RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1738/2021 ICCIFD JTAPI/1257/2021

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 13 décembre 2021

dans la cause

Madame A_____ et Monsieur B_____, représentés par CFPI, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le litige concerne la taxation 2014 de Monsieur B_____ et de Madame A_____, qui sont propriétaires d'une villa sise à C_____ et d'une autre se trouvant à D_____, dans laquelle ils étaient domiciliés durant l'année en cause.

2. Dans leur déclaration fiscale 2014, ils ont appliqué un abattement de 40 % sur leur villa de C_____.

3. Le 31 janvier 2018, à la demande de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), les contribuables ont transmis les formulaires relatifs aux frais d'entretien de ces deux biens. En ce qui concernait la villa de D_____, étaient en particulier mentionnés des coûts relatifs à un contrat d'intervention conclu avec l'entreprise SIR, en CHF 2'592.-.

4. Donnant suite à une demande de renseignements de l'AFC-GE du 19 avril 2018, les précités ont fait valoir en déduction, par pli du 8 mai suivant, des intérêts de dettes s'élevant à CHF 58'809.- justifiés par un relevé de compte bancaire auprès d'UBS SA n° 1_____ (compte de construction), au 1er janvier 2015.

5. Par bordereaux datés du 24 juin 2019, l'AFC-GE a taxé les contribuables pour l'année 2014. Ce faisant, elle a admis l'abattement de 40 % mais, en revanche, elle a refusé la déduction des frais se rapportant au contrat d'intervention susmentionné.

6. Les contribuables ont élevé réclamation par lettre du 3 juillet 2019.

   L'AFC-GE devait admettre en déduction CHF 58'809.- à titre d'intérêts de dettes, comme demandé dans leur lettre du 8 mai 2018. Aucune valeur locative ne devait être attribuée à leur villa de C_____, puisqu'ils n'occupaient pas ce bien, en transformations. L'AFC-GE n'expliquait pas pour quelle raison les frais relatifs au contrat conclu avec SIR n'étaient pas déductibles.

   La réclamation portait également sur d'autres points, qui ne sont actuellement plus litigieux.

7. Le 26 février 2021, l'AFC-GE a informé les contribuables qu'elle envisageait de rectifier leur taxation en leur défaveur. Dès lors que la villa de C_____ était vide, l'octroi d'un abattement de 40 % ne se justifiait pas. Un délai leur a été octroyé pour faire valoir leur droit d'être entendu.

8. Par lettre du 9 mars 2021, sous la plume de leur mandataire, les précités ont exposé à l'AFC-GE que la villa de C_____ avait appartenu au père de M. B_____, jusqu'à son décès en 2014. Ils avaient envisagé de la louer, puis de l'utiliser comme résidence d'été. Les rénovations avaient débuté en 2014. En

2020, en raison d'un projet immobilier prévoyant la construction d'immeubles en face de leur villa de D_____, ils avaient décidé de transférer leur domicile à C_____. De nouveaux travaux avaient dû être entrepris, qui devraient s'achever en 2022. La villa de C_____ n'avait ainsi jamais cessé d'être un immeuble occupé par son propriétaire.

9. Par décision du 29 avril 2021, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation des précités en ce sens qu'elle a notamment annulé l'imposition de la valeur locative de la villa de C_____. En revanche, elle a rectifié leur taxation en leur défaveur en ce sens qu'elle a supprimé l'abattement sur ce bien, étant donné qu'il était demeuré vide en vue des travaux de restauration. Enfin, le montant de l'abonnement conclu auprès de SIR n'était pas déductible, car il ne correspondait pas à la définition de l'entretien d'une installation d'alarme.

   Le même jour, l'AFC-GE a notifié des bordereaux de taxation rectificatifs.

10. Par acte du 18 mai 2021, les contribuables, sous la plume de leur mandataire, ont interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) en concluant à ce qu'un abattement de 40 % soit accordé sur la villa de C_____, à ce qu'aucune valeur locative ne soit calculée sur ce bien, à la déduction du montant de l'abonnement conclu auprès de SIR et à la déduction d'intérêts débiteurs en CHF 7'739.-.

    Puisque la villa de C_____ était inoccupable, aucune valeur locative ne devait lui être attribuée. Elle était toutefois un immeuble occupé par le propriétaire, de sorte qu'elle bénéficiait d'un abattement annuel de 4 %, plafonné à 40 %. Il n'était pas défendable de le refuser sous prétexte qu'elle n'était provisoirement pas occupée, ayant toujours été à disposition de son propriétaire. Cela reviendrait à dire qu'à chaque rénovation nécessitant une non-occupation, le taux d'abattement acquis serait perdu.

    Selon la jurisprudence de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRICC), la pose d'un code d'accès était déductible. Dès lors, par analogie, l'abonnement à un système de surveillance devait l'être également.

    Enfin, les intérêts de dettes étaient déductibles à concurrence de leur part, à savoir 13.16 %, ce qui représentait CHF 7'739.- (CHF 58'809.- x 13.16 / 100).

11. Dans sa réponse du 20 septembre 2021, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

    Les recourants ne pouvaient pas bénéficier d'un abattement sur la villa de C_____, restée vide en raison de travaux. Ils en avaient d'ailleurs obtenu un sur l'immeuble de D_____ dans lequel ils habitaient. Les dépenses découlant d'un lien à la centrale avec un service d'intervention constituaient des autres frais non déductibles du revenu. Enfin, les intérêts, en CHF 7'739.-, n'étaient pas non plus

déductibles, car ils étaient liés à un crédit de construction, ainsi que le mentionnait le libellé du compte n° 1_____.

12. Par réplique du 5 octobre 2021, les contribuables ont maintenu leurs recours.

L'AFC-GE ne distinguait pas entre un immeuble à disposition du contribuable, qui pouvait dans ce cas bénéficier de l'abattement et un immeuble momentanément inoccupable, auquel une valeur locative était attribuée.

Elle retenait à juste titre que les CHF 7'739.- constituaient des intérêts sur un crédit de construction. La construction en cause n'était pas totalement terminée. L'immeuble avait été vendu en 2015 et le bénéfice déclaré cette année-là. Cependant, leur taxation 2015 était entrée en force. Ils sollicitaient dès lors sa bienveillance, afin qu'elle admette en déduction en 2014 ces intérêts. Si elle ne donnait pas suite à leur demande, elle était invitée à dupliquer, voire à reconsidérer les taxations litigieuses.

13. Par duplique du 28 octobre 2021, l'AFC-GE a persisté dans les conclusions de sa réponse.

La notion d'occupation impliquait que le propriétaire habite effectivement l'immeuble ; il ne suffisait pas qu'il reste à sa disposition. En application des principes de périodicité et d'étanchéité des exercices fiscaux, il n'était pas possible d'admettre en 2014 une déduction qui aurait dû être déclarée en 2015. Une requête de révision ou de reconsidération, déposée au moment de la réplique, étaient irrecevables.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

3. Les recourants concluent à ce qu'aucune valeur locative ne soit attribuée à leur villa de C_____.

L'AFC-GE a déjà donné droit à cette conclusion dans ses décisions entreprises. Cela ressort de l'avis de taxation immobilier. Leur recours est dès lors dépourvu d'objet sur ce point.

4. Les recourants contestent la suppression par l'AFC-GE de l'abattement sur la valeur fiscale de ce bien immobilier.

5. L'art. 50 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) pose les principes d'estimation de la valeur des immeubles, dont notamment les villas, parcs, jardins d'agrément, ainsi que les immeubles en copropriété par étage (let. e), qui sont « estimés en tenant compte du coût de leur construction, de leur état de vétusté, de leur ancienneté, des nuisances éventuelles, de leur situation, des servitudes et autres charges foncières les grevant, de prix d'achats récents ou d'attribution ensuite de succession ou de donation et des prix obtenus pour d'autres propriétés de même nature, qui se trouvent dans des conditions analogues, à l'exception des ventes effectuées à des prix de caractère spéculatif. Cette estimation est diminuée de 4 % par année d'occupation continue par le même propriétaire ou usufruitier, jusqu'à concurrence de 40 % ».

6. L'art. 50 let. e LIPP a repris l'art. 7 let. e de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP-III - D 3 13), lequel avait, à son tour, repris pour l'essentiel le texte de l'ancien art. 48 let. e de la loi générale sur les contributions publiques (aLCP - D 3 05), de sorte que la jurisprudence rendue sous l'empire de cette dernière disposition demeure encore valable.

7. Il ressort clairement des travaux préparatoires ayant conduit à l'adoption à l'art. 48 aLCP que le propriétaire doit avoir habité d'une manière continue son immeuble pour bénéficier d'un abattement sur la valeur de ce dernier. Il est tenu compte de ce dégrèvement pour fixer la valeur locative imposable, celle-ci étant déterminée sur la base de la valeur d'estimation réduite de l'immeuble en fonction du nombre d'années d'occupation (Mémorial des séances du Grand Conseil, 1963, p. 2634-2636 ; ATA/835/2003 du 18 novembre 2003 consid. 6). Dans cet arrêt, le Tribunal administratif a retenu que deux ans d'interruption et d'occupation par un tiers locataire ne permettent pas de soutenir que le propriétaire a, d'une manière continue, habité dans son immeuble.

8. D'après la jurisprudence, même si le contribuable n'habite pas dans l'immeuble, il a droit à un abattement de 4 % par année, dès lors qu'il s'est réservé de fait l'usage du bien en raison de son droit de propriété (ATA/112/2010 du 16 février 2010). En revanche, dans le cas où l'immeuble serait loué, un abattement serait injustifié (ATA/377/2009 du 29 juillet 2009 ; JTAPI/1366/2015 du 23 novembre 2015).

9. Dans une affaire jugée le 12 novembre 2018 par le tribunal (JTAPI/1100/2018), les recourants avaient acquis une villa en 2010 mais, en raison de travaux de transformation, ne l'avaient occupée qu'en 2012, sans jamais l'avoir louée. Le tribunal a retenu qu'un abattement de 4 % se justifiait depuis l'année d'acquisition (consid. 37).

Ce jugement a été attaqué devant la chambre administrative de la Cour de justice, mais sur d'autres points que sur la question de l'abattement (ATA/858/2019 du 30 avril 2019).

10. Dans une affaire jugée le 29 juillet 2009 par le Tribunal administratif (ATA/377/2009), la recourante en cause avait, jusqu'au 30 juillet, occupé un immeuble dont elle était propriétaire à E_____ puis, dès le 1er août de la même année, emménagé dans un bien immobilier qu'elle avait acquis à F_____. À compter du 1er septembre suivant, elle avait mis en location le bien de E_____. Dans sa déclaration fiscale, elle avait sollicité un abattement de 40 % sur cet immeuble et un abattement de 4 % sur celui d'F_____, seul ce dernier ayant été accepté par l'AFC-GE.

    Le Tribunal administratif a confirmé le refus de l'AFC-GE d'accorder un abattement sur l'immeuble de E_____, relevant que le cumul des deux abattements pourrait constituer un abus de droit. Un abattement se justifierait par le fait que le propriétaire occupant son immeuble n'en tirerait aucun revenu lui permettant de s'acquitter de l'impôt, ce qui n'était plus le cas si ce bien est loué, comme en l'espèce.

    Le recours interjeté à l'encontre de cet arrêt a été déclaré irrecevable par le Tribunal fédéral (arrêt 2C_576/2009 du 24 février 2010).

11. En l'occurrence, durant l'année en cause, les recourants n'ont ni loué leur villa de C_____, ni tenté de la louer, ou de la vendre. Au contraire, il n'est contesté par aucune des parties qu'elle est demeurée inoccupée en raison des transformations qu'ils y ont fait procéder. D'ailleurs, l'autorité intimée n'a pas attribué de valeur locative à ce bien pour ce motif. Il en résulte qu'ils s'en sont réservé l'usage en raison de leur droit de propriété.

    Se fondant sur la jurisprudence (ATA/377/2009 et arrêt du Tribunal fédéral 2C_576/2009 précités), l'AFC-GE considère qu'ils n'ont pas droit à l'abattement revendiqué, dès lors qu'ils n'ont pas effectivement occupé leur villa.

    La solution ressortant des arrêts invoqués par l'autorité intimée n'est pas transposable in casu. En effet, contrairement à la contribuable ayant saisi le Tribunal administratif, les recourants n'ont jamais loué l'immeuble pour lequel ils font valoir un abattement, c'est-à-dire leur villa versoisienne et ils n'en ont donc jamais tiré de revenu. L'octroi de deux abattements ne constituerait pas un abus de droit. Dès lors qu'ils se sont réservé l'usage de leur villa de C_____ en raison de leur droit de propriété (cf. consid. 10 supra), ils peuvent prétendre à un abattement pour ce bien en 2014, peu importe qu'ils ne l'aient pas effectivement occupé.

    Le recours doit dès lors être admis sur ce point.

12. Les recourants font valoir en déduction CHF 2'592.- représentant les coûts relatifs à l'abonnement de surveillance conclu auprès de l'entreprise SIR. Ils se prévalent d'une décision de la CCRICC (DCRIC/91/2004 du 21 juin 2004).

    L'AFC-GE s'y oppose, au motif que la dépense litigieuse n'entre pas dans la catégorie des frais d'entretien d'immeuble déductibles.

13. 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 LIPP).

14. Sont notamment déductibles les frais d'exploitation, qui sont les dépenses qui présentent un lien économique ou juridique avec la possession d'un immeuble (Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2019, art. 32, p. 958, § 34).

15. Dans la DCRIC/91/2004 susmentionnée, la CCRICC a retenu que les coûts relatifs à la mise en place d'un code de sécurité à l'entrée d'un immeuble constituaient des frais d'entretien d'immeuble déductibles, dans la mesure où la mise en place d'une sécurité permettait d'éviter des atteintes à l'immeuble. La pose d'un système de code d'accès n'implique pas plus, voire moins de frais sur la durée en économisant sur les dépenses engendrées par des dommages à la propriété.

16. En revanche, dans sa décision du 13 décembre 2006 (DCRI/402/2006), la CCRICC a estimé que les frais relatifs au raccordement annuel d'un système d'alarme téléphonique ne représentaient pas des frais d'entretien d'immeuble déductibles.

17. La notice 1/2011 de l'AFC-GE du 1er février 2011 sur la déductibilité des frais d'entretien des immeubles privés (ci-après : la notice) comporte une liste non exhaustive de travaux immobiliers, qui précise s'il s'agit de frais d'entretien déductibles, d'investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement, de frais d'acquisition, de production ou d'amélioration de la fortune non déductibles, ou, enfin, d'autres dépenses non déductibles.

    Son ch. 9.2 traite des charges de copropriété, des frais d'exploitation et des frais accessoires.

    Les coûts relatifs à l'installation d'alarmes (ch. 9.2.3.2) représentent des frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune non déductibles. Les dépenses d'entretien de l'alarme (ch. 9.2.3.3) peuvent en revanche être déduites. Tel n'est pas le cas des dépenses se rapportant au lien avec la centrale et au service d'intervention (ch. 9.2.3.4).

18. L'utilisation de cette notice a été approuvée par la jurisprudence (ATA/366/2019 du 2 avril 2019).

19. En l'espèce, la dépense revendiquée ne peut être comparée à l'installation d'un code de sécurité, ni une alarme.

    Le refus de l'AFC-GE d'admettre la déduction de cette somme se révèle conforme à la jurisprudence, ainsi qu'à la notice, dont l'utilisation a été approuvée par la chambre administrative de la Cour de justice.

    En conséquence, le recours doit être rejeté sur ce point.

20. Les recourants font valoir en déduction CHF 7'739.- à titre d'intérêts débiteurs. En substance, ils auraient dû les défalquer en 2015, mais comme la taxation de cette année était entrée en force, ils sollicitaient de l'AFC-GE de pouvoir la déduire en 2014. À supposer que cette déduction ne soit pas admise en 2014, l'AFC-GE devait reconsidérer leur taxation 2015.

21. Sont déduits du revenu les intérêts passifs privés à concurrence du rendement imposable de la fortune au sens des art. 20, 20a et 21, augmenté d'un montant de CHF 50'000.- (art. 33 al. 1 let. a LIFD). L'art. 34 let. a LIPP présente une teneur similaire.

22. Selon la jurisprudence, les intérêts sur un crédit de construction ne sont pas déductibles. La qualification formelle du prêt n'est pas seule déterminante, dans la mesure où l'utilisation réelle de l'argent doit être prise en considération (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_516/2011 du 28 décembre 2011 consid. 3.1 ; ATA/746/2010 du 2 novembre 2010 consid. 2).

23. À l'instar du revenu imposable et conformément aux principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, 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). 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).

24. En l'espèce, les intérêts litigieux se rapportent à un crédit de construction. En effet, le compte n° 1_____ porte pour intitulé « compte de construction » et les recourants l'admettent. La somme de CHF 7'739.- n'est ainsi pas déductible dans son principe.

    Même si tel était le cas, les recourants ne pourraient déduire en 2014 des intérêts de dette se rapportant à 2015, sous peine d'enfreindre les principes de l'étanchéité

des exercices et de la périodicité de l'impôt. Enfin, leur conclusion tendant à ce que l'AFC-GE reconsidère leur taxation 2015, qui n'a été formée qu'au stade de la réplique, doit être déclarée tardive et, partant, irrecevable (ATA/830/2021 du 10 août 2021 consid. 2d).

25. Il résulte de ce qui précède que le recours doit être admis partiellement et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation dans le sens des considérants qui précèdent.

26. 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 obtiennent partiellement gain de cause, sont condamnés au paiement d'un émolument réduit s'élevant à CHF 500.- ; il est couvert par l'avance de frais de CHF 700.- versée à la suite du dépôt du recours.

Le solde de l'avance de frais de CHF 200.- leur sera restitué.

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 18 mai 2021 par Madame A_____ et Monsieur B_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 29 avril 2021 ;

2. l'admet partiellement ;

3. renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles décisions de taxation dans le sens des considérants ;

4. met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 500.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;

5. ordonne la restitution aux recourants du solde de l'avance de frais de CHF 200.- ;

6. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Sophie CORNIOLEY BERGER, présidente, Pascal DE LUCIA et Philippe FONTAINE, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Sophie CORNIOLEY BERGER

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière