

GE_GERICHTE A/1702/2024 vom 17. März 2025

GE Cour de justice, 2025-03-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1702_2024

FR: GE_GERICHTE A/1702/2024 du 17 mars 2025

IT: GE_GERICHTE A/1702/2024 del 17 marzo 2025

Volltext

Genf Tribunal administratif de première instance en matière fiscale 17.03.2025

A/1702/2024 Genève Tribunal administratif de première instance en matière fiscale

17.03.2025 A/1702/2024 Ginevra Tribunal amministrativo di prima istanza in materia fiscale 17.03.2025 A/1702/2024

A/1702/2024 JTA.PI/284/2025 du 17.03.2025 (ICCIFD) , REJETE Rectification d'erreur matérielle : Noms des juges assesseurs manquants. En fait En droit Par ces motifs république et canton de Genève POUVOIR JUDICIAIRE A/1702/2024 ICCIFD JTA.PI/284/2025 JUGEMENT DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE PREMIÈRE INSTANCE du 17 mars 2025 dans la cause Madame et Monsieur A_____ et B_____ contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS EN FAIT 1. Monsieur B_____ (ci-après : le contribuable ou le recourant) est propriétaire d'un immeuble locatif sis au _____[GE] (ci-après : l'immeuble). 2. Dans sa déclaration fiscale 2023, il a notamment mentionné en lien avec cet immeuble des loyers encaissés de CHF 201'743.- et des charges et frais d'entretien de CHF 88'161.-. Un "compte de gestion au 31 décembre 2023" annexé à cette déclaration fait ressortir que ce dernier montant est composé de frais généraux (CHF 19'908.65), de frais d'entretien (CHF 25'947.35), d'amortissements (CHF 36'403.-) et de l'impôt immobilier complémentaire (CHF 5'901.60). Ces amortissements sont détaillés dans le même document comme liés à des travaux de rénovation d'un appartement de trois pièces réalisés en 2022 pour un total de CHF 43'064.- répartis sur cinq ans (8'612.- par année) et des travaux d'assainissement énergétique du bâtiment réalisés en 2022 pour un total de CHF 62'730.- amortis sur cinq ans, à raison de CHF 12'546.- par an et réalisés en 2023 à hauteur de CHF 76'222.- amortissables également sur cinq ans, à raison de CHF 15'244.- par année. 3. Dans les bordereaux ICC et IFD 2023 datés du 20 mars 2024, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a admis la déduction de frais d'entretien de l'immeuble à hauteur de CHF 51'941.-. L'avis de taxation mentionne que les amortissements de travaux antérieurs pour CHF 36'403.- ne sont pas admis en déduction, ceux-ci n'ayant pas fait l'objet d'une demande d'accord préalable. L'impôt immobilier complémentaire s'élevait, quant à lui, à CHF 6'084.70. 4. Contre ces bordereaux, le contribuable a formé une réclamation par un courrier du 28 mars 2024. Il relève que c'est pour la première fois que le taxateur lui refuse l'étalement sur cinq ans des frais d'entretien au motif qu'ils n'ont pas l'objet d'une demande d'accord préalable. Il souligne que, depuis plus de dix ans, les comptes de son immeuble sont présentés de manière uniforme et qu'il y avait à chaque fois le détail de la répartition annuelle des frais. 5. Par des décisions du 19 avril 2024, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation déposée et émis des bordereaux rectificatifs dans lesquels les frais d'entretien admis en déduction étaient portés à CHF 128'163.-. Elle indique dans ce contexte avoir intégré la totalité des frais de travaux d'assainissement énergétique du bâtiment effectués en 2023 pour un montant de CHF

76'221.90, soulignant avoir examiné avec souplesse les justificatifs, puisqu'un des postes représentant CHF 35'000.- n'était en principe pas déductible, puisqu'il s'agissait d'un acompte. Ce dernier devrait être déduit de la facture finale lorsqu'elle sera présentée en déduction. 6. Contre ces décisions, le contribuable a formé un recours par un courrier du 21 mai 2024 en prenant les conclusions suivantes : "De constater le préjudice à subir par le contribuable les années à venir par le refus de déductions fiscales des soldes restant pour 2023, 2024, 2025 et 2026 totalisant une dépense de CHF 84'635.- (...), dont CHF 50'184.- au profit de l'assainissement énergétique des bâtiments exigé par la loi. De faire supprimer ledit préjudice en admettant la déduction de CHF 84'635.- répartie par parts égales sur les deux prochains exercices 2024 et 2025 ou tout autre solution ayant les mêmes effets qu'il jugera appropriés à cette fin." Le recourant relève que, si la totalité des travaux d'assainissement énergétique engagés en 2023 a été admise en déduction, tel n'est pas le cas de l'amortissement des mêmes frais engagés en 2022 ainsi que des travaux de rénovation d'un appartement également engagés en 2022. Il souligne avoir eu un entretien téléphonique avec le service de l'immobilier de l'AFC-GE qui lui a indiqué que l'étalement des frais d'entretien n'est plus admis depuis 2022 mais que, en cas de frais importants aboutissant à une situation fiscale négative, il est possible de reporter l'excédent sur les deux prochains exercices. Au cours de ce même entretien, le taxateur lui a indiqué que, lorsque les frais d'entretien restent dans une fourchette en adéquation avec le type d'immeuble, les justificatifs fournis ne sont généralement pas examinés. Or, c'est précisément un tel examen qui a permis de déceler le problème, ce qui aurait dû être fait plus tôt. Le recourant se réfère également aux comptes de gestion annexés à ses déclarations des années précédentes, qui ont toujours présenté un étalement dans le temps des travaux et ont été admis dans ses précédentes taxations, selon des avis de taxation également produits. Il s'agit, de 2017 à 2021, de travaux effectués en 2016 et 2017. En 2022, le compte de gestion faisait ressortir exclusivement les travaux litigieux de CHF 43'064.- et CHF 62'730.- avec des amortissements de, respectivement, CHF 8'613.- et CHF 12'546.-. Il estime être lésé par le changement de pratique de l'Administration et se sent lésé s'il doit payer des impôts sur des sommes dépensées pour des travaux exigés par la loi sur l'énergie. 7. Dans sa réponse du 22 juillet 2024, l'AFC-GE conclut à l'irrecevabilité des conclusions portant sur les périodes postérieures à 2023 et au rejet du recours pour le surplus. Se référant notamment à son information fiscale N° 1/2021, elle souligne que les frais ne sont déductibles qu'en fonction de la date de la facture, pratique qui a été assouplie pour admettre également que des factures émises début décembre exigibles dans un délai de 30 jours peuvent être admises en déduction l'année suivante. D'après le compte de gestion de l'immeuble au 31 décembre 2022 produit par le recourant en annexe à sa réclamation, tous les travaux de rénovation pour un total de CHF 43'064.- ont fait l'objet de factures antérieures au 1^{er} décembre 2022 et auraient dès lors dû être intégralement déduites pendant cette période. En ce qui concerne les travaux d'assainissement énergétique du bâtiment, les mêmes principes sont applicables avec, toutefois, la possibilité d'un report. Toutefois, le revenu de la période 2022 ayant été largement positif, il aurait permis d'absorber la totalité des frais, si bien qu'un tel report n'est pas possible. Par ailleurs, et d'après les dates des factures, celles-ci auraient dû être intégralement déduites en 2022. C'est donc à juste titre que seuls les frais engagés en 2023 pour un total de CHF 76'222.- ont été admis en déduction. L'AFC-GE estime enfin que les conditions fixées pour invoquer le principe de la bonne foi ne sont pas réunies. En particulier, il n'aurait pas été possible de donner un accord sur un revenu imposable. En outre, les erreurs qu'elle a commises dans la

taxation des périodes antérieures ne peuvent pas être assimilées à un comportement actif consistant à donner un renseignement la liant. 8. Par une réplique du 22 juillet 2024, le recourant souligne que l'AFC-GE se désolidarise de ses erreurs passées sans tenir compte du fait qu'elles lui causent un préjudice qui aurait pu être corrigé si elles avaient été signalées à temps. Il rappelle que celle-ci avait le devoir d'examiner les justificatifs fournis et qu'un simple coup oeil sur les comptes aurait permis une correction même avant 2022. Se sentant lésé, il maintient ses conclusions demandant la déduction de CHF 84'635.- de frais d'immeuble justifiés. 9. Par un courrier du 2 septembre 2024, l'AFC-GE a indiqué au tribunal qu'elle persistait dans les considérants et conclusions de sa réponse. EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation 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. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

3. Le tribunal relève en premier lieu qu'il est saisi d'un recours contre les décisions sur réclamation portant sur la période 2023 exclusivement. Les conclusions du recourant relatives aux périodes ultérieures sont dès lors irrecevables. 4. Le litige a trait à la déduction des frais d'entretien de l'immeuble. Dans ses dernières conclusions, le recourant a demandé que soit ajoutée au montant déjà admis par les décisions sur réclamation une déduction supplémentaire de CHF 84'635.-, laquelle correspond aux travaux de rénovation et d'assainissement énergétique engagés en 2022 pour la part non amortie et admise en déduction pendant cette période. 5. 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 (art. 32 al. 2 1ère phr. LIFD ; art. 34 let. d de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08)). 6.

L'information fiscale n° 1/2021 "déductibilité des frais d'entretien des immeubles privés" établie par l'AFC-GE le 1 er février 2021 (ci-après : l'information) précise quels frais engagés par le propriétaire sur un bien immobilier appartenant à sa fortune privée peuvent être déduits et la période de déductibilité. Cette information, qui annule et remplace l'information n° 1/2011 du 1er février 2011, s'applique sur le plan de l'ICC et de l'IFD, à compter de la période fiscale 2020. Selon son point 4.1, les frais sont déductibles pour l'année fiscale correspondant à la date de la facture. Les frais d'entretien au sens étroit, soit les frais engagés par le propriétaire pour maintenir la valeur de l'immeuble dans l'état dans lequel il se trouvait au moment de son acquisition sont qualifiés de dépenses de réparation et de rénovation (article 1 al. 1 lit. a ch. 1 [de l'ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct ; OFIP – RS 642.116.2] ; cf. point 2.1.1), ne sont déductibles que durant l'année au cours de laquelle ils ont été facturés. Aucun report sur une période fiscale subséquente ne sera autorisé (point 4.2).

7. L'impôt sur le revenu est fixé et prélevé pour chaque période fiscale (art. 40 al. 2 LIFD et art. 61 al. 1 LIPP). La période fiscale correspond à l'année civile (art. 40 al. 1 LIFD et art. 61 al. 2 LIPP) 8.

À l'instar du revenu imposable et conformément aux principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, qui s'appliquent de manière générale aux cantons (cf. ATF 137 II 353 consid. 6.1), les déductions ne sont admises que lorsqu'elles trouvent leur cause dans des événements ayant lieu durant la

période de calcul (ATF 137 II 353 consid. 6.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 8.1.2 ; 2C_627/2014 , 2C_628/2014 du 8 janvier 2015 consid. 6.1). En application de ces principes, chaque exercice est considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants. Le contribuable ne saurait choisir l'année fiscale au cours de laquelle il fait valoir les déductions autorisées. Chaque dépense ou recette doit être attribuée à l'exercice durant lequel est née l'obligation ou la prétention juridique (ATA/534/2018 du 29 mai 2018 consid. 7a; ATA/234/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/14/2015 du 6 janvier 2015). Plus généralement, les deux principes précités impliquent que tous les revenus effectivement réalisés, ainsi que tous les frais engagés durant la période fiscale en cause sont déterminants pour la taxation de cette période (arrêt du Tribunal fédéral 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 8.1.2 et les références citées). 9. En matière des frais immobiliers, dans la plupart des cantons romands (GE, VD, NE, JU), la date d'établissement de la facture par les fournisseurs est généralement retenue comme critère déterminant (Nicolas MERLINO in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la LIFD, 2ème éd., 2017, p. 700 n. 116). 10. Les tribunaux ont toutefois assoupli ce principe, en estimant qu'une facture ne devient exigible qu'au terme d'un délai de 30 jours à compter de la date à laquelle elle a été facturée (cf. décision 73 de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts du 20 juin 2002). En application de cet assouplissement, l'AFC-GE a expliqué avoir pour pratique d'accepter, au cours de la période fiscale N+1, la déduction des frais d'entretien attestés par factures du mois de décembre de l'année N, qui n'auraient pas été revendiqués en déduction au cours de cette période fiscale (N). Toutefois, les factures antérieures au mois de décembre de l'année N ne pouvaient pas être admises, même si elles n'avaient pas été revendiquées en déduction au cours de l'année N. Ainsi, les frais d'entretien au sens étroit ne sont déductibles que durant l'année au cours de laquelle ils ont été facturés, respectivement l'année au cours de laquelle ils deviennent exigibles. Pour cette catégorie de frais d'entretien, il n'existe aucune possibilité de report sur une période fiscale subséquente. 11. En l'espèce, le tribunal constate que l'AFC-GE a correctement appliqué ces principes, en admettant dans la taxation 2023 du recourant la déduction de la totalité des dépenses engagées pendant cette période. C'est avec raison qu'elle a refusé la déduction de frais dépensés en 2022. 12. Le 1^{er} janvier 2020, est entré en vigueur le nouvel alinéa 2bis de l'art. 32 LIFD, selon lequel "les coûts d'investissement visés à l'al. 2, 2e phrase [de l'art. 32 LIFD] et les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement sont déductibles au cours des deux périodes fiscales suivantes, lorsqu'ils ne peuvent pas être entièrement pris en considération durant la période fiscale en cours, pendant laquelle les dépenses ont été effectuées". 13. Précisant l'art. 32 al. 2bis LIFD, l'art. 4 de l'ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles du 9 mars 2018 (OFI - RS 642.116), entré également en vigueur le 1^{er} janvier 2020, prévoit que si les coûts d'investissement destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement ou les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement ne peuvent pas être entièrement pris en considération du point de vue fiscal durant l'année au cours de laquelle ils ont été engagés, le solde peut être reporté sur la période fiscale suivante (al. 1). Si les frais reportés ne peuvent pas non plus être entièrement pris en considération du point de vue fiscal pendant cette période fiscale, le solde peut être reporté sur la période fiscale suivante (al. 2). Les dépenses peuvent être reportées si le revenu net est négatif (al. 3). 14. En l'espèce, seules seraient concernées par ces dispositions légales les dépenses engagées en 2022 pour les travaux d'assainissement énergétique du bâtiment. Cependant, le revenu net taxé de cette

période dépassant largement ceux-ci, il n'y a pas de revenu net négatif, ce qui interdit un report sur la période litigieuse. 15. Le recourant se prévaut enfin du principe de la bonne foi et se réfère notamment aux bordereaux qu'il a reçus pour de nombreuses périodes admettant un amortissement sur cinq ans de travaux d'entretien accomplis sur son immeuble. 16. Le principe de la légalité revêt une importance particulière en droit fiscal, où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), qui prévoit que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par la loi (ATF 135 I 130 consid. 7.2). Le principe de la légalité ne permet donc pas d'introduire des déductions fiscales non prévues par la loi et, en raison de leur caractère d'exception à l'impôt, les dispositions régissant les déductions autorisées doivent être interprétées de manière restrictive (ATA/76/2024 du 23 janvier 2024 consid. 2.2). 17. Ce principe exclut par ailleurs que le contribuable puisse se prévaloir d'une déduction admise dans un premier temps, mais qui s'avérerait ultérieurement incompatible avec la loi fiscale applicable. Ce n'est que si le fisc promet expressément d'accorder le même traitement pour une période subséquente que peut se poser la question de la bonne foi (ATF 147 II 155 consid. 10.5.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_461/2021 du 19 janvier 2022 consid. 5.1). Ainsi, il n'est pas possible d'assimiler la taxation erronée concernant un exercice précédent à une assurance donnée par l'autorité (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_84/2011 du 18 mai 2011 consid. 3.2). En outre, en application du principe de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des périodes fiscales, l'autorité fiscale n'est pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée ; si tel était le cas, elle risquerait de se trouver indéfiniment liée par une erreur ou une omission qu'elle aurait pu commettre initialement (ATF 147 II 155 consid. 10.5.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_461/2021 du 19 janvier 2022 consid. 5.1 ; 2C_181/2020 du 10 août 2020 consid. 6). En vertu desdits principes, l'autorité de taxation peut examiner et apprécier les éléments imposables conformément à la loi sans être tenue par les éventuelles décisions qu'elle aurait pu prendre précédemment en dérogation à la loi (ATA/672/2010 du 28 septembre 2010 consid. 14 ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008 consid. 7). Par conséquent, le fait que le fisc ait admis antérieurement une façon de taxer différente ne peut valablement lui être opposé pour l'exercice en cours (ATA/464/2008 du 9 septembre 2008 ; ATA/147/2008 du 1er avril 2008 et les références citées ; dans le même sens : ATF 9C_643/2023 du 15.11.2024 consid. 4.3.1). 18. En l'espèce, le recourant n'allègue, ni ne démontre avoir obtenu de l'AFC-GE un accord préalable portant sur l'étalement dans le temps ou l'amortissement des travaux d'entretien de son immeuble. Conformément aux arrêts précités, celle-ci n'est pas liée par les taxations intervenues précédemment, même si elle admet aujourd'hui qu'elles étaient erronées. 19. Dans ces circonstances, le tribunal ne pourra que rejeter le recours dans la mesure où il demande la déduction en 2023 de frais engagés en 2022. 20. Il n'appartient enfin pas au tribunal de se prononcer sur la possibilité d'obtenir une correction de la taxation 2022 par le biais d'une demande de révision, n'étant pas saisi d'un recours portant sur celle-ci. 21. En application des 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), les recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent, sont condamnés au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera

allouée (art. 87 al. 2 LPA). PAR CES MOTIFS LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE PREMIÈRE INSTANCE 1. déclare recevable le recours interjeté le 21 mai 2024 par Monsieur et Madame B_____ et A_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 19 avril 2024 ; 2. le rejette ; 3. met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ; 4. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ; 5. 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 (10 rue de Saint-Léger, 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. Siégeant: Antoine BERTHOUD, président, Jean-Marie HAINAUT et Jean-Marc WASEM, juges assesseurs. Au nom du Tribunal : Le président Antoine BERTHOUD Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties. Genève, le Le greffier

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.