

GE_GERICHTE JTAPI/444/2024 vom 13. Mai 2024

GE Cour de justice, 2024-05-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_444_2024

FR: GE_GERICHTE JTAPI/444/2024 du 13 mai 2024

IT: GE_GERICHTE JTAPI/444/2024 del 13 maggio 2024

Erwägungen

E. 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

E. 4

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).

- 5/9 - A/3165/2023

E. 5

L'information fiscale n° 1/2021 « déductibilité des frais d'entretien des immeubles privés » établie par l'AFC-GE le 1er 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).

E. 6

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)

E. 7

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).

E. 8

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).

- 6/9 - A/3165/2023

E. 9

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.

E. 10

En l'espèce, les factures dont la déduction a été refusée sont datées des mois d'octobre et novembre 2020, respectivement sont devenues exigibles en 2020. Partant, c'est à juste titre que l'AFC-GE en a refusé la déduction dans les taxations ICC/IFD 2021, conformément aux principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité des impôts rappelés ci-dessus. Comme relevé à juste titre par l'AFC-GE, dans la mesure où, sur le plan fiscal, seules sont déterminantes les dates des factures et de leur exigibilité, le fait qu'elles aient été remises tardivement, respectivement acquittées durant l'année fiscale suivante est sans pertinence.

E. 11

Dans leur recours, les contribuables font encore valoir les frais visés par les factures précitées ont été payés dans le cadre de « travaux énergétiques » effectués dans leur maison et qu'ils peuvent dès lors demander le report de leur déduction sur l'année fiscale 2021.

E. 12

Le 1er 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 ».

E. 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 1er 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

- 7/9 - A/3165/2023 suivante (al. 2). Les dépenses peuvent être reportées si le revenu net est négatif (al. 3).

E. 14

Dans son commentaire de l'art. 4 OFI, le département fédéral des finances (ci-après : DFF) précise que s'il subsiste des frais pouvant être reportés à l'issue de la première période fiscale, ils peuvent être invoqués lors de la période fiscale suivante. S'il subsiste encore des frais pouvant être reportés à l'issue de la deuxième période fiscale, il faut les faire valoir lors de la troisième période fiscale. Un report supplémentaire est exclu (p. 4 dernier par.). Il ajoute que « l'instrument de la compensation des pertes assouplit le principe de la périodicité dans la mesure où les pertes peuvent être reportées et imputées sur les revenus des périodes de calcul suivantes. Ce principe s'appliquera désormais aussi à la possibilité décidée par le Parlement de reporter sur les deux périodes fiscales suivantes les coûts d'investissement destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement ainsi que les frais de démolition engagés en vue d'une construction de remplacement. En première instance, il faut en l'occurrence prendre en compte les frais dont la possibilité de report expire en premier » (p. 5 1er par.). Enfin, il indique que « pour l'année fiscale 2020 », le processus concret de taxation, combinant les divers frais qui peuvent être reportés, peut être illustré à l'aide de l'exemple qu'il donne dans son commentaire (p. 5 2e par.), étant précisé que cet exemple ne comprend pas un report des frais des périodes antérieures à l'année 2020 (<https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/51611.pdf>).

E. 15

Au niveau cantonal, le 1er janvier 2020, est entré en vigueur la nouvelle teneur de l'art. 34 let. e LIPP, selon laquelle sont déduits du revenu les coûts d'investissement destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement concernant les bâtiments existants en tant que frais d'entretien. Il en va de même des frais de démolition en vue d'une construction de remplacement. Ces frais sont déductibles selon les conditions fixées, en collaboration avec le canton, par le DFF en matière d'IFD. Lorsque ces frais ne peuvent pas être entièrement pris en considération durant la période fiscale en cours pendant laquelle les dépenses ont été effectuées, ces coûts sont déductibles au cours des deux périodes fiscales

suivantes.

E. 16

Dans l'exposé des motifs du projet de la loi modifiant la LIPP du 22 mai 2019 (PL 12527) il est notamment précisé que la let. e de l'art. 34 LIPP a été ajoutée afin d'intégrer des nouvelles mesures instaurées par les dispositions fédérales précitées, à savoir la possibilité de reporter les coûts destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement sur les deux périodes fiscales suivantes, s'ils ne peuvent être entièrement pris en considération fiscalement pour l'année pendant laquelle ils ont été engagés. Cette nouvelle disposition prévoit la possibilité de déduire les frais sur trois ans au maximum, soit la période fiscale concernée et les deux périodes suivantes. Cela constitue une dérogation au principe de périodicité. Cette possibilité de report se limite expressément aux coûts d'investissement destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement ainsi qu'aux frais de démolition consentis en vue d'une construction de remplacement, pour autant qu'ils n'aient pas pu être

- 8/9 - A/3165/2023 entièrement pris en considération sur le plan fiscal pour l'année pendant laquelle ils ont été engagés. Le reste des frais d'entretien d'immeuble ne peut pas être reporté (p. 5).

E. 17

A teneur du rapport de la commission fiscale chargée d'étudier le projet PL 12527, à la question d'un député (qui évoquait le cas d'un contribuable ayant des frais en 2019 mais qui ne pouvait pas tout imputer lors de cette année parce qu'on ne lui avait transmis la facture qu'en 2020) de savoir si ce contribuable pouvait encore déduire ces frais sur les deux années qui suivaient, il a été répondu que « la date de la facture est le fait générateur de la déductibilité » (p. 5).

E. 18

En l'espèce, s'agissant de la possibilité de reporter les frais d'économie d'énergie sur les deux périodes fiscales suivantes, comme le précisent les travaux préparatoires ayant conduit à l'adoption de l'art. 34 let. e LIPP, le fait déterminant permettant d'obtenir un report pour ces frais est la date de la facture, ce que l'AFC- GE a repris dans son information. Il en résulte que les recourants devaient d'abord en demander la déduction durant l'année fiscale pendant laquelle ils avaient été engagés, soit 2020, et que ce n'est que pour autant qu'ils n'auraient pas pu être entièrement pris en considération sur le plan fiscal pour l'année en question, qu'ils auraient pu en demander le report sur les périodes suivantes. Cela n'ayant pas été le cas en l'espèce, le report des frais requis par les recourants doit être refusé et les décisions contestées confirmées. Dans cette mesure, il n'y a pas lieu d'instruire plus avant si les frais dont ils demandent la déduction sont effectivement des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement.

E. 19

En tous points mal fondé, le recours sera rejeté.

E. 20

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.

E. 21

Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 9/9 - A/3165/2023

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