Monsieur A_____, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :	la présidente siégeant :
J. Poinsot	Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :