

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/699/2016-ICCIFD

ATA/770/2018

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 24 juillet 2018

en section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame et Monsieur A _____

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
30 octobre 2017 (JTAPI/1134/2017)**

EN FAIT

- 1) Madame et Monsieur A_____ (ci-après : les époux A_____ ou les contribuables), domiciliés dans le canton de Genève, ont mentionné dans leur déclaration fiscale 2012 un bien immobilier sis à Céligny, d'une valeur de CHF 1'055'000.-, pour lequel le loyer encaissé était de CHF 83'000.- et les charges et frais d'entretien ascendaient à CHF 336'042.-.
- 2) Le 14 juillet 2015, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a adressé aux contribuables un bordereau pour l'impôt fédéral direct 2012 (ci-après : IFD 2012) et un bordereau pour les impôts cantonaux et communaux 2012 (ci-après : ICC 2012), retenant au titre des charges et frais d'entretien du bien immobilier susmentionné un montant de CHF 138'637.-.
- 3) Le 28 juillet 2015, les contribuables ont adressé une réclamation à l'AFC-GE contre les bordereaux IFD et ICC 2012 sur la seule question du montant de la déduction des charges et frais d'entretien. Les travaux exécutés pour le bien immobilier étaient essentiellement des travaux d'entretien déductibles. Le bâtiment était vétuste et n'avait pas été entretenu pendant longtemps. Il n'aurait pu être loué sans l'exécution de ces travaux. Le montant écarté de CHF 211'254.- devait ainsi être admis comme déduction.
- 4) Par deux décisions du 18 février 2016, l'une pour l'IFD 2012, l'autre pour l'ICC 2012, l'AFC-GE a rejeté la réclamation des contribuables et a maintenu les taxations contestées. Les frais d'entretien devaient être limités à ceux résultant de l'usure naturelle. Le montant non admis correspondait à une plus-value non déductible.
- 5) Le 5 mars 2016, les contribuables ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les deux décisions précitées, concluant à la prise en compte de l'intégralité du coût des travaux au titre des frais d'entretien. Ces travaux correspondaient à une réhabilitation nécessaire pour pallier un défaut d'entretien plusieurs années durant, en raison de l'âge avancé de la précédente propriétaire. Sans ces travaux, il n'aurait pas été possible de louer la maison, et sa valeur de rendement n'aurait pas pu être maintenue. Ils ne correspondaient pas à une plus-value.
- 6) Le 6 juin 2016, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, l'examen des factures produites par les contribuables permettant de retenir qu'une partie des travaux relevait de la démolition et de la création de plusieurs éléments, allant au-delà de la simple remise en état et permettant une amélioration de la source de revenu.

- 7) Après enquêtes et échanges d'écritures complémentaires, le TAPI a, par jugement du 30 octobre 2017, admis le recours des époux A_____ et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour l'établissement de nouveaux bordereaux IFD et ICC 2012.

Les travaux litigieux avaient pour l'essentiel consisté à rattraper un défaut d'entretien durable d'une maison habitée par la précédente propriétaire, décédée à 102 ans, durant toute sa vie. Ils avaient eu pour but de remettre l'immeuble dans un état d'habitabilité normal. Aucun élément du dossier ne donnait d'indication quant au fait qu'ils auraient conduit à un niveau de confort supérieur à celui qu'aurait eu l'immeuble s'il avait été entretenu régulièrement.

- 8) Le 1^{er} décembre 2017, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement susmentionné, concluant à son annulation et à la confirmation de ses propres décisions du 18 février 2016.

Elle reprenait son argumentation antérieure en s'appuyant sur la jurisprudence du Tribunal fédéral, et reprochait au TAPI d'avoir mal apprécié les éléments figurant au dossier.

- 9) Le 5 décembre 2017, le TAPI a produit son dossier, sans observations.
- 10) Le 12 décembre 2017, les contribuables ont conclu au rejet du recours, l'appréciation des faits par le TAPI étant pertinente et son jugement devant être confirmé.
- 11) Le 22 décembre 2017, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
- 2) Le litige porte sur la période fiscale 2012 et sur la déductibilité au titre de frais d'entretien d'immeubles, de l'intégralité du coût des travaux effectués durant cette période dans le bien immobilier appartenant aux intimés, soit CHF 336'042.-.
- 3) a. Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2012 du 1^{er} avril 2013 consid. 8 ; 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/1154/2017 du

2 août 2017 consid. 2 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 2 et les références citées).

b. L'imposition concerne l'exercice fiscal 2012. Sont ainsi applicables : en matière d'IFD, les dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), et en matière d'ICC, celles de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).

c. 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 cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1 ; 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 ; ATA/1419/2017 du 17 octobre 2017 consid 2b ; ATA/1417/2017 du 17 octobre 2017 consid. 2b).

4) a. 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. 1 1^{ère} phrase LIFD).

b. Des règles similaires existent en matière d'ICC (art. 9 al. 3 1^{ère} phr. LHID et art. 34 let. d LIPP), étant précisé que 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 et les références citées ; 130 II 65 consid. 3.1 et 3.2).

5) Il ressort des dispositions précitées que les dépenses servant au maintien de la valeur du bien immobilier sont déductibles, alors que celles qui lui apportent une plus-value ne le sont pas (Peter AGNER/Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, Commentaire de loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, p. 120).

Les frais d'entretien au sens étroit sont essentiellement ceux qui sont 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. Il s'agit de maintenir la source du revenu que représente le bien immobilier pour le contribuable (Nicolas MERLINO, in Danièle YERSIN/Yves NOËL, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad. art. 32, p. 490). Ils se subdivisent en frais d'entretien courants, en frais de remise en état et en coûts de remplacement de vieilles installations. Les premiers correspondent à des dépenses courantes dans le but de conserver les fonctionnalités de l'immeuble, telles de petites réparations. Les frais de remise en état visent à maintenir la capacité de rendement du bien immobilier (rénovation de façade, changement de tapisserie, de sols, etc.). Enfin, il y a les coûts de

remplacement de vieilles installations, parmi lesquelles l'on peut citer les installations sanitaires, le chauffage et la cuisine (Nicolas MERLINO, op. cit., p. 490 - 491).

Pour que ces frais soient déductibles, l'art. 32 al. 2 aLIFD n'exige toutefois pas qu'ils soient absolument nécessaires à un moment précis. Il suffit en principe que l'on soit objectivement en présence de travaux d'entretien, dans le sens défini ci-dessus, qui sont nécessaires et doivent être effectués tôt ou tard dans une fourchette temporelle aux alentours des échéances susmentionnées, pour qu'il s'agisse de frais d'entretien déductibles (Nicolas MERLINO, op. cit., p. 491-492 et les références citées).

Dans les cas de rénovation partielle ou intégrale de l'immeuble, les dépenses consenties ne visent pas à conserver l'immeuble dans un état qui permette de l'utiliser ou dans l'état convenu contractuellement jusqu'alors, mais à améliorer une source de revenu (ATF 123 II 218 consid. 1c ; RDAF 2005 II p. 230).

En résumé, à teneur des dispositions précitées, si l'on retient que des travaux effectués sur un immeuble contribuent à l'amélioration de celui-ci, ils tombent sous le coup de l'art. 34 let. d aLIFD et ne sont pas déductibles. On parle de travaux de plus-value puisque leurs coûts entraînent une augmentation correspondante de la valeur de l'immeuble. S'ils n'aboutissent pas à une valorisation du bien, ils contribuent alors uniquement au maintien de son état et donc à la continuation de sa fonction génératrice de revenu. On les qualifie ainsi de travaux d'entretien, déductibles du revenu imposable au titre de frais d'acquisition du revenu (art. 32 al. 2 aLIFD ; Nicolas MERLINO, op. cit., p. 563).

- 6) a. Sous l'égide du droit en vigueur jusqu'au 1^{er} janvier 2010, le Tribunal fédéral avait développé une pratique restrictive dénommée « pratique Dumont » quant à la prise en compte fiscale des travaux de rénovation d'un bien immobilier récemment acquis, selon laquelle, les dépenses d'amélioration d'un tel bien, y compris les frais d'entretien au sens technique, engagés dans les cinq ans à compter de son acquisition pour sa remise en état n'étaient pas déductibles, que l'immeuble en question ait été ou non entretenu régulièrement. En effet, ces frais étaient considérés comme des impenses apportant une plus-value et ne pouvaient venir en déduction du revenu imposable (ATF 99 Ib 362). Dans un arrêt du 24 avril 1997, le Tribunal fédéral avait toutefois admis un assouplissement de cette pratique, dans l'hypothèse où le vendeur avait toujours entretenu et maintenu en bon état son immeuble. En d'autres termes, les frais liés à des travaux d'entretien périodiques effectués sur un immeuble maintenu jusque là en bon état étaient immédiatement déductibles. En revanche, des frais provoqués par le rattrapage de travaux négligés jusqu'ici ne l'étaient pas (ATF 123 II 218 ou RDAF 1997 II 582). Ainsi, selon la jurisprudence, la transformation de la salle de bains, de la cuisine, des sols, des parois et des plafonds, en raison de l'état « misérable » d'un immeuble constituait des frais de remise en l'état non

déductibles car il s'agissait de l'acquisition d'un immeuble laissé à l'abandon. On devait d'ailleurs, en cas de rénovation globale d'un tel immeuble, présumer que l'ensemble des dépenses revêtaient un caractère d'amélioration des éléments de la fortune (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 2007, p.150 ; RDAF 2005 II p.231).

b. La « pratique Dumont » a été abandonnée, lors de l'entrée en vigueur de l'art. 32 al. 2 LIFD et de la LIPP le 1^{er} janvier 2010. L'abrogation de cette pratique ne change cependant rien au principe, repris par la législation actuelle, selon lequel seules les dépenses destinées à préserver la valeur d'un bien sont admises en déduction de l'impôt sur le revenu. Celles qui, en revanche, apportent une plus-value, ne peuvent être déduites. Il convient d'apprécier chaque cas de manière concrète pour déterminer dans quelle catégorie les coûts de travaux doivent être classés (ATF 2C_558/2016 du 24 octobre 2017 consid. 2.3 et 2.4).

- 7) En l'espèce, le TAPI a fondé son appréciation sur les pièces du dossier et sur les enquêtes qu'il a ordonnées, en particulier les témoignages de deux architectes ayant visité le bien immobilier en cause avant travaux pour l'un, après les travaux pour l'autre, du conducteur des travaux et de l'installateur sanitaire ayant procédé au remplacement des éléments sanitaires, à la réfection des murs et carrelages dans les salles d'eau ainsi que de faux plafonds abîmés.

Il ressort de ces témoignages que la typologie des pièces n'a pas été modifiée et qu'aucun espace habitable supplémentaire n'a été créé. L'architecte ayant visité la maison avant travaux, intervenu pour l'AFC-GE afin de procéder à son estimation pour la taxation de la valeur successorale, lui a attribué un taux de vétusté maximum et a estimé « grossièrement à quelques centaines de milliers de francs plutôt qu'à quelques dizaines, les montants à investir dans une telle maison pour qu'elle redevienne habitable ». Les matériaux utilisés pour les travaux sont de qualité mais pas luxueux. Des installations ont été mises en conformité aux normes techniques et/ou légales.

Deux éléments toutefois doivent être considérés, au vu de la jurisprudence susmentionnée, comme une augmentation du niveau de confort, allant au-delà d'une remise en état : l'aménagement d'une douche au rez-de-chaussée, là où il n'y avait à l'origine qu'une installation WC-lavabo, d'une part, et, d'autre part, l'installation de velux en remplacement des petites fenêtres existantes dans le toit des combles habitables.

Hormis sur ces deux points, il n'y a pas lieu de remettre en question l'appréciation du TAPI.

- 8) Au vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis. Le jugement querellé sera annulé en ce qu'il admet la déductibilité des frais des travaux d'aménagement d'une douche au rez-de-chaussée du bien immobilier en cause et les frais des travaux d'installation de velux dans la toiture.

Cela emporte une modification des frais de procédure devant le TAPI, les contribuables devant être astreints à payer un émolument réduit de CHF 300.- devant cette juridiction.

- 9) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 800.- sera mis à la charge des intimés (art. 87 al. 1 LAP) incluant l'émolument de première instance. Aucune indemnité ne leur sera allouée, dès lors qu'ils agissent en personne (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 1^{er} décembre 2017 par l'administration fiscale cantonale genevoise contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 30 octobre 2017 ;

au fond :

admet partiellement le recours de l'administration fiscale cantonale genevoise ;

annule partiellement, au sens des considérants, le jugement du Tribunal administratif de première instance ;

le confirme pour le surplus ;

met un émolument de CHF 800.-, comprenant l'émolument de CHF 300.- du Tribunal administratif de première instance, à la charge de Madame et Monsieur A_____, pris conjointement et 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 ;

communiqué le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Madame et Monsieur A_____, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : M. Verniory, président, M. Thélin et Mme Junod, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

M. Mazza

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :