

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1396/2023-ICC

ATA/1419/2024

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 3 décembre 2024

4^{ème} section

dans la cause

A_____

représenté par Me Filippo LURÀ, avocat

recourant

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

intimé

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
29 janvier 2024 (JTAPI/72/2024)**

EN FAIT

- A.** **a.** A_____ (ci-après aussi : le contribuable) est domicilié dans le canton de Vaud, mais exerce une activité lucrative indépendante en tant qu'avocat dans le canton de Genève.
- b.** Il est copropriétaire, pour moitié, du bien-fonds n° 199 sis B_____ à C_____ (VD) sur lequel sont érigés deux appartements d'habitation (ci-après : l'immeuble), l'un occupé par le contribuable et son épouse (appartement n° 1) et l'autre (appartement n° 2) qu'ils ont mis en location.
- B.** **a.** Afin de procéder à des travaux d'isolation thermique et phonique des sols, murs et plafonds de l'immeuble, le contribuable a fait appel à un bureau d'architecte et à une entreprise de plâtrerie-peinture.
- b.** En 2018, après avoir constaté de multiples défauts et vices de construction relatifs à ces travaux, le contribuable a résilié le contrat avec l'architecte et des procédures judiciaires s'en sont ensuivies.
- c.** Par bordereau de taxation d'office du 1^{er} novembre 2021, l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après : AFC-GE) a fixé l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2020 du contribuable à CHF 41'587.95 sur la base d'un revenu imposable de CHF 200'020.- et d'une fortune nulle.
- d.** Par courrier du 6 décembre 2021, le contribuable a contesté ce bordereau de taxation d'office, indiquant qu'il allait envoyer ses déclarations fiscales genevoise et vaudoise 2020 au début de l'année 2022.
- e.** Dans sa déclaration fiscale 2020 déposée le 4 février 2022, A_____ a mentionné des charges et frais d'entretien concernant l'immeuble pour un montant de CHF 215'697.-. Dans une note explicative annexée datée du 23 janvier 2022, il a indiqué que, parallèlement aux mesures prises pour remédier aux vices de construction de l'immeuble, des procédures judiciaires avaient dû être engagées par l'intermédiaire de son avocat. Elles visaient à obtenir la réparation de leur dommage et la radiation de l'hypothèque légale inscrite abusivement par l'entreprise de plâtrerie-peinture.
- f.** Par décision du 9 mars 2022, l'AFC-GE a remis au contribuable un bordereau rectificatif fixant l'ICC 2020 à CHF 82'593.70 sur la base d'un revenu imposable de CHF 346'140.- et d'une fortune imposable nulle. Ce faisant, elle a admis la déduction des charges et frais d'entretien d'immeuble pour un montant de CHF 30'119.-, expliquant que « les frais de procédure, d'avocat et recouvrement, ainsi que les taxes communales ne sont pas déductibles au titre de charges et frais d'entretien ».
- g.** Selon les faits retenus dans l'arrêt de la Cour d'appel civile du Tribunal cantonal du canton de Vaud du 30 mars 2022 concernant l'hypothèque légale, il s'agissait de procéder à la rénovation de l'immeuble et de créer un nouveau logement destiné à la mère du contribuable. Ces travaux de rénovation avaient notamment fait l'objet

d'une offre du 10 août 2017 intitulée : « Ouvrage : transformation d'un rural de deux logements à C_____ ».

Au fond, le Tribunal cantonal vaudois a rejeté l'appel par rapport au principe de l'inscription de l'hypothèque légale, mais a baissé le montant de celle-ci à 20% de celui initialement demandé.

- C. a.** Par courrier du 7 avril 2022 et son complément du 30 mai 2022, A_____ a élevé réclamation à l'encontre de ce bordereau rectificatif. Au vu de deux arrêts de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) rendus en 2018, l'AFC-GE aurait dû admettre les frais d'avocat et de justice litigieux. Grâce à l'intervention d'un avocat depuis l'été 2018, il avait pu obtenir une réduction de 80% de l'hypothèque légale des artisans et entrepreneurs inscrite à la demande de l'entreprise de plâtrerie-peinture. Cette procédure civile, pendante devant le Tribunal fédéral, était de nature à maintenir la valeur vénale de l'immeuble.

Les frais d'avocat comprenaient également la procédure pénale ouverte suite à la plainte qu'il avait déposée en février 2020 pour dénoncer l'usage d'un faux dans les titres par cette entreprise de plâtrerie-peinture dans la procédure relative à l'inscription de l'hypothèque légale. Une troisième procédure qu'il avait introduite auprès des tribunaux genevois, portant sur la réparation des dommages découlant de la violation des contrats d'architecte et d'entreprise et nécessitant des rapports d'experts pour prouver les défauts des travaux, avait également justifié de mandater son avocat. Toutes ces procédures n'étaient manifestement pas dénuées de chances de succès. Elles visaient à maintenir le rendement de l'immeuble en conservant la source de revenu provenant de la location de l'appartement n° 2 construit simultanément à l'appartement n° 1. Les défauts constatés avaient en effet retardé l'entrée de leur locataire. Enfin, s'étant aperçu qu'il avait omis de déclarer en 2020 le loyer perçu pour l'appartement n° 2, il a joint une copie du bail.

b. Sur demandes de renseignements de l'AFC-GE des 12 octobre 2022, 29 novembre 2022 et 18 janvier 2023, le contribuable lui a remis des justificatifs relatifs aux charges et frais d'entretien de CHF 215'697.-, par envois des 13 novembre 2022 et 8 février 2023.

c. Par décision du 17 mars 2023, l'AFC-GE a ajouté le montant des loyers encaissés en 2020 par le contribuable pour l'appartement n° 2, soit CHF 21'600.- (CHF 1'800.- x 12 mois). Elle a refusé de modifier la déduction des charges et frais d'entretien d'immeuble car « les frais d'avocats revendiqués en lien avec les malfaçons et l'hypothèque légale ne sont, par principe, pas déductibles puisqu'en lien avec les coûts d'investissement. Il ne s'agit pas ici de travaux d'entretien destinés à maintenir la valeur ou la capacité de rendement des biens immobiliers. De plus, conformément à la jurisprudence (JTAPI/288/2017 du 20 mars 2017), les frais juridiques encourus afin d'empêcher ou de prévenir la perte de la propriété des valeurs immobilières ne sont pas déductibles. Au vu de ce qui précède, votre taxation est correcte sur ces points ».

Selon le bordereau rectificatif annexé, l'ICC 2020 s'est élevé à CHF 88'916.65 sur la base d'un revenu imposable de CHF 367'740.- et d'une fortune nulle.

d. Par ordonnance pénale du 30 mars 2023, le Ministère public de l'arrondissement de La Côte a condamné un responsable de l'entreprise de plâtrerie-peinture ayant demandé l'inscription d'une hypothèque légale pour tentative d'escroquerie et faux dans les titres. Il était établi que le prévenu était à l'origine du devis falsifié. Une indemnité de CHF 7'337.05 était allouée à A_____ et à son épouse, parties plaignantes, pour l'exercice raisonnable de leurs droits de procédure (art. 433 du code de procédure pénale suisse du 5 octobre 2007 - CPP - RS 312.0).

D. a. Par acte du 26 avril 2023, A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision sur réclamation précitée, concluant principalement à son annulation et à l'admission des charges et frais d'entretien d'immeuble revendiqués.

La décision attaquée violait son droit d'être entendu dans la mesure où elle était insuffisamment motivée. Elle ne permettait pas de savoir si les frais dont la déduction était refusée devaient être qualifiés de coûts d'investissement ou de frais juridiques encourus afin d'empêcher ou prévenir la perte de propriété, ce qui justifiait son annulation pour ce motif déjà.

De manière arbitraire, l'AFC-GE n'avait pas pris en compte les éléments de preuve qui démontraient que les frais revendiqués étaient bien déductibles au sens de l'art. 34 let. d de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Les frais qu'il avait engagés dans le cadre de la procédure civile concernant l'hypothèque légale de CHF 72'477.30 (réduite ensuite à CHF 15'019.35) initiée par l'entreprise de plâtrerie-peinture en 2018, étaient nécessaires pour maintenir la valeur d'usage de l'immeuble. Il en allait de même des frais de la procédure pénale pour tentative d'escroquerie et faux dans les titres et de la procédure civile en dommages et intérêts contre l'architecte et l'entreprise précitée. Tous ces frais devaient être admis en déduction.

Lors des taxations 2018 et 2019, l'AFC-GE avait admis en totalité les charges et frais d'entretien d'immeuble à hauteur respectivement de CHF 226'258.- et CHF 82'795.-, lesquels comprenaient aussi des frais d'avocat et de procédure. Le détail des frais d'avocat et de procédure se rapportant à la taxation 2020, ainsi que les décisions judiciaires en lien avec les travaux dans l'immeuble étaient joints au recours.

b. Le 26 juin 2023, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Conformément aux principes d'étanchéité des exercices fiscaux et de périodicité de l'impôt, le contribuable ne pouvait pas se prévaloir du fait que le fisc avait admis en déduction de manière erronée des frais d'avocat et de procédure dans les taxations 2018 et 2019. Aucune promesse expresse n'avait été faite au contribuable quant à l'admission de ce type de frais en 2020.

Le caractère prétendument succinct de la motivation de la décision litigieuse n'avait pas empêché A_____ d'en comprendre le sens et la portée, ni de faire efficacement usage de son droit de recours devant le TAPI. Celui-ci jouissant d'un plein pouvoir d'examen, un défaut de motivation pouvait être réparé devant lui.

Sur le fond, les deux arrêts, rendus en 2018, sur lesquels le contribuable s'appuyait ne suffisaient pas à faire admettre la déduction des frais d'avocat. Le premier avait refusé la déduction, faute de preuve d'un risque de moins-value et en l'absence de demande de baisse de loyer, ainsi qu'en raison d'une disproportion entre les frais d'avocat engagés et le montant du loyer, ce qui tendait à démontrer que les démarches juridiques entreprises n'avaient pas pour objectif de préserver le revenu du contribuable. Cet arrêt ne se différenciait pas de la présente espèce, dès lors que le contribuable n'avait reçu aucune demande de baisse de loyer de son locataire en 2020, qu'aucune preuve de moins-value du bien n'avait été apportée et qu'il y avait une disproportion évidente entre, d'une part, les frais engagés (CHF 215'697.-) et, d'autre part, le loyer annuel de l'appartement n° 2 (CHF 21'600.-) et la valeur locative de l'appartement n° 1 (CHF 10'434.-).

Le second arrêt avait admis la déduction des honoraires d'avocat car ils étaient liés aux procédures introduites pour obtenir la restitution des loyers de l'immeuble perçus indument par le frère du contribuable. Contrairement à ces frais, clairement liés à l'acquisition du revenu, ceux engagés en l'espèce par A_____ pour s'opposer à l'inscription de l'hypothèque légale ne visaient pas à maintenir la valeur de rendement de l'immeuble.

Par ailleurs, le contribuable avait déjà été partiellement indemnisé et s'était vu accorder des dépens. De plus, dans l'ordonnance pénale du Ministère public de l'arrondissement de la Côte (VD) du 30 mars 2022, le procureur soulignait que « le relevé des opérations produit par l'avocat du contribuable appar[aisait] quelque peu excessif ». De plus, dans sa décision du 19 janvier 2022 concernant la répartition intercantonale 2020, le fisc vaudois n'avait pas admis comme déductibles les honoraires d'avocat et les frais judiciaires litigieux.

c. Le 25 août 2023, A_____ a persisté dans ses conclusions.

Les procédures qu'il avait engagées étaient nécessaires. Elles avaient non seulement permis d'assurer le maintien de la valeur et de la propriété de l'immeuble (l'hypothèque légale aurait pu conduire à sa réalisation forcée), mais également de son droit de jouissance de son logement (ce qui constituait un élément soumis à l'impôt sur le revenu à titre de valeur locative) et d'une source de revenu découlant de l'appartement n° 2 loué. Contrairement à ce qu'alléguait l'AFC-GE, il n'avait aucunement été « partiellement indemnisé » dans le cadres des décisions civiles et pénales. Il avait uniquement perçu des dépens civils pour la réduction de près de 80% de l'hypothèque légale et une indemnité couvrant les dépenses obligatoires occasionnées par la procédure pénale.

La jurisprudence du Tribunal fédéral admettait la déduction des honoraires d'avocat et frais de justice à la condition qu'ils puissent être qualifiés de frais d'entretien ou d'administration d'immeuble. Pour cela, il fallait que ces dépenses aient été engagées pour assurer le maintien de la propriété et du droit de jouissance de l'immeuble. De plus, ces critères rappelés dans la jurisprudence cantonale étaient remplis dans le cas présent, puisqu'il avait réussi à obtenir une réduction de 80% du montant inscrit à titre d'hypothèque légale.

La déductibilité des frais d'avocat et de justice ne pouvait pas dépendre d'une demande de baisse de loyer d'un locataire, car elle conduisait à une inégalité de traitement entre propriétaires dont les locataires contesteraient ou pas leur loyer. Enfin, ces frais étaient nécessaires et non disproportionnés ; la remarque du Ministère public vaudois dans son ordonnance pénale du 30 mars 2023 n'y changeait rien.

d. Par jugement du 29 janvier 2024, le TAPI a rejeté le recours.

Il ressortait du dossier, et notamment de l'arrêt de la Cour d'appel civile du Tribunal cantonal du canton de Vaud du 30 mars 2022, que les travaux entrepris dans l'immeuble consistaient en la transformation d'une ancienne maison de village en deux appartements, l'un d'eux ayant été nouvellement créé afin de le louer à la mère de A_____. Il s'agissait notamment de travaux d'isolation intérieure sur les plans thermique et phonique, de plâtrerie et de peinture. Le détail des factures permettait de constater l'existence de dépenses à caractère mixte, qui étaient déductibles fiscalement s'il s'agissait de travaux visant à économiser la consommation d'énergie (isolation thermique) et d'entretien (peintures), et non déductibles s'il s'agit de dépenses d'investissement (création d'un nouveau logement, soit l'appartement n° 2).

S'agissant des frais d'avocat et de justice se rapportant à la contestation de l'hypothèque légale, il n'était pas démontré que l'inscription de celle-ci au registre foncier pût avoir une influence directe sur la valeur locative ou sur la perception d'un loyer. Ainsi, il y avait lieu de considérer que ces dépenses n'étaient pas en lien direct avec l'acquisition du revenu et, partant, qu'elles n'étaient pas déductibles.

Il en allait de même des honoraires d'avocats liés à la plainte du contribuable pour faux dans les titres. Le coût de cette procédure pénale n'était pas lié à l'acquisition d'un revenu immobilier, faute d'un lien de connexité suffisant.

S'agissant de la déductibilité des frais d'avocat et de justice liés à la procédure civile en dommages et intérêts contre l'entreprise de plâtrerie-peinture et l'architecte, ce litige portait sur divers défauts concernant des travaux à caractère mixte, dont les coûts étaient déductibles fiscalement ou non en fonction du type de travaux effectués dans l'immeuble. En l'absence de données précises et détaillées mentionnées sur les factures d'honoraires d'avocat, il était particulièrement difficile voire impossible de déterminer quels étaient les frais d'avocats se rapportant à la réparation du dommage subi par l'intéressé en lien avec les travaux déductibles

fiscalement. Par analogie avec la jurisprudence fédérale refusant la déduction des honoraires d'avocat en droit de la famille, il y avait lieu, lorsque les honoraires d'avocat et frais de justice concernaient un litige se rapportant pour partie à des éléments déductibles fiscalement et pour partie à d'autres ne l'étant pas, de ne pas admettre la déduction.

En raison de l'étanchéité des exercices, le fait que l'AFC-GE ait admis en 2018 et 2019 la déduction de tels frais n'était pas déterminant, celle-ci n'ayant pas promis le même traitement pour l'exercice 2020.

- E. a.** Par acte posté le 27 février 2024, A_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant principalement à son annulation et à l'admission des charges et frais d'entretien d'immeuble revendiqués, ainsi qu'à l'octroi d'une indemnité de procédure.

Pour pouvoir se défendre utilement dans le cadre de la procédure d'hypothèque légale et contester l'inscription d'une telle hypothèque sur son immeuble, il s'était vu contraint d'initier deux procédures, l'une civile et l'autre pénale. Compte tenu du fait que la procédure d'hypothèque légale ne permettait pas de traiter du fond, soit de l'existence de la créance, le dépôt d'une procédure civile au fond était nécessaire pour pouvoir contester la créance à l'origine de la demande d'inscription de l'hypothèque légale et faire constater qu'elle n'était pas due. La procédure pénale était nécessaire pour faire constater et prouver que l'entreprise ayant requis l'inscription de l'hypothèque légale avait utilisé un titre faux devant le juge civil et avait commis une escroquerie au procès.

Contrairement à ce qui était retenu dans le jugement, étaient admis à titre de frais d'entretien et d'administration d'immeubles, les honoraires d'avocat et frais de justice engagés pour conserver la valeur d'un immeuble ou pour assurer le maintien de la propriété ou du droit de jouissance sur celui-ci. L'inscription définitive d'une hypothèque légale à hauteur de CHF 72'477.30 aurait conduit à une baisse de la valeur de l'immeuble du même montant, et ainsi à une perte de propriété. En principe, le montant d'un tel gage correspondait à la plus-value apportée par les travaux, mais en l'espèce, la créance réclamée par l'entreprise de plâtrerie-peinture était infondée car les travaux n'avaient pas été réalisés et ne correspondaient dans tous les cas pas au devis établi. Les démarches judiciaires avaient permis de limiter la baisse de valeur de son immeuble ainsi que de maintenir son droit de propriété et de jouissance.

Plus spécifiquement, sans la procédure pénale, il ne pouvait pas démontrer que les travaux prétendument réalisés par l'entreprise ne correspondaient pas à la réalité. Quant à la procédure civile, la jurisprudence relative à la déduction des frais d'avocat en droit matrimonial dépendait d'autres facteurs et n'était pas applicable en l'espèce, où il était tout à fait possible de ventiler objectivement les honoraires et frais se rapportant à des travaux déductibles fiscalement et les autres. Il suffisait d'utiliser une clef de répartition de 68% pour l'appartement 1 et de 32% pour

l'appartement 2 (création d'un nouvel appartement et donc dépense d'investissement), comme accepté lors des exercices fiscaux 2018 et 2019, sauf pour la note d'honoraires du 12 novembre 2020, qui portait uniquement sur la procédure d'hypothèque légale et était entièrement déductible (à hauteur de 50% vu sa part de copropriété, soit CHF 5'112.40).

b. Le 28 mars 2024, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours en se référant à la procédure antérieure, aucun argument nouveau susceptible d'influer sur le sort du litige n'étant avancé, ni aucune nouvelle pièce déterminante produite.

c. Le juge délégué a accordé aux parties un délai au 10 mai 2024 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.

d. Le 7 mai 2024, le recourant a persisté dans ses conclusions sans formuler de requêtes ni d'observations complémentaires.

e. L'AFC-GE ne s'est quant à elle pas manifestée.

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).
- 2.** Le litige porte sur la déductibilité des frais d'avocat et de justice encourus par le recourant en 2020.

2.1 En matière d'impôt communal et cantonal (ci-après : ICC), 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.

2.2 En ce qui concerne 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 romand, 2^e édition, 2017, n. 137 *ad* art. 32 LIFD). Les frais d'avocat et de justice peuvent être déduits lorsque le litige a pour objet l'utilisation ou le maintien de la valeur d'usage d'un bien immobilier (comme par exemple la prévention d'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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_603/2020 du 11 février 2021 consid. 5.1 = RDAF 2022 II 83 et les références citées ; 2C_690/2016 du 2 février 2017 consid. 2.2).

2.3 L'art. 32 al. 1 LIFD prévoit quant à lui que le contribuable qui possède une fortune mobilière privée peut déduire les frais d'administration par des tiers et les impôts à la source étrangers qui ne peuvent être ni remboursés ni imputés.

Selon la jurisprudence, la déduction des frais de gestion de la fortune privée mobilière prévue à l'art. 32 al. 1 LIFD ne s'applique aux frais de justice que si la fortune dont la préservation est recherchée par la procédure judiciaire est liée en premier lieu – même si ce n'est qu'indirectement – à l'obtention de rendements imposables de la fortune privée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_534/2018 du 27 septembre 2019 consid. 3.6.1).

2.4 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/604/2018 du 12 juin 2018 consid. 4a), 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).

2.5 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).

2.6 L'information fiscale n° 1/2011 « déductibilité des frais d'entretien des immeubles privés » établie par l'AFC-GE le 1^{er} février 2011 (ci-après : l'information ; applicable pour la période 2020 dès lors que celle actuellement en vigueur, soit l'information n° 1/2021 n'est valable que depuis le 1^{er} janvier 2021) 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).

2.7 Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, pour que les frais d'avocat et de justice soient considérés comme des frais d'entretien ou d'administration d'immeubles déductibles, il faut que les dépenses servent au maintien de la propriété foncière ou des possibilités d'utilisation. Les frais d'avocat et de justice relatifs à des litiges ayant pour objet l'utilisation ou le maintien de la valeur d'usage d'un bien immobilier peuvent notamment comprendre les frais d'avocat et de justice relatifs à des procédures visant à éviter une réduction de l'indice d'utilisation qui porterait atteinte à la valeur du bien (arrêt du Tribunal fédéral 2C_456/2020 du 13 octobre 2020 consid. 4.1).

Peuvent être déductibles les frais liés à une procédure de droit de la construction lorsque celle-ci est destinée à empêcher que soit érigé sur la parcelle voisine un immeuble dont les fenêtres et les vues ainsi possibles exposent le voisin recourant à des immissions idéales, de sorte que son terrain subit une perte de valeur, ceci

pour autant que la cause ne soit pas vouée à l'échec (arrêt du Tribunal fédéral 2C_603/2020 du 11 février 2021 consid. 5).

2.8 Selon le Tribunal administratif zurichois, des frais de justice et d'avocats en lien avec une procédure pénale engagée contre le propriétaire foncier, de même que les frais d'exécution forcée ne sont pas déductibles, faute de connexité directe avec le maintien de la valeur d'un bien-fonds (TA/ZH, arrêt du 23 mars 2021 in StE 2021 B 25.6 n. 81).

2.9 Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, on ne peut considérer que des frais d'avocat déboursés pour obtenir une contribution d'entretien puissent constituer des frais d'acquisition du revenu déductibles en application de l'art. 25 LIFD. Les procédures de droit matrimonial ont fréquemment pour spécificité de régler l'ensemble des questions soulevées par la fin de la vie commune et la variété des objets qui y sont traités empêche l'établissement d'un lien de connexité direct et étroit entre les frais d'avocat et la réalisation du revenu que représentent les contributions d'entretien. Dans de telles procédures, il est impossible de distinguer les frais afférents aux contributions d'entretien et ceux concernant des questions non pécuniaires (attribution du logement de famille, sort des enfants), respectivement des aspects pécuniaires qui ne sont pas appréhendés comme des revenus sous l'angle du droit fiscal (liquidation du régime matrimonial, répartition des avoirs de prévoyance professionnelle). Rien ne justifie d'opérer une distinction et de traiter différemment sous l'angle de l'art. 25 LIFD les procédures de droit matrimonial au motif qu'elles se limitent aux pensions alimentaires et aux contributions d'entretien (ATF 149 II 19 consid. 6.4).

2.10 La juridiction administrative chargée de statuer est liée par les conclusions des parties. Elle n'est en revanche pas liée par les motifs que les parties invoquent (art. 69 al. 1 LPA).

2.11 En l'espèce, selon les termes mêmes employés par le recourant, les procédures judiciaires dont la déductibilité des frais y associés est en cause « visaient à contester l'inscription sur son immeuble d'une hypothèque légale des artisans et des entrepreneurs manifestement injustifiée, contester la créance à l'origine de l'inscription de l'hypothèque légale et faire prouver qu'elle n'était pas due ainsi que faire constater et pouvoir prouver devant le juge de l'hypothèque légale d'un titre faux par l'entreprise ayant requis l'inscription de l'hypothèque légale et d'une escroquerie au procès commise par ladite entreprise », et lui avaient permis d'obtenir une réduction considérable du montant du gage, qui était passé de CHF 72'477.30 à CHF 15'019.35.

Le recourant a produit diverses notes d'honoraires. Certaines sont datées de 2019 et ne peuvent donc concerner la période fiscale concernée par le présent litige (notes d'honoraires des 10 mai, 4 juillet, 20 août, 29 août et 8 novembre 2019). D'autres couvrent à la fois l'année 2019 et 2020. Il en va ainsi d'une note d'honoraires du 9 juillet 2020, d'un montant de CHF 305'128.25, qui concerne une activité déployée entre le 12 avril 2019 et le 7 juillet 2020 dans une affaire simplement intitulée

« / M. » ; le time-sheet laisse apparaître des démarches auprès de l'office des poursuites, la rédaction d'une demande en paiement (objet principal de l'activité), ainsi qu'un transport sur place pour visualiser les travaux réalisés. Une note d'honoraires du 12 novembre 2020, d'un montant de CHF 10'224.80 concerne une activité déployée entre le 21 novembre 2019 et le 5 novembre 2020 dans une affaire intitulée « / hypothèque légale », notamment auprès du tribunal de La Côte.

Le TAPI a refusé d'admettre la déductibilité des frais avec les trois procédures décrites par le recourant. S'agissant des frais d'avocat et de justice se rapportant à la contestation de l'hypothèque légale, il n'était pas démontré que l'inscription de celle-ci au registre foncier pût avoir une influence directe sur la valeur locative ou sur la perception d'un loyer. Il en allait de même des honoraires d'avocats liés à la plainte du contribuable pour faux dans les titres ; le coût de cette procédure pénale n'était pas lié à l'acquisition d'un revenu immobilier, faute d'un lien de connexité suffisant. Enfin, s'agissant de la déductibilité des frais d'avocat et de justice liés à la procédure civile en dommages et intérêts contre l'entreprise de plâtrerie-peinture et l'architecte, en l'absence de données précises et détaillées mentionnées sur les factures d'honoraires d'avocat, il était particulièrement difficile voire impossible de déterminer quels étaient les frais d'avocats se rapportant à la réparation du dommage subi par le recourant en lien avec les travaux déductibles fiscalement ; dès lors, par analogie avec la jurisprudence fédérale refusant la déduction des honoraires d'avocat en droit de la famille, il y avait lieu, lorsque les honoraires d'avocat et frais de justice concernaient un litige se rapportant pour partie à des éléments déductibles fiscalement et pour partie à d'autres ne l'étant pas, de ne pas admettre la déduction.

Le raisonnement des premiers juges concernant la déductibilité des frais liés à la procédure en contestation de l'hypothèque légale ne peut être suivi. En effet, les frais déductibles ne concernent pas que les frais ayant une influence directe sur la valeur locative ou la perception d'un loyer. Le sont aussi, selon la jurisprudence citée plus haut, ceux en lien avec des procédures visant à maintenir la propriété sur l'immeuble. L'inscription d'une hypothèque légale pouvant conduire à la perte de propriété de l'immeuble, la contestation de l'inscription d'un tel droit de gage en fait donc partie. La note d'honoraires du 12 novembre 2020 apparaît exclusivement dédiée à cette procédure, qui n'était pas d'emblée vouée à l'échec ; en effet, même si le principe de l'inscription a finalement été maintenu par les juridictions civiles vaudoises, le montant du gage a été fortement réduit. Ces frais d'avocat sont ainsi, sur le principe, déductibles. Dans la mesure toutefois où le recourant a conclu à l'admission des charges et frais tels qu'ils les revendiquaient, et que dans son acte de recours il n'en revendique la déduction que pour moitié (ch. 46 du recours, p. 8), il n'y a lieu d'admettre une déduction qu'à hauteur de CHF 5'112.40, la chambre de céans étant liée par les conclusions des parties.

S'agissant des frais liés à la procédure pénale pour faux dans les titres et escroquerie au procès, ladite procédure n'est pas en lien de connexité directe avec la possible

perte de valeur de l'immeuble du recourant, l'hypothèque légale pouvant être contestée sans nécessairement déposer plainte pénale contre l'entrepreneur et se constituer partie plaignante. Dès lors, ces frais ne sont pas déductibles.

Quant aux frais en lien avec la procédure civile en dommages et intérêts contre l'entreprise de plâtrerie-peinture et l'architecte, le raisonnement du TAPI n'est globalement pas critiquable. En effet, il n'est pas contesté que le litige portait sur divers défauts concernant des travaux à caractère mixte, dont les coûts sont déductibles fiscalement ou non en fonction du type de travaux effectués dans l'immeuble. Cela étant, la note d'honoraires du 9 juillet 2020 relative à l'activité dans l'affaire « / M. », de même que les pièces du dossier relatives à cette procédure, ne permettent ni de différencier l'activité déployée par l'avocat qui serait spécifique aux frais déductibles fiscalement, ni surtout de savoir quels griefs concernaient des défauts en lien avec la partie des travaux dédiée aux économies d'énergie (isolation thermique) et à l'entretien (peintures).

Il n'est ainsi pas possible de procéder, comme le propose le recourant, en admettant une proportion des frais de justice et d'avocat en fonction d'une clef de répartition de 68% pour l'appartement 1 et de 32% pour l'appartement 2 (qui concernerait la création d'un nouvel appartement et serait donc une dépense d'investissement), comme accepté lors des exercices fiscaux 2018 et 2019 – à ce dernier égard, le principe d'étanchéité des exercices ne permet pas de se référer à l'acceptation d'une manière de faire lors d'exercices précédents si celle-ci se révèle infondée. Enfin, la lecture du dossier ne permet pas de comprendre l'utilité d'un montant d'honoraires supérieur à CHF 300'000.- dans un litige portant sur des travaux devisés au total à CHF 140'000.-.

Dès lors, en l'absence de suffisamment d'éléments pour distinguer la part des frais de justice et d'avocat déductibles de ceux ne l'étant pas, on doit considérer ces frais comme non déductibles dans leur ensemble. Il ne s'agit pas là à proprement parler d'une application analogique de l'ATF 149 II 19, qui concerne la (non-)déductibilité des frais d'avocat en droit de la famille, mais d'une considération logique qui se trouve avoir été employée par le Tribunal fédéral à titre d'argument pour adopter la jurisprudence précitée.

Il résulte de ce qui précède que le recours sera très partiellement admis, la cause devant être renvoyée à l'intimée afin qu'elle édite de nouveaux bordereaux prenant en compte une déduction de CHF 5'112.40.

3. Vu l'issue du litige, un émolument – réduit – de CHF 700.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe dans une large part (art. 87 al. 1 LPA), et une indemnité de procédure de CHF 700.- lui sera allouée, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 27 février 2024 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 29 janvier 2024 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 29 janvier 2024 en tant qu'il n'admet pas à titre de déduction la note d'honoraires du 12 novembre 2020 à concurrence de CHF 5'112.40 ;

confirme ledit jugement pour le surplus ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale au sens des considérants ;

met à la charge de A_____ un émolument de CHF 700.- ;

alloue à A_____ une indemnité de procédure de CHF 700.-, à la charge de l'État de Genève (administration fiscale cantonale) ;

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 suisse, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, 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 Me Filippo LURÀ, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Michèle PERNET, présidente, Florence KRAUSKOPF, Jean-Marc VERNIORY, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

la présidente siégeant :

S. HÜSLER ENZ

M. PERNET

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :