

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2975/2016-ICCIFD

ATA/855/2018

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 21 août 2018

4^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____
représentés par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
26 juin 2017 (JTAPI/707/2017)**

EN FAIT

- 1) Madame et Monsieur A_____ (ci-après : les époux A_____) sont mariés et notamment propriétaires, depuis le 9 mars 2009, d'un immeuble sis à B_____, au _____ chemin C_____ (ci-après : l'immeuble), lequel a entièrement été détruit par un incendie survenu le _____ 2010.
- 2) Avant l'incendie, l'immeuble comprenait des surfaces louées, à savoir une arcade pour une teinturerie, diverses surfaces au rez-de-chaussée (bureau, dépôt et garage) ainsi qu'un appartement en duplex. Une fois reconstruit, l'immeuble a conservé l'arcade, tandis que les surfaces précédemment louées comme bureau, dépôt et garage ont été aménagées pour créer un nouveau logement. L'appartement en duplex a été scindé en deux et une nouvelle surface a été aménagée dans le niveau supérieur, permettant la création d'un logement supplémentaire.
- 3) Le 19 novembre 2013, les époux A_____ ont remis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) leur déclaration fiscale pour l'année 2010, faisant valoir des frais d'entretien pour l'immeuble de CHF 102'173.-, tant en matière d'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) que d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), et leur étalement sur une durée de cinq ans.

Dans le cadre de leur taxation pour l'année 2010, ils ont notamment remis à l'AFC-GE, pour l'immeuble, une facture d'eau intermédiaire établie par les Services industriels de Genève le 22 avril 2010, pour la période du 23 février au 21 avril 2010, d'un montant de CHF 425.65, ainsi qu'une facture de consommation d'eau établie par les SIG le 18 mai 2010, pour la période du 17 octobre 2009 au 1^{er} mai 2010, de CHF 333.45.
- 4) Le 19 novembre 2013 également, les époux A_____ ont remis à l'AFC-GE leur déclaration fiscale pour l'année 2011, indiquant, pour l'immeuble, une déduction de CHF 80'000.- à titre de frais d'entretien, tant pour l'ICC que pour l'IFD.
- 5) À la demande de l'AFC-GE, les époux A_____ lui ont remis, le 25 juillet 2014, un décompte de leur assurance, indiquant qu'un dédommagement de CHF 1'120'000.- leur avait été accordé en lien avec l'incendie de l'immeuble.
- 6) Le 26 janvier 2015, l'AFC-GE a refusé l'étalement dans le temps des frais de rénovation, les époux A_____ ne remplissant pas les conditions requises par l'information aux associations professionnelles n° 4/1993 relative à l'étalement dans le temps des frais d'entretien d'immeubles locatifs de rapport du 25 octobre 1993 (ci-après : l'information n° 4/1993) dès lors qu'ayant acquis

l'immeuble en 2009, il n'était pas possible de déterminer la moyenne des frais des cinq dernières années. En outre, l'immeuble n'était pas loué, et constituait leur domicile principal depuis le 15 décembre 2013.

- 7) Le 14 octobre 2015, l'AFC-GE a établi la taxation des époux A_____ pour l'année 2010, retenant un montant de CHF 5'761.-, tant en matière d'ICC que d'IFD, à titre de frais d'entretien de l'immeuble. Selon l'avis de taxation, les travaux liés à l'incendie n'étaient pas déductibles au titre de charges et frais d'entretien, à l'exception des primes d'assurance, des factures de l'entreprise « D_____ » et de l'impôt immobilier complémentaire (ci-après : IIC).
- 8) Le 2 novembre 2015, l'AFC-GE a établi la taxation des époux A_____ pour l'année 2011, retenant un montant de CHF 1'500.-, tant en matière d'ICC que d'IFD, à titre de frais d'entretien de l'immeuble. Aux termes de l'avis de taxation, les travaux liés à l'incendie n'étaient pas déductibles au titre de charges et frais d'entretien.
- 9) Les 18 novembre et 21 décembre 2015, les époux A_____ ont élevé réclamation contre ces taxations, contestant notamment le montant des déductions au titre de frais et charge d'entretien.
- 10) Le 10 mars 2016, les époux A_____ ont réitéré leur demande relative à l'étalement des frais immobiliers dans le temps, relevant que ceux engagés en 2010 représentaient plus du double de la moyenne des années 2005 à 2008, qui était de CHF 9'773.30.
- 11) Par décisions sur réclamation du 9 août 2016, l'AFC-GE a confirmé la taxation des époux A_____ pour l'ICC et l'IFD 2010 et 2011 s'agissant des frais d'entretien de l'immeuble.

Les époux A_____ s'étaient vu rembourser la somme de CHF 1'200'000.- par l'assurance et avaient acquis l'immeuble en 2009, de sorte que les frais d'entretien antérieurs ne pouvaient fonder la déductibilité des charges qu'ils requéraient, étant donné que l'ancien propriétaire en était responsable. De plus, les frais engagés pour la reconstruction de l'immeuble suite à l'incendie ne s'apparentaient pas à des frais d'entretien, qui devaient être limités à l'entretien découlant de la détérioration et de l'usure normales et non étendus aux dépenses souhaitées par les propriétaires.

- 12) Par acte du 9 septembre 2016, les époux A_____ ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre ces décisions, concluant notamment à ce qu'il soit dit que les frais d'entretien déductibles en 2010 pour l'immeuble s'élevaient à CHF 112'007.-, subsidiairement à CHF 26'321.-, et, en 2011, à CHF 105'906.-.

L'AFC-GE n'avait pas admis en déduction l'intégralité des frais d'entretien courants, écartant ce faisant les factures des SIG restées à la charge des propriétaires, alors qu'elles étaient déductibles dans leur intégralité s'agissant d'un immeuble locatif. Suite à l'incendie, l'immeuble avait fait l'objet de divers travaux (reprise et consolidation des sous-sols, reconstruction de l'immeuble et de son enveloppe dans le même gabarit, amélioration thermique de l'enveloppe extérieure et augmentation du nombre de logements) pour un coût de CHF 2'175'071.88 entre 2010 et 2013. Sur cette somme, l'assurance avait versé CHF 1'080'000.-, soit CHF 100'000.- pour les frais de déblaiement et CHF 980'000.- pour la reconstruction, étant précisé qu'ils avaient également reçu du canton le montant de CHF 66'530.- à titre de participation aux frais d'améliorations énergétiques du bâtiment.

En 2010, ils avaient ainsi couvert les frais de démolition et d'évacuation ainsi que la perte d'une installation de climatisation entreposée dans l'immeuble pour un total de CHF 118'669.37, montant duquel devait être déduite l'indemnité de CHF 100'000.- versée par l'assurance. Les autres dépenses engagées pour préparer les travaux de reconstruction avaient été couvertes par l'indemnité de CHF 980'000.- versée par l'assurance. En 2011, ils avaient engagé un montant de CHF 503'284.71 pour la reconstruction du bâtiment et de CHF 30'796.- pour économiser l'énergie, qui était toutefois couvert par l'assurance et la subvention cantonale. Sur une durée totale du chantier de trois ans, d'avril 2010 à mai 2013, devaient être considérés comme déductibles des frais de CHF 521'778.53, composés de CHF 18'669.37 pour le sinistre, de CHF 163'901.15 pour le coût de reconstruction dépassant l'indemnité d'assurance et de CHF 339'208.- de frais destinés à économiser l'énergie, le solde du coût de la construction, de CHF 506'763.35, devant être considéré comme des travaux à plus-value. Étant donné l'étalement sur cinq ans requis, les frais déductibles étaient annuellement de CHF 104'355.71. Les conditions de cet étalement étaient remplies, dès lors qu'ils avaient démontré que, par le passé, les frais d'entretien de l'immeuble étaient inférieurs à CHF 10'000.-. Il était ainsi choquant de le leur refuser pour le seul motif qu'ils n'étaient pas propriétaires du bien-fonds depuis plus de cinq ans, alors même que la pratique dite « Dumont » avait été abandonnée et qu'ils avaient été victimes d'un sinistre.

Par conséquent, pour 2010, la déduction des frais d'entretien de CHF 104'355.71 au bénéfice d'un étalement dans le temps sur cinq ans, subsidiairement de CHF 18'669.37 au titre des seuls montants engagés durant l'exercice soit les dépenses pour l'évacuation et l'installation détruite par l'incendie dépassant l'indemnité d'assurance reçue, devait leur être accordée, à quoi s'ajoutait la somme de CHF 7'650.75 tenant compte de l'intégralité des factures des SIG. Pour 2011, un montant de CHF 104'355.71 découlant d'un étalement dans le temps ainsi que l'IIC de CHF 1'550.- devaient être admis en déduction.

- 13) Le 12 décembre 2016, l'AFC-GE a répondu au recours, concluant à son rejet s'agissant des frais d'entretien de l'immeuble.

Les factures des SIG ne constituant que des factures intermédiaires, en lien avec une période pendant laquelle les époux A_____ n'étaient pas encore propriétaires de l'immeuble, elles ne pouvaient être admises en déduction.

Les frais engendrés par l'incendie, les installations perdues dans le bâtiment, les frais de démolition et d'évacuation ainsi que le coût de reconstruction de l'immeuble ne faisaient pas partie des charges et frais d'entretien, les époux A_____ ayant au demeurant été indemnisés par leur assurance, qui leur avait versé CHF 1'200'000.-. Il ne se justifiait ainsi pas d'accepter en déduction les frais supplémentaires allant au-delà du simple remplacement du bien comme calculé par l'assurance. Quant aux travaux pour améliorer le bilan énergétique de l'immeuble, les factures produites correspondaient à de nouvelles installations dans un bâtiment reconstruit et non pas au remplacement d'anciennes installations dans des bâtiments existants. Les frais encourus pour ces travaux constituaient des investissements faisaient partie du coût de construction et n'étaient pas déductibles. En outre, le mécanisme d'étalement dans le temps requis par les époux A_____ n'était pas envisageable, en l'absence de possibilité de prendre en compte la moyenne des frais encourus pendant les cinq années précédentes puisqu'ils n'avaient acquis l'immeuble qu'en mars 2009.

- 14) Le 28 décembre 2016, les époux A_____ ont répliqué, persistant dans leurs conclusions.

L'AFC-GE avait mal compris l'état de fait. L'assurance de l'immeuble avait couvert la reconstruction de celui-ci dans son état antérieur, ce qui s'était toutefois révélé être impossible au regard des standards actuels en matière d'isolation. C'était ainsi à tort que l'AFC-GE faisait application des principes relatifs à un nouveau bâtiment, les travaux d'isolation nouvellement imposés devant subir le même traitement fiscal que s'ils avaient été accomplis sur l'immeuble antérieur s'il n'avait pas été détruit par le feu, sous peine d'aboutir à un résultat choquant et contraire au principe d'égalité de traitement. Le montant total de CHF 339'208.- devait ainsi être admis au titre de frais destinés à économiser l'énergie. Ils avaient en outre dû supporter une part des frais de démolition et d'évacuation ainsi que la perte d'une installation de climatisation pour un montant total de CHF 18'669.-, la notion de frais d'entretien devant être comprise comme toutes les dépenses engagées pour maintenir l'état antérieur de l'immeuble. Enfin, devait être qualifié de frais d'entretien le surcoût de CHF 163'901.15 pour la reconstruction de l'immeuble dépassant le montant d'indemnité reçu de l'assurance.

La conclusion de l'AFC-GE en matière d'étalement dans le temps était choquante, dès lors qu'ils avaient été les victimes d'un sinistre. De plus, en raison de l'abrogation de la pratique dite « Dumont », il n'était plus possible de faire une

différence, s'agissant de la déduction des frais d'entretien, entre immeuble anciennement ou nouvellement acquis, sous peine de créer une discrimination contraire au texte de la loi. Étant donné que les dépenses engagées dépassaient de beaucoup la moyenne des frais d'entretien de leur immeuble au cours des cinq dernières années, il n'y avait aucune raison de leur refuser d'être mis au bénéfice de l'étalement dans le temps, qui faisait en outre l'objet d'une pratique constante de l'AFC-GE.

- 15) Le 3 février 2017, l'AFC-GE a dupliqué, persistant également dans ses conclusions.

L'immeuble ayant été totalement détruit par un incendie et reconstruit, tant les frais de démolition que les frais de reconstruction représentaient des dépenses d'investissement, non déductibles. Il en allait de même des dépenses d'installations énergétiques. Ces frais n'étant pas déductibles, il n'y avait pas lieu d'examiner la question de leur étalement dans le temps.

- 16) Par jugement du 26 juin 2017, le TAPI a partiellement admis le recours des époux A_____ et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation au sens des considérants.

Les travaux entrepris par les époux A_____ suite à l'incendie correspondaient à ceux nécessaires pour effectuer une nouvelle construction et avaient consisté, après l'évacuation préalable des ruines, en une reprise et consolidation des sous-sols, en une reconstruction de l'immeuble et de son enveloppe dans le même gabarit, en une amélioration thermique de l'enveloppe extérieure du bâtiment et en une augmentation du nombre des logements. L'importance de ces travaux résultait également des montants investis, de plus de CHF 2'000'000.-. Ces frais devaient par conséquent être qualifiés de dépenses d'investissement immobilier non déductibles, les époux A_____ ayant choisi de réaliser l'ensemble de ces travaux en une seule fois, pour des raisons pratiques, comme c'était le cas pour la plupart des nouvelles constructions. Au regard de ces éléments, la question de l'étalement dans le temps de ces frais n'avait pas à être examinée, étant toutefois précisé que l'information n° 4/1993 n'était plus conforme au droit en vigueur.

Quant aux factures des SIG, celles, intermédiaires, jouaient le rôle d'acomptes, dont la période était englobée dans celle de la facture de consommation. Un total de CHF 759.10 devait ainsi être admis en déduction à ce titre pour 2010.

- 17) a. Par acte expédié le 27 juillet 2017, les époux A_____ ont recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant à ce qu'il soit dit que les frais d'entretien déductibles en 2010 pour l'immeuble s'élevaient à CHF 112'007.-,

subsidiairement à CHF 26'321.- et, pour 2011, à CHF 105'906.-, au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour nouvelles taxations au sens des considérants et à l'octroi d'un indemnité de procédure.

Ils reprenaient les termes de leurs précédentes écritures, précisant que la reconstruction de l'immeuble avait été rendue nécessaire non seulement pour maintenir une source de revenus, mais également pour éviter de subir une importante perte patrimoniale, ce d'autant qu'ils devaient continuer à assumer le paiement des intérêts de l'hypothèque grevant l'immeuble et, qu'à défaut, l'assurance ne leur aurait versé qu'un montant de CHF 360'000.-, correspondant à sa valeur vénale. Ils avaient également dû faire face à une contrainte supplémentaire liée aux nouvelles exigences en matière d'économie d'énergie, ce qui avait conduit à un surcoût au regard de la valeur assurée. En outre, ils avaient profité de la reconstruction pour effectuer des aménagements complémentaires dans le volume du bâtiment.

Le TAPI avait fondé son raisonnement sur une jurisprudence surannée, renversée depuis lors par le Tribunal fédéral, qui considérait depuis 2015, en matière d'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers, que la reconstruction d'un immeuble détruit par un incendie ne devait plus être qualifiée de dépense d'investissement mais de maintien d'une fortune préexistante. Il ne pouvait ainsi leur être appliqué le même traitement fiscal que s'ils avaient volontairement décidé de démolir le bâtiment avant de le reconstruire à neuf. Au contraire, la reconstruction de l'immeuble dans son état antérieur était neutre d'un point de vue fiscal, puisqu'elle n'engendrait ni moins -, ni plus-value et était intégralement couverte par l'indemnité de l'assurance. La nécessité d'une reconstruction à l'identique était également dépassée, ce d'autant que dans leur cas elle n'aurait pas été possible au vu des nouvelles exigences énergétiques.

En outre, le TAPI ne s'était pas prononcé sur l'application de la circulaire n° 4/1993 à leur cas, dont ils remplissaient les conditions, alors même que l'AFC-GE continuait d'en faire usage. Dans l'hypothèse de sa contrariété au droit fédéral, se posait la question de l'égalité dans l'illégalité.

b. Ils ont notamment produit un courriel de l'inspecteur des sinistres de leur assurance du 30 septembre 2011 attirant leur attention sur le fait que les paiements supplémentaires étaient soumis à différentes conditions, en particulier l'obligation de reconstruire l'objet au même endroit, dans les mêmes proportions et pour le même usage, à défaut de quoi la valeur de remplacement ne pouvait dépasser la valeur vénale.

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

- 19) Le 15 septembre 2017, l'AFC-GE a répondu au recours, concluant à son rejet.

Le raisonnement des époux A_____ ne pouvait être suivi, dès lors que, dans leur cas, n'était pas en jeu le gain immobilier mais la question des déductions admises au titre de frais d'entretien, la jurisprudence citée par le TAPI conservant toute sa valeur. Il en découlait que, dans le cas des époux A_____, il s'agissait d'un assainissement total, assimilable à une nouvelle construction, et non pas de travaux tendant exclusivement à la réparation des dégâts partiels causés par un incendie, dont les frais n'étaient ainsi pas déductibles. Au surplus, la répartition intérieure du bâtiment avait été modifiée, puisque des surfaces louées antérieurement comme bureau, dépôt ou garage avaient été aménagées pour créer un nouvel appartement. L'immeuble n'avait ainsi pas été rénové à l'identique, de sorte que les frais d'assainissement ne relevaient pas non plus, de ce point de vue, du simple entretien de l'immeuble. En outre, dans la mesure où l'assurance ne les avait pas remboursés en totalité, il était vraisemblable qu'elle avait estimé que seuls les frais à hauteur de l'indemnité respectaient la condition exigée. À plus forte raison, les frais supplémentaires ne pouvaient être considérés comme relevant des frais d'entretien de l'immeuble.

- 20) Le 6 octobre 2017, le juge délégué a accordé aux parties un délai au 17 novembre 2017 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.
- 21) Le 18 octobre 2017, les époux A_____ ont persisté dans les conclusions de leur recours.
- 22) L'AFC-GE ne s'est pas déterminée à l'issue du délai imparti.
- 23) Bien qu'y ayant été invitée, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) ne s'est pas déterminée sur le recours.
- 24) 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 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

- 2) a. Le litige concerne les périodes fiscales 2010 et 2011, tant en matière d'ICC que d'IFD, de sorte qu'il convient au préalable d'examiner le droit matériel applicable.
- b. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/379/2018 du 24 avril 2018 et les références citées). Ainsi, la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010, trouve application, de même que la LIFD et la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), dans leur teneur lors des périodes fiscales en cause.
- c. Par ailleurs, la question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATA/379/2018 précité et les références citées).
- 3) a. Au niveau fédéral, l'art. 32 al. 2 LIFD 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. Le département fédéral des finances (ci-après : DFF) détermine dans quelle mesure les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien.
- b. Sont réputés investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement les frais encourus en vue de rationaliser la consommation d'énergie ou de recourir aux énergies renouvelables, ces investissements concernant le remplacement d'éléments de construction ou d'installations vétustes et l'adjonction d'éléments de construction ou d'installations dans des bâtiments existants (art. 5 de l'ordonnance sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'IFD du 24 août 1992 - ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles - RS 642.116). Une déduction n'est pas admise si ces dépenses sont encourues dans le cadre d'une nouvelle construction ou d'une rénovation analogue à une nouvelle construction (ATA/301/2014 du 29 avril 2014 et les références citées ; Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Impôt fédéral direct, commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2^e édition, 2017, ad art. 32 LIFD, p. 697 n. 95).
- c. Sont en particulier déductibles au titre des frais d'entretien les dépenses dues aux réparations ou aux rénovations, si elles n'entraînent pas une augmentation de la valeur de l'immeuble (art. 1 al. 1 let. a de l'ordonnance de l'AFC-CH 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).

Il s'agit en définitive des dépenses du contribuable pour les réparations et les rénovations du bien immobilier, représentant des charges et non des investissements (arrêt du Tribunal fédéral 2C_434/2017 du 4 avril 2018 consid. 4.2).

d. Ne peuvent en revanche être déduits les autres frais et dépenses, en particulier les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune au sens de l'art. 34 let. d LIFD. Il s'agit de dépenses d'investissement immobilier ayant pour effet d'apporter une plus-value à l'immeuble. Ils se démarquent donc des frais d'entretien en ce 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, de même qu'à maintenir l'état d'entretien originel du bien, de sorte à conserver la source du revenu que représente le bien immobilier pour le contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1003/2017 du 21 juin 2018 consid. 5.1 et les références citées).

Les moins-values immobilières ne sont pas non plus déductibles du revenu, quels que soient leur nature et leur mode de réalisation. Par conséquent, les dépenses qui visent à compenser de telles moins-values et qui ne constituent pas des frais d'entretien au sens de l'art. 32 al. 2 LIFD ne sont pas déductibles non plus. Ainsi en va-t-il, par exemple, des frais de reconstruction d'un immeuble détruit par un incendie, même si ces frais n'ont pas été totalement couverts par l'assurance (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1003/2017 précité consid. 5.2 ; 2A.52/1998 du 30 mars 1999). En effet, pour que les dépenses liées à l'incendie soient déductibles, il faut qu'il s'agisse du même immeuble qui est réparé et rénové, sans modification de l'affectation des volumes, tant au niveau de l'aspect extérieur que de la répartition intérieure des pièces, et non d'un immeuble nouveau qui est construit (Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., ad art. 32 LIFD, p. 696 n° 90).

- 4) a. Aux termes de l'art. 9 al. 3 LHID, 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. En outre, les cantons peuvent prévoir des déductions pour la protection de l'environnement, les mesures d'économie d'énergie et la restauration des monuments historiques. L'art. 9 al. 3 let. a LHID précise que le DFF détermine, en collaboration avec les cantons, quels investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés à des frais d'entretien.
- b. À Genève, l'art. 34 let. d LIPP prévoit que 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 1^{er} février 2011 (ci-après : l'information), détaillée par la notice n° 1/2011, précise quels frais engagés par le propriétaire sur un bien immobilier appartenant à sa fortune privée peuvent être déduits. Elle prévoit que 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 des dépenses de réparation et de rénovation, l'engagement de ces frais, considérés comme frais d'entretien, permettant de compenser l'usure normale de l'immeuble due à son usage et à l'écoulement du temps (ch. 2.1.1.1 de l'information). Les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement sont déductibles, malgré le fait qu'ils occasionnent une augmentation de la valeur fiscale de l'immeuble. Tel est le cas des frais encourus en vue de rationaliser la consommation d'énergie ou de recourir aux énergies renouvelables qui concernent le remplacement d'éléments de construction ou d'installations vétustes et l'adjonction d'éléments de construction ou d'installations dans des bâtiments existants. En cas de construction nouvelle, ces investissements font partie du coût de construction et ne sont, à ce titre, pas déductibles (ch. 2.1.4 de l'information). Ne sont notamment pas déductibles les travaux qui visent à long terme du rendement immobilier ou la transformation totale ou partielle d'un immeuble, par exemple l'aménagement des combles (ch. 3.1 de l'information). Par ailleurs, les frais sont déductibles pour l'année fiscale correspondant à la date de la facture (ch. 4 de l'information).

d. 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).

- 5) En l'espèce, il n'est pas contesté que l'immeuble a été entièrement détruit lors de l'incendie survenu le 9 avril 2010 et qu'il a été reconstruit dans sa totalité.

Les recourants soutiennent que les frais liés à cette reconstruction étaient des frais d'entretien, et non d'investissement, comme l'alléguait l'autorité intimée. Ils ne sauraient toutefois être suivis sur ce point. Outre le fait que la reconstruction de l'immeuble a entraîné une modification de l'affectation des volumes au niveau de la répartition intérieure des pièces, il ressort de la jurisprudence, encore récemment confirmée par le Tribunal fédéral, que les frais de reconstruction d'un immeuble détruit par un incendie, même s'ils n'ont pas été totalement couverts

par l'assurance, comme en l'espèce, ne constituent pas des frais d'entretien déductibles. La jurisprudence citée par les recourants en matière de gains immobiliers n'a dès lors aucune portée, puisqu'elle concerne une problématique différente de la leur.

Les recourants ne peuvent pas non plus être suivis lorsqu'ils allèguent que les frais d'économie d'énergie engagés lors de la reconstruction de l'immeuble devaient subir le même traitement fiscal que s'ils avaient été accomplis si le bâtiment n'avait pas été ravagé par le feu. Ils perdent ainsi de vue que ces frais ne sont déductibles que pour les bâtiments existants, et non pas pour une nouvelle construction ou une rénovation analogue à une nouvelle construction, comme l'immeuble des recourants, qui a, suite à l'incendie, été reconstruit dans sa totalité. Contrairement à ce qu'ils affirment, il n'en résulte aucune inégalité de traitement, en l'absence de situations similaires, étant précisé que les recourants ont réalisé les travaux d'amélioration énergétique en même temps que la reconstruction de l'immeuble, ce qui est le cas pour la plupart des nouvelles constructions.

C'est dès lors à juste titre que l'autorité intimée puis le TAPI n'ont pas admis la déduction des frais relatifs aux travaux réalisés par les recourants sur leur immeuble suite à l'incendie, tant au titre de frais d'entretien que de dépenses d'investissement destinées à économiser l'énergie.

Dans ces circonstances, la question de l'étalement dans le temps des frais en cause devient sans objet, de sorte que c'est également à bon droit que le TAPI s'est dispensé d'examiner l'application de l'information n° 4/1993.

Bien que les recourants aient repris les mêmes conclusions que celles formulées par-devant le TAPI, leur acte de recours ne contient aucune motivation s'agissant des factures des SIG. Le jugement entrepris, pour les mêmes motifs, sera dès lors également confirmé en tant qu'il a admis leur déductibilité par CHF 759.10 pour l'année fiscale 2010.

- 6) Il s'ensuit que le recours sera rejeté.
- 7) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, pris solidairement, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 27 juillet 2017 par Madame et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 26 juin 2017 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Madame et Monsieur A_____, pris solidairement ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Antoine Berthoud, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : M. Verniory, président, M. Pagan, Mme Payot Zen-Ruffinen, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :