

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4042/2024 ICCIFD

JTAPI/689/2025

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 23 juin 2025

dans la cause

Monsieur A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt fédéral direct (IFD) et les impôts cantonaux et communaux (ICC) 2023 de Monsieur A_____ (ci-après : le contribuable).
2. Le contribuable est propriétaires d'un bien immobilier sis _____ [GE] bien qu'il occupe.
3. Dans sa déclaration fiscale de 2023, le contribuable a fait valoir des charges et des frais d'entretien de CHF 20'933 pour ce bien immobilier, tant en IFD qu'en ICC (cf. feuillet D).

Ce montant correspondait à CHF 16'742.- d'honoraires d'avocat, CHF 2'396.- de divers frais d'entretien et de réparation et CHF 1'795.- d'assurance bâtiment.

Aucun justificatif relatif aux charges et frais d'entretien immobiliers revendiqués n'était joint.

4. Par bordereaux de taxation ICC et IFD 19 juin 2024, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a accepté la déduction des charges et frais d'entretien immobilier et refusé la déduction des honoraires d'avocats correspondant à un montant de CHF 16'742.-.
5. Par lettre du 2 juillet 2024, le contribuable a formé réclamation à l'encontre de ces bordereaux, contestant uniquement le refus de déduire le montant de CHF 16'742.- correspondant aux factures d'honoraires d'avocat.

Les honoraires précités étaient liés à une procédure judiciaire l'opposant au cabinet d'architecture ayant construit son bien immobilier. Un avocat avait été mandaté dans le but de contraindre le constructeur à réparer les défauts affectant ledit bien et à fournir certains documents, notamment le certificat Minergie. Ces frais étaient indispensables pour préserver la valeur de son bien immobilier. En outre, la procédure engagée contre le cabinet d'architecture avait débuté en 2019 et l'AFC-GE avait accepté la déduction de l'ensemble des honoraires d'avocat pour la période 2019 à 2022.

Il a joint son mémoire d'appel du 30 août 2023 formé auprès de la chambre civile de la Cour de justice (ci-après : la chambre civile) suite au jugement du 23 juin 2023 du tribunal de première instance dans le litige l'opposant au cabinet d'architecte.

6. Par décisions sur réclamations du 29 octobre 2024, l'AFC-GE a maintenu la taxation contestée, en précisant que les frais d'avocat n'étaient pas liés à l'acquisition d'un revenu et, par conséquent, n'étaient pas déductibles. Les déductions accordées pour les honoraires d'avocat sur la période de 2019 à 2022 l'avaient été à tort et cette erreur ne la liait pas pour l'année 2023. Partant, la décision querellée était maintenue.
7. Par acte du 28 novembre 2024, le contribuable a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) contre ces décisions, concluant à leur annulation et à la rectification de sa taxation 2023, en ce sens que

les frais de justice et honoraires d'avocat étaient déduits au titre de charges et frais d'entretien pour son bien immobilier, sous suite de frais et dépens.

Reprenant les motifs exposés dans sa réclamation, il a relevé en outre que ces honoraires, liés aux démarches judiciaires entreprises, étaient directement liés au maintien de la valeur de son bien immobilier, dans la mesure où les prestations du cabinet d'architecte n'avaient pas été exécutées, entraînant automatiquement une diminution de ladite valeur. Par ailleurs, sa cause n'était pas dépourvue de chances de succès, comme l'attestaient les pièces produites dans la procédure civile.

8. Dans sa réponse du 4 février 2025, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Elle a transmis son dossier.

Selon la jurisprudence relative aux déductions fiscales des charges et des frais d'entretien pour un bien immobilier, les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune, lesquels correspondaient à des investissements immobiliers générant une plus-value n'étaient pas déductibles. Ces dépenses se distinguaient des frais d'entretien en ce qu'elles ne visaient pas à compenser l'usure normale due à l'usage ou à l'écoulement du temps, ni à maintenir l'état d'origine du bien immobilier, mais tendaient à en améliorer l'état ou la valeur. Les honoraires d'avocat et les frais judiciaires pouvaient constituer des frais d'entretien ou d'administration d'immeubles déductibles, à condition toutefois que ces dépenses aient été engagées pour garantir la propriété ou le droit de jouissance du bien immobilier. Les frais de réparation entrepris à la suite de défauts découverts après l'achat ou la construction d'un bien immobilier ne visaient pas à rétablir une valeur antérieure, mais constituaient une rénovation assimilable à une reconstruction. De telles dépenses, bien qu'inattendues, étaient inhérentes à toute acquisition ou projet immobilier. Elles ne pouvaient dès lors pas être qualifiées de frais d'entretien déductibles mais devaient être assimilées à des investissements supplémentaires. Les moins-values immobilières, quelle qu'en était la cause, n'étaient pas déductibles du revenu. Il en découlait que les dépenses visant à compenser une telle moins-value n'étaient pas non plus admissibles en déduction, à moins d'entrer clairement dans la définition des frais d'entretien. La déduction des frais d'avocat en lien avec des défauts de construction reviendrait à faire supporter à l'État une partie de la charge financière découlant de litiges civils privés relatifs à des malfaçons, ce qui n'était pas admissible. Il appartenait au contribuable de solliciter, dans le cadre de la procédure engagée contre le cabinet d'architectes, le remboursement des frais exposés, y compris les honoraires d'avocat. Enfin, l'admission de ces frais pour les périodes fiscales 2019 à 2022 n'avait pas d'effet contraignant pour l'année 2023, en vertu des principes de périodicité et d'étanchéité des périodes fiscales.

9. Dans sa réplique du 21 février 2025, le recourant a maintenu ses conclusions.

L'AFC-GE opérait un amalgame infondé. Il ne s'agissait pas ici de frais liés à des réparations postérieures à la construction, mais bien de frais d'avocat et de justice visant exclusivement à contraindre le constructeur à exécuter des prestations

convenues, mais non exécutées. Si le litige au civil portait en partie sur des défauts, il concernait surtout l'absence de remise de documents que le constructeur aurait dû fournir, tels que le certificat Minergie, les plans d'exécution et le dossier de révision. Il n'était pas admissible d'assimiler l'absence de remise de ces documents à la découverte de défauts après la construction, d'autant plus que la remise desdits documents avait déjà été exigée avant la fin des travaux. Il renvoyait au jugement du 28 juin 2023 du tribunal civil ainsi qu'au procès-verbal de l'audience de débats principaux tenue devant le Tribunal de première instance le 4 mai 2022. Ces éléments réduisaient à néant l'argumentation de l'AFC-GE, selon laquelle le litige portait uniquement sur la réparation de défauts découverts postérieurement à la construction. L'AFC-GE elle-même rappelait par ailleurs que la jurisprudence admettait la déduction des frais d'avocat et de justice lorsqu'ils servaient à garantir la propriété foncière ou son utilisation. Il était dès lors choquant que de tels frais, engagés par un propriétaire pour recouvrer des prestations qui n'avaient pas été exécutées alors qu'il en avait payé le prix et était imposé sur la valeur locative et la fortune correspondantes, puissent être assimilés, sans autre forme de procès, à des investissements générateurs de plus-value. Il s'agissait au contraire pour le propriétaire d'être rétabli dans ses droits de propriétaire foncier, à concurrence du montant retenu par les autorités fiscales et servant de base à la taxation.

10. Dans sa duplique du 19 mars 2025, l'AFC-GE a persisté dans ses arguments et conclusions.
11. Par lettre du 24 mars 2025, le recourant a maintenu ses conclusions.

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. Le recourant sollicite la déduction d'honoraires d'avocat en CHF 16'742.- au titre de frais d'entretien de son immeuble.
4. Le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers (art. 32 al. 2 1^{ère} phr. LIFD ; art. 34 let. d de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08).

Font notamment partie des frais déductibles les frais d'avocat et de justice engagés en vue du maintien de la valeur d'une parcelle, dans la mesure où l'objet du litige concerne l'utilisation ou le maintien de la valeur d'une parcelle, ce qui inclut notamment la lutte contre les immissions excessives.

5. Ne peuvent toutefois être déduits, notamment, les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune (art. 34 let. d LIFD et 38 let. d LIPP). 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 (cf. not. arrêt du Tribunal fédéral 2C_434/2017 du 4 avril 2018 consid. 4.2 ; N. MERLINO, *in* D. YERSIN/F. AUBRY GIRARDIN [éd.] Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, n. 64 p. 687).

Sont inclus dans les travaux d'investissement non déductibles les travaux liés à la correction des défauts cachés d'un immeuble. En effet, la moins-value liée à l'apparition ou à la découverte du défaut n'est pas déductible. Le défaut se distingue ainsi de l'usure liée à l'écoulement du temps. En outre, entre la date de la constatation de la moins-value découlant du défaut et la date de la réparation du défaut, il se produit une augmentation de la valeur objective de l'immeuble, qualifiable d'investissement immobilier et fiscalement non déductible. Des dépenses d'assainissement ne peuvent être qualifiées de frais d'entretien d'immeubles déductibles lorsque les travaux entrepris n'ont servi qu'à remédier à des défauts ou dommages existant à l'origine déjà. En effet, en pareille hypothèse, il ne saurait être question de maintien ou de rétablissement d'une valeur obtenue antérieurement (arrêts du Tribunal fédéral 2C_677/2008 du 29 mai 2009 consid. 3.3 et 3.4 ; 2C_57/2008 du 11 décembre 2008 consid. 2.3, *in* RDAF 2009 II 467 ; N. MERLINO, *op. cit.*, n. 147 s p. 707 et les références citées).

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 (N. MERLINO, *op. cit.*, n. 137 p. 705 s). L'information fiscale n° 1/2021 « déductibilité des frais d'entretien des immeubles privés », publiée par l'AFC-GE le 1^{er} février 2021 (ci-après : l'information) et applicable à compter de la période fiscale 2020, 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).

6. La notice n° 1/2021 du 1^{er} février 2021, qui complète l'information précitée en détaillant 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 par exemple 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 (ATA/604/2018 du 12 juin 2018).
7. Dans un arrêt du 12 juin 2018 (ATA/604/2018), la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) a admis à titre de frais d'acquisition du revenu des honoraires d'avocat en vue d'une procédure d'encaissement de loyers impayés. Le recourant était en litige avec son frère, qui encaissait indûment ces loyers, sans les lui reverser. Les frais ainsi engagés visaient non seulement à maintenir le rendement de l'immeuble, mais également la valeur de celui-ci, et étaient liés à l'acquisition du revenu.
8. À l'instar du revenu imposable et conformément aux principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, qui s'appliquent de manière générale aux cantons (cf. ATF 137 II 353 consid. 6.1), les déductions ne sont admises que lorsqu'elles trouvent leur cause dans des événements ayant lieu durant la période de calcul (ATF 137 II 353 consid. 6.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 8.1.2 ; 2C_627/2014, 2C_628/2014 du 8 janvier 2015 consid. 6.1). En application de ces principes, chaque exercice est considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants. Le contribuable ne saurait choisir l'année fiscale au cours de laquelle il fait valoir les déductions autorisées. Chaque dépense ou recette doit être attribuée à l'exercice durant lequel est née l'obligation ou la prétention juridique (ATA/534/2018 du 29 mai 2018 consid. 7a; ATA/234/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/14/2015 du 6 janvier 2015). Plus généralement, les deux principes précités impliquent que tous les revenus effectivement réalisés, ainsi que tous les frais engagés durant la période fiscale en cause sont déterminants pour la taxation de cette période (arrêt du Tribunal fédéral 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 8.1.2 et les références citées).

En matière des frais immobiliers, dans la plupart des cantons romands (GE, VD, NE, JU), la date d'établissement de la facture par les fournisseurs est généralement retenue comme critère déterminant. Dans tous les cas, les purs paiements à l'avance, effectués en dehors de demandes d'acompte figurant dans une facture, ne sont pas encore déductibles fiscalement, car il manque le lien nécessaire entre les travaux et

la déduction. Il en va de même pour les acomptes, car le montant est encore provisoire, sujet à évolution et pas assez définitif, en raison des rabais ou suppléments possibles (Nicolas MERLINO in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la LIFD, 2^{ème} éd., 2017, p. 700 n. 116).

9. En l'espèce, le contribuable revendique la déduction d'un montant de CHF 16'742.- au titre d'honoraires de l'avocat mandaté dans le cadre d'une procédure civile engagée contre le cabinet d'architecture qui a construit son bien immobilier. Il ressort du dossier que cette procédure visait à obtenir, d'une part, la réparation de défauts affectant le bâtiment, et, d'autre part, la remise de documents contractuellement convenus, dont le certificat Minergie. Selon le recourant, ces démarches visaient à préserver la valeur de son bien immobilier, raison pour laquelle il estime que les frais en cause doivent être qualifiés de frais d'entretien ou d'administration déductibles.

Ainsi que rappelé ci-dessus, les honoraires d'avocat ne peuvent être déduits du revenu imposable que s'ils ont été engagés en vue du maintien de la valeur de la parcelle ou de l'utilisation du bien, et à condition que les démarches entreprises ne soient pas manifestement dépourvues de chances de succès. En outre, selon la jurisprudence, les dépenses exposées pour remédier à des défauts ou dommages existants dès l'origine ne peuvent être assimilées à des frais d'entretien déductibles mais doivent être considérées comme des investissements supplémentaires tendant à rehausser la valeur du bien immobilier, fiscalement non déductibles. Il en va notamment ainsi des frais liés à des travaux entrepris pour corriger des défauts de construction survenus après l'acquisition ou à la suite de la réception de l'ouvrage.

Or, en l'occurrence, les pièces produites démontrent que les honoraires litigieux ont été engagés dans le cadre d'un litige portant sur des malfaçons affectant un bien immobilier acquis récemment et l'absence de transmission de documents contractuels. Même si la remise des documents litigieux a été exigée avant la fin des travaux et qu'un engagement du constructeur est consigné dans un procès-verbal de réception provisoire, il n'est ainsi pas établi que le litige portait essentiellement sur l'usage du bien ou le maintien d'une valeur antérieure. Les condamnations au paiement et à la remise de documents par le juge civil, dans son jugement du 23 juin 2023, ne sauraient en tout état suffire à qualifier les frais exposés de dépenses d'administration ou d'entretien au sens de l'art. 32 al. 2 LIFD et de l'art. 34 let. d LIPP. Les démarches du contribuable apparaissent, au contraire, comme visant à faire valoir des droits liés à l'exécution imparfaite d'un contrat d'entreprise sur un immeuble récemment acquis, ce qui relève typiquement de l'investissement immobilier, même si la moins-value qui en résulte est réelle.

Enfin, contrairement à ce que soutient le recourant, le fait que l'AFC-GE ait admis, pour les années 2019 à 2022, la déduction de frais similaires ne saurait fonder une pratique contraignante pour l'année fiscale 2023. En vertu des principes de l'étanchéité des exercices fiscaux et de la périodicité de l'impôt, chaque période

fiscale doit en effet être appréciée de manière autonome. L'administration n'était ainsi pas liée par ses erreurs éventuelles des années précédentes.

Il s'ensuit que les frais d'avocat revendiqués pour l'année fiscale 2023, dès lors qu'ils ne présentent pas un lien direct et immédiat avec l'usage ou la préservation de la valeur imposable du bien, ne peuvent être qualifiés de frais d'entretien ou d'administration déductibles. Leur nature les rattache aux dépenses d'investissement, fiscalement non déductibles.

10. Partant, le recours doit être rejeté.
11. 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), le recourant, qui succombe, est condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.
12. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 28 novembre 2024 par Monsieur A_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 29 octobre 2024 ;
2. le rejette;
3. met à la charge du recourant, un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
4. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
5. 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 30 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: Marielle TONOSSI, présidente, Yuri KUDRYAVTSEV et Philippe FONTAINE, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Marielle TONOSSI

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière