

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1039/2021 ICCIFD

JTAPI/1269/2021

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 13 décembre 2021

dans la cause

Madame A_____ et Monsieur B_____, représentés par Me Lionel DELGADO,
avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD) 2017.
2. En 1981, Madame A_____ a reçu par donation de ses parents 50% de la parcelle n° 1_____ sise au chemin C_____ 2_____, dans la commune de D_____, sur laquelle était notamment érigée une maison comprenant deux logements.
3. Son frère, Monsieur E_____, détenait l'autre moitié du bien immobilier, sa mère occupant l'un des logements jusqu'à son décès, le 18 mars 2014.
4. Le 22 juillet 2015, suite à la mise en faillite du frère de la contribuable, cette dernière et son mari, Monsieur B_____, (ci-après : les contribuables ou les recourants), ont acquis l'autre moitié de la propriété pour la somme de CHF 1'008'000.-, devenant ainsi propriétaires de l'intégralité de l'immeuble.
5. Selon le registre de l'office cantonal de la population et des migrations, les contribuables habitent dans la maison depuis le 1^{er} février 2016.
6. Dans leur déclaration fiscale 2017, les contribuables ont fait valoir des charges et frais d'entretien du logement qu'ils occupent pour un montant total de CHF 188'341.-.
7. Par lettres des 15 mars et 13 juin 2018, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a invité les contribuables à lui remettre une copie des pièces justificatives (devis et factures) relatives aux charges et frais d'entretien déclarés pour un montant de CHF 188'341.-.
8. Par jugement du 14 janvier 2019 (JTAPI/3_____), le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) a partiellement admis le recours des contribuables concernant des frais d'entretien de l'immeuble relatifs à l'année fiscale 2016.

Les contribuables avaient alors versé à cette procédure une lettre du bureau d'architecte, datée du 23 mars 2018, indiquant qu'il avait été mandaté par eux « pour la réalisation d'un projet de rénovation et transformation de leur maison ». Elle précisait ce qui suit : « Nous vous confirmons que ce projet concerne la mise aux normes de l'ensemble de l'enveloppe du bâtiment. Soit, la toiture et les façades, le système de production de chauffage, ainsi que des modifications typologiques intérieures. Le projet autorisé dans le cadre de la DD 4_____ ne prévoit aucun agrandissement des volumes préexistants ».

9. Par bordereaux de taxation du 8 avril 2019, l'AFC-GE a fixé l'ICC 2017 à CHF 25'760.35 sur la base d'un revenu imposable de CHF 134'917.-, au taux de

CHF 131'707.-, et d'une fortune imposable de CHF 458'126.-, au taux de CHF 499'983.-. Calculé sur revenu imposable de CHF 129'100.- au taux de CHF 128'400.-, l'IFD 2017 s'est élevé à CHF 3'837.80.

Selon l'avis de taxation annexé, l'AFC-GE a admis une déduction forfaitaire au titre de charges et frais d'entretien d'immeuble de CHF 2'225.- pour l'ICC et de CHF 2'528.- pour l'IFD.

10. Par courrier du 26 avril 2019, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre de ces bordereaux de taxation ICC et IFD 2017, contestant la déduction des charges et frais d'entretien d'immeuble retenue par l'AFC-GE. Ils avaient « transformé, modifié la totalité du système de chauffage, l'isolation a été entièrement revue et transformée pour correspondre à la demande de l'OCEN d'atteindre la norme HPE (haute performance énergétique) tant sur la façade que sur la toiture, et nous avons également transformé, modifié l'atelier pour correspondre à l'exigence de l'OCIRT devant ainsi procéder au décaissement d'une partie du sous-sol en vue d'obtenir une hauteur sous plafonds requise par la norme actuelle de l'exploitation d'un bureau. Nous avons également transformé, modifié l'électricité pour satisfaire aux normes OIBT. C'est donc à juste titre que le terme « transformation » figure dans les différentes factures, mais les travaux d'ingénieurs pourront assurer que la maison n'a pas été agrandie, nous avons juste respecté les normes actuelles et transformé la bâtisse afin de respecter les exigences cantonales en matière environnementales notamment ».

Ils ont également demandé que leur appartement de Saint-Julien ne soit plus pris en compte dans leur taxation 2017, dès lors qu'il avait été vendu en janvier 2016.

11. Par courrier du 8 juillet 2019, suite à un entretien avec l'AFC-GE, les contribuables ont produit des justificatifs complémentaires concernant les dépenses sur leur immeuble.
12. Par lettre du 17 juillet 2019, l'AFC-GE a informé les contribuables que les montants engagés au titre de frais d'entretien (pour un total final d'environ CHF 2'180'000.- à l'achèvement des travaux) étaient plus élevés que le prix consenti pour l'achat du bien avant rénovation. Les travaux étaient menés globalement avec la volonté de remettre à neuf le bien dans son ensemble dans le but de créer des logements ou des locaux mis en location qui n'existaient pas avant la rénovation, ou qui du moins n'étaient pas utilisés comme tels. Partant, ces travaux devaient être considérés comme équivalant à une reconstruction du bien immobilier, conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral et du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal), ainsi qu'à l'Information n. 1/2011 à laquelle les contribuables s'étaient référés.

En l'absence d'une vue d'ensemble du dossier, les charges et frais d'entretien admis en déduction pour un total de CHF 181'192.- en 2015 et 2016 n'auraient

pas dû l'être. Toutefois, dès lors que ces taxations étaient entrées en force, elles ne seraient pas rectifiées. S'agissant de l'année fiscale 2017, le montant retenu pour la déduction des charges et frais d'entretien d'immeuble ne serait pas revu, nonobstant les justificatifs complémentaires remis.

13. Par courrier de leur mandataire du 31 octobre 2019, les contribuables ont notamment expliqué que, selon le rapport d'expertise effectué sur demande de l'office des faillites, la valeur vénale de l'immeuble avait été estimée à CHF 2'520'000.-, mais celui-ci nécessitait des travaux indispensables pour « maintenir la construction en l'état ». Leur projet était d'acquérir l'intégralité de l'immeuble pour en faire leur résidence principale et ainsi revenir vivre en Suisse. À l'origine, cet immeuble abritait un atelier au rez-de-chaussée inférieur, mais après rénovation, celui-ci conservait sa vocation de local commercial, puisqu'il était désormais loué à la fiduciaire du contribuable (personne morale).
14. Par décisions sur réclamation du 15 février 2021, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation et remis aux contribuables des bordereaux rectificatifs ICC/IFD 2017 prenant en compte la vente de l'appartement de Saint-Julien.

En revanche, les déductions au titre de charges et frais d'entretien de l'immeuble restaient inchangées pour les motifs suivants :

« En effet, ne sont pas déductibles, les travaux qui apportent une plus-value à l'immeuble et augmentent ainsi sa valeur vénale, les travaux qui visent une augmentation à long terme du rendement immobilier, la transformation totale ou partielle d'un immeuble et le changement d'affectation de l'immeuble (Information n. 1/2011 ; point 3.1).

Dans son arrêt 2C_5_____ du 4 septembre 2014, le Tribunal fédéral précise la notion de construction nouvelle au sens économique. Si un immeuble est transformé pour être destiné à de nouvelles fonctions, les dépenses y relatives ne sont pas déductibles. C'est notamment le cas lorsque le bâtiment est, tout ou en partie, d'abord vidé de ses structures internes, puis réaménagé par une nouvelle distribution de pièces.

On est également en présence d'une construction partiellement ou entièrement nouvelle lorsque la transformation de l'immeuble ou de certaines parties de celui-ci sert essentiellement à créer plus de surface habitable. Un tel agrandissement de la surface habitable est comparable d'un point de vue économique à la construction de nouvelles pièces d'habitation.

Les mesures d'économie d'énergie en relation avec des constructions nouvelles ne sont pas déductibles. En effet le coût de construction nouvelle ne saurait être mixte, c'est-à-dire partiellement pour des installations censées maintenir la valeur de l'immeuble et partiellement pour des installations censées augmenter la valeur

du même immeuble. Selon l'art. 34 let. d LIFD, les dépenses en question constituent toujours un coût de construction non déductible.

Considérant :

La modification de limites de zones du 3 juin 2016 (L 11806) par laquelle la parcelle 1_____ est passée en zone 4B protégée où des activités commerciales peuvent être autorisées.

La demande d'autorisation de construire DD 6_____/1 acceptée le 21 août 2017 pour la transformation des ateliers en bureau et le réaménagement des appartements.

Le coût des travaux engagés pour un total final de CHF 1'951'423.- soit un montant plus élevé que le prix consenti pour l'achat du bien avant rénovation.

La création de surfaces de logement ou de locaux mis en location qui n'existaient pas avant la rénovation, ou qui du moins n'étaient pas utilisés comme tels.

Un rapport d'expertise du 26 septembre 2014 qui fixait à CHF 80'000.- le montant total des travaux à réaliser pour permettre de maintenir les bâtiments en l'état, en proportion de la valeur vénale de la qualité du site.

Nous confirmons que nous ne pouvons pas considérer les travaux engagés à hauteur de CHF 200'488.- pour la période fiscale 2017 comme des frais d'entretien déductibles ».

15. Par acte du 19 mars 2021, sous la plume de leur mandataire, les contribuables ont recouru contre ces décisions sur réclamation auprès du tribunal de céans, concluant principalement, sous suite de frais et de dépens, à leur annulation, ainsi qu'à celle des bordereaux de taxation ICC/IFD 2017 du 8 avril 2019, et à la déduction des travaux d'entretien à hauteur de CHF 158'407.- pour ces deux impôts. Subsidièrement, à ce qu'il soit dit que l'AFC-GE procédera à une nouvelle analyse concrète, détaillée et technique des travaux d'entretien, afin de déterminer les dépenses déductibles en 2017.

S'agissant de dépenses ayant un caractère mixte, à la fois d'entretien et d'investissement, les dépenses devaient être ventilées entre ces deux catégories, excluant ainsi l'approche globale de la notion d'entretien suivie par l'AFC-GE.

Les travaux n'avaient pas pour but d'agrandir l'espace habitable de l'immeuble, ni d'aménager une pièce nouvelle. Pendant toute la durée de ceux-ci, ils avaient toujours habité dans leur maison, ce qui démontrait qu'ils étaient parfaitement supportables et d'importance raisonnable et excluait de les qualifier de reconstruction totale du bâtiment.

Sur un coût total de CHF 200'488.- pour l'année en cause, les travaux d'entretien (déductibles) se montaient à CHF 158'407.- et le solde (non déductible) de CHF 42'081.- représentait des travaux d'investissement.

S'agissant de l'analyse des travaux de rénovation à prendre en compte, la jurisprudence du Tribunal fédéral procédait à une approche individuelle et technique, au contraire de celle englobante appliquée par l'autorité intimée.

Le fait que le coût des travaux dépasserait le prix d'acquisition de l'immeuble ne s'opposait pas à leur déductibilité. D'ailleurs, le coût total des travaux était inférieur à la valeur vénale de l'immeuble de CHF 2'520'000.-. Il fallait tenir compte des travaux destinés à économiser de l'énergie, lesquels étaient entièrement déductibles. En outre, le rapport d'expertise du 26 septembre 2014, qui fixait à CHF 80'000.- le montant total des travaux à réaliser pour permettre de maintenir les bâtiments en l'état, ne déterminait qu'un strict minimum pour éviter que le bâtiment ne perde plus de valeur. Il n'était pas pertinent pour juger si d'autres travaux étaient déductibles.

Les travaux effectués ne pouvaient pas être qualifiés de nouvelle construction, dès lors qu'ils n'avaient pas pour but d'agrandir la surface habitable ni ne tendaient à une refonte complète de l'aménagement intérieur.

Enfin, l'AFC-GE n'avait pas procédé à la déduction des dépenses d'économie d'énergie et de protection de l'environnement, considérant à tort les travaux entrepris comme s'apparentant à une construction nouvelle.

16. Selon le susdit rapport d'expertise du 26 septembre 2014, que les recourants ont versé à la procédure, la parcelle n° 1_____ comportait un bâtiment n° 7_____, construit peu avant 1970, de deux logements comprenant chacun un rez-de-chaussée et un étage et dont l'état général était jugé satisfaisant, à savoir :

- séjours : bon état, entretenus ;
- chambres réhabilitées : bon état, en ordre, entretenues ;
- chambres de la partie Est : état moyen, désuets ;
- cuisines : bon état, en ordre, entretenues. La cuisine de la partie Est est d'origine ;
- bains : installation simple, entretenue. Désuète pour la partie Est ;
- production de chaleur : au mazout, en fin de vie ;
- distribution de chaleur : par radiateurs, en ordre ;
- distribution électrique : ancienne, puissance faible. À rénover ;

- toiture : en ordre ;
- fenêtres : en bois, d'origine. Peintures à faire sur les parties exposées ;
- volets : en bois peint, stores aluminium aux lucarnes. à rénover à moyen terme.
- façades : crépi sur maçonnerie. En ordre, d'origine.

La parcelle comportait deux autres bâtiments (n°8_____ et n° 9_____), qui étaient d'anciens garages transformés respectivement en habitation et en surface commerciale dans les années 1980. Le premier comprenait une chambre, une cuisine, ainsi qu'une salle d'eau, et était loué CHF 1'950.- par mois. Le second bâtiment abritait un grand bureau avec douche/WC et était loué CHF 1'100.- par mois.

17. Dans sa réponse du 21 juin 2021, l'AFC-GE a conclu à ce qu'il lui soit donné acte de ce qu'elle acceptait, au titre de frais d'entretien immobilier, la déduction d'une facture du 29 septembre 2017 de CHF 3'209.50 concernant les primes d'assurance du bâtiment. Pour le surplus, elle a conclu au rejet du recours.

Se référant principalement à un arrêt du Tribunal cantonal du canton du Jura du 18 décembre 2017 (RDAF 2018 II 686), l'AFC-GE a considéré que, compte tenu de leur ampleur, les travaux entrepris par les recourants devaient être considérés comme une rénovation complète du bien immobilier, équivalant à une démolition suivie d'une reconstruction.

Les travaux avaient notamment porté sur le changement de fenêtres et de portes, la maçonnerie, la réfection de l'ensemble des sanitaires, la réfection du réseau électrique, les façades et la toiture, le relèvement des niveaux du terrain, la charpente, la ferblanterie, la couverture, le désamiantage, la pose de carrelage, ainsi que le changement des stores et des volets. Ils portaient également sur l'ensemble de la ventilation et du chauffage de tout le logement, ainsi que le chauffage au sol dans le bureau commercial dont la hauteur sous plafond a été augmentée. Divers agrandissements des ouvertures et des fenêtres sur la façade et dans le bureau avaient également été effectués, permettant ainsi de créer l'entrée de la fiduciaire. Ils ont aussi consisté en la suppression d'un mur entre le séjour et la cuisine, la création d'une avancée sur la terrasse et ont touché la véranda. En outre d'importantes démolitions avaient été effectuées selon une facture du 6 novembre 2017. Il ne s'agissait dès lors ni d'un simple rafraîchissement général ni d'une simple rénovation, mais de dépenses d'investissement non déductibles.

Le bâtiment ayant ainsi subi une profonde transformation, sa valeur fiscale déclarée par les contribuables avait fortement augmenté, passant de CHF 1'251'530.- en 2015 à CHF 3'862'435.- (CHF 1'166'400.- pour la partie occupée et CHF 2'696'035.- pour celle louée) en 2019, soit une hausse de 67,6%.

Alors que l'expertise du 26 septembre 2014 estimait à CHF 80'000.- les travaux d'entretien pour le maintien de la construction en l'état, les recourants estimaient le montant des travaux à CHF 1'951'423.-, ce qui ne pouvait être considéré comme du simple entretien. Ainsi, vu leur ampleur et dès lors qu'ils touchaient tous les éléments de la construction, ces travaux étaient pratiquement comparables à une nouvelle construction, dont les coûts y afférents n'étaient pas déductibles. Il en allait de même des éventuelles dépenses d'économie d'énergie, qui ne pouvaient pas être déduites lorsqu'elles concernaient des bâtiments neufs.

18. Par réplique du 15 juillet 2021, les recourants ont persisté dans les conclusions de leur recours. Contrairement à ce que considérait l'autorité intimée, les travaux entrepris ne constituaient pas une construction nouvelle (partielle). Ceux-ci n'avaient entraîné aucun agrandissement de l'espace habitable. Les juges jurassiens avaient d'ailleurs nié la présence d'une construction nouvelle (partielle), cela malgré l'importance des travaux entrepris, et renvoyé la cause à l'autorité inférieure, afin que celle-ci procède à une analyse basée sur une approche individuelle partielle, objective et technique ventilant les dépenses ayant un caractère mixte (entretien et investissement). L'approche « économique globale » retenue par l'AFC-GE était incompatible avec le droit fédéral. De plus, les travaux destinés à économiser de l'énergie étaient déductibles indépendamment de leur nature (entretien ou plus-value). Par ailleurs, les recourants ne prétendaient pas à la déductibilité de l'intégralité des travaux, mais uniquement de ceux afférents à l'entretien, soit CHF 158'407.-, lesquels n'avaient pas été effectués durant plus de quarante ans. Le solde de CHF 42'081.- correspondait à des dépenses d'investissement non déductibles fiscalement.

L'augmentation de la valeur fiscale ne résultait pas des travaux entrepris, mais de la location du rez-de-chaussée inférieur à la fiduciaire du recourant.

Le fait qu'ils aient pu habiter l'immeuble pendant toute la durée des travaux de cinq ans démontrait l'absence d'une « construction nouvelle (partielle) ». Dans le cas contraire, ils n'auraient pas pu y habiter.

Enfin, le rapport d'expertise établi à la demande de l'office des faillites n'était pas pertinent fiscalement, dès lors qu'il avait servi à déterminer le prix de vente de la part du frère de la recourante.

19. Dans sa duplique du 6 août 2021, l'AFC-GE a persisté intégralement dans les considérants et les conclusions de sa réponse du 21 juin 2021. L'arrêt jurassien était pertinent, car il rappelait les conditions essentielles permettant d'admettre des frais d'entretien d'immeuble, son résultat importait peu. Les travaux entrepris dans le présent cas d'espèce avaient notamment permis de louer un local commercial, ce qui n'était pas le cas auparavant, et avait ainsi augmenté la valeur du bien. Il ne s'agissait donc pas d'un simple entretien de l'immeuble.

20. Par courrier du 19 août 2021, les recourants ont souligné le fait que la surface habitable n'avait pas été agrandie. En raison de travaux d'isolation thermique, seule l'enveloppe du bâtiment avait été très légèrement agrandie. L'avancée de 1.20 mètres sur la façade côté sud-ouest du rez-de-chaussée n'avait pas conduit à une augmentation de la surface habitable, dès lors qu'elle était faite de manière inclinée, le toit de la maison n'ayant pas bougé. Par ailleurs, le local commercial au sous-sol de la maison était déjà chauffé avant les travaux, de sorte que ceux-ci ne visaient pas un changement d'affectation afin de rendre habitable cette partie de la maison, car elle l'était déjà. Dès lors, on ne pouvait pas qualifier les travaux entrepris de « construction nouvelle ». Ils persistaient dans les conclusions de leur recours.
21. Par lettre du 1^{er} septembre 2021, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions précédentes. L'agrandissement de la surface n'était pas seul déterminant pour qualifier les travaux de « construction nouvelle ». Une transformation profonde du bâtiment, sans que l'enveloppe ne soit touchée, comme en l'occurrence, entrait également dans cette définition.

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. En premier lieu, il sera donné acte à l'AFC-GE de ce qu'elle accepte, au titre de frais d'entretien, la déduction d'une facture du 29 septembre 2017 de CHF 3'209.50 concernant les primes d'assurance du bâtiment.
4. Les recourants concluent à la déduction d'un montant de CHF 158'407.- au titre de travaux d'entretien.
5. En vertu de l'art. 32 al. 2 LIFD, 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.

6. Les dispositions d'exécution se trouvent dans l'ordonnance du Conseil fédéral sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct du 24 août 1992 (RS 642.116), ainsi que dans les deux ordonnances prises sur cette base, respectivement, par le DFF (ordonnance sur les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables du 24 août 1992 - RS 642.116.1) et par l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) (ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct du 24 août 1992 - RS 642.116.2).

Ainsi, 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 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 (art. 5 de l'ordonnance précitée du Conseil fédéral). Sont en particulier déductibles au titre de 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 ch. 1 de l'ordonnance précitée de l'AFC-CH).

En revanche, les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de la fortune ne sont pas déductibles (art. 34 let. d LIFD). Ces derniers constituent en effet des dépenses d'investissement immobilier ayant pour effet d'apporter une plus-value à l'immeuble (Yves NOËL, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd., 2017, p. 790 n. 16 ad art. 34).

7. Dans le canton de Genève, en conformité avec 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), l'art. 34 let. d de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) prévoit que sont déductibles 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. Pour son propre logement, le contribuable peut faire valoir une déduction forfaitaire au lieu du montant effectif de ces frais et primes. Le Conseil d'État arrête ces déductions forfaitaires.

À l'instar de l'art. 34 let. d LIFD, les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de la fortune ne sont pas déductibles (art. 38 let. d LIPP).

8. Les dispositions fédérales et cantonales susmentionnées étant d'une teneur similaire, la jurisprudence et la doctrine développées en matière d'IFD vaut également pour l'ICC.

9. 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. Autrement dit, il s'agit de maintenir la source de revenu que représente le bien immobilier pour le contribuable, que ce revenu soit le loyer, en cas de bien loué, ou la valeur locative, en cas de bien occupé.

Les frais d'entretien au sens étroit peuvent être subdivisés en frais d'entretien courants ou de maintenance (a), frais de remise en état (b) et coût de remplacement de vieilles installations (c).

Ces dépenses se produisent à des intervalles fixes et réguliers, correspondant soit à l'année, pour la première catégorie de travaux, soit à des durées supérieures à un an, mais correspondant dans tous les cas à la durée de vie des installations et des travaux pour les deux dernières catégories (Nicolas MERLINO, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd., 2017, p. 687-688 n. 64 et 65 ad art. 32).

Pour que les frais d'entretien immobilier soient déductibles, l'art. 32 al. 2 LIFD n'exige toutefois pas qu'ils soient absolument nécessaires à un moment précis. Il suffit, en principe, que l'on soit en présence de travaux d'entretien qui sont nécessaires et doivent être effectués tôt ou tard, dans une fourchette temporelle aux alentours des échéances prévues par les statistiques relatives à la durée de vie des diverses composantes d'un immeuble, établies par les milieux immobiliers.

Cette souplesse en matière de timing prend en compte le fait que les travaux de remise en état ne sont souvent pas tous effectués exactement lors de l'échéance de la durée de vie de chaque installation.

Au contraire, on attend souvent que plusieurs installations différentes approchent de la fin de leur vie pour faire une rénovation globale, laquelle sera souvent prématurée pour certaines installations et tardive pour d'autres (Nicolas MERLINO, op. cit., p. 688-690 n. 67 et 68 ad art. 32).

10. La qualification de dépense d'investissement immobilier correspond à la notion de frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de la fortune de l'art. 34 let. d LIFD. Elle peut s'appliquer également dans d'autres hypothèses que la construction initiale de l'immeuble, qui présentent des similitudes avec une nouvelle construction d'immeuble, telles l'agrandissement d'un immeuble, la reconstruction d'un immeuble après sa destruction ou un réaménagement intérieur des pièces et des volumes d'un immeuble. Dans ce dernier cas, les frais liés à la modification des volumes et à la disposition intérieure des pièces (murs) sont des frais d'investissement qui ne sont pas déductibles de l'impôt sur le revenu, dans la mesure où on dépasse le simple entretien d'immeuble défini comme la réparation des atteintes liées à l'usure et au temps. Il ne s'agit plus du même immeuble dont on assure le simple maintien de valeur, mais d'un immeuble que l'on modifie. Sont

également qualifiées de dépenses d'investissement non déductibles les dépenses liées à la construction d'installations nouvelles, même si celles-ci sont faites dans un immeuble qui existait déjà auparavant, telles la création de lucarnes nouvelles dans des combles précédemment non aménagés, transformées en pièces habitables. Dans les cas de rénovation d'immeubles, les dépenses d'investissement non déductibles sont celles qui transforment un immeuble en le mettant dans un meilleur état, en améliorant ses qualités techniques et objectives, ses fonctionnalités, son confort, sa valeur d'usage et, partant, qui augmentent la valeur de cet immeuble (Nicolas MERLINO, op. cit., p. 706 n. 140 à 144 ad art. 32).

11. La question de la délimitation entre frais d'entretien (sans plus-value) et dépenses d'investissement (à plus-value), fondamentale en matière de rendement de fortune, se pose avec une acuité particulière en matière immobilière. Des règles particulières s'appliquaient, par le passé, dans le cadre de la pratique Dumont, désormais abolie. Cette ancienne pratique, fondée sur une approche économique globale et non technique et individuelle, consistait à refuser la déduction des dépenses d'entretien engagées par un contribuable durant la période qui suit l'acquisition de l'immeuble, généralement cinq ans, pour remettre en état un bien nouvellement acquis dont l'entretien avait été négligé par le précédent propriétaire, car ces frais étaient alors qualifiés de frais de quasi-acquisition d'immeuble. Cette ancienne pratique étant toutefois désormais abolie, il en va de même, avec elle, de ses méthodes différentes d'analyse (Nicolas MERLINO, op. cit., p. 681 n. 43 ad art. 32).

Vu que la pratique Dumont ne s'applique plus depuis 2010, l'analyse est désormais basée exclusivement sur une approche individuelle partielle, objective et technique, qui est axée sur le coût de remplacement des installations à la date des travaux, coût qui est pris en compte séparément pour chacune des installations touchées par la dépense concernée. Ce coût correspond à la valeur à neuf du jour payée lors du remplacement ou de la rénovation de l'installation concernée, pour obtenir une installation nouvelle de qualité identique à celle qui existait à l'origine, à la date de la construction initiale de l'immeuble. Ainsi, la valeur résiduelle (réduite par la vétusté) de cette installation à la date postérieure de l'acquisition de l'immeuble (ou des travaux) est ignorée. Pour la détermination d'une plus-value éventuelle ou de frais d'entretien déductibles, seule la valeur initiale de l'installation indexée à aujourd'hui est pertinente pour l'analyse (Nicolas MERLINO, op. cit., p. 682 n. 44 et p. 684 n. 52 ad art. 32).

12. En présence de dépenses ayant un caractère mixte, à la fois d'entretien et d'investissement, la dépense doit être ventilée entre ces deux catégories, sur la base d'une estimation de chaque composante. Le Tribunal fédéral (arrêt 2C_674/2014 et 675 du 11 février 2015 consid. 4.2) relève dans ses derniers arrêts la difficulté à distinguer les dépenses d'entretien et les dépenses de plus-value en cas de double fonction d'une rénovation, notamment pour le

remplacement d'une cuisine, de sanitaires ou de sols, de qualité standard, par des installations nouvelles dépassant le standard actuel, par leur valeur ou leur qualité supérieures, avant de conclure qu'il n'y a pas de déduction totale possible, mais qu'une répartition proportionnelle est à faire (Nicolas MERLINO, op. cit., p. 691 n. 74 ad art. 32).

13. Cela étant, le Tribunal fédéral a retenu qu'une rénovation totale, qui équivaut pratiquement à une nouvelle construction, constitue une construction du point de vue fiscal, raison pour laquelle les frais y afférents ne sont pas déductibles au titre de l'impôt sur le revenu. Un bien immobilier transformé et affecté à de nouveaux buts constitue une construction lorsque la « rénovation » est comparable dans son ensemble à une nouvelle construction. L'aménagement de bâtiments ou de parties de bâtiments doit également être considéré comme une nouvelle construction (partielle) du point de vue fiscal, lorsque l'objectif premier est d'agrandir l'espace habitable. D'un point de vue économique, un tel agrandissement équivaut à la construction ou à l'aménagement de pièces d'habitation supplémentaires. Toutes les mesures qui rendent possible l'agrandissement du logement ou tous les coûts directement liés à l'agrandissement doivent être considérés comme une construction. C'est donc à juste titre que la pratique administrative n'admet pas la déduction de frais au titre de l'impôt sur le revenu, notamment en cas d'aménagement de combles avec création de chambres ou d'appartements. Dans tous ces cas, il convient d'appliquer une approche globale et de refuser la déduction de l'ensemble des travaux d'entretien effectués (arrêts 2C_242/2020 du 23 septembre 2020 consid. 2.1 à 2.4 ; 2C_356/2017 du 10 novembre 2017 consid. 4.1 ; 2C_153/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 et 2.3 ; 2C_233/2011 du 28 juillet 2011 consid. 3.2).
14. En date du 1er février 2011, l'AFC-GE a publié l'Information n. 1/2011 traitant de la déductibilité des frais d'entretien des immeubles privés sur le plan de l'ICC et de l'IFD.

Cette Information est complétée par la notice n. 1/2011, qui détaille de manière non exhaustive la qualification de certaines dépenses et leurs incidences en relation avec leur déductibilité fiscale (ICC et IFD).

15. Si les directives, circulaires ou instructions émises par l'administration ne peuvent contenir de règles de droit, elles peuvent cependant apporter des précisions quant à certaines notions contenues dans la loi ou quant à la mise en pratique de celle-ci. Sans être lié par elles, le juge peut néanmoins les prendre en considération en vue d'assurer une application uniforme de la loi envers chaque administré. Il ne doit cependant en tenir compte que si elles respectent le sens et le but de la norme applicable. En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (ATF 133 II 305 consid. 8.1 ; 121 II 473 consid. 2b ; 117 Ib 225 consid. 4b ; ATA/265/2016 du 22 mars 2016 consid. 5 ; ATA/87/2015 du 20 janvier 2015 consid. 7a).

Émise par l'autorité chargée de l'application concrète d'une loi, l'ordonnance administrative est un mode de gestion : elle rend explicite une ligne de conduite, permet d'unifier et de rationaliser la pratique, assure ce faisant aussi l'égalité de traitement et la prévisibilité administrative et facilite le contrôle juridictionnel, puisqu'elle dote le juge de l'instrument nécessaire pour vérifier que l'administration agit selon des critères rationnels, cohérents et continus, et non pas selon une politique virevoltante du cas par cas (Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, Droit administratif, vol. I, 3ème édition, 2012, p. 426-427).

16. Sous cet angle, l'Information et la notice n. 1/2011 peuvent être prises en considération (cf. JTAPI/510/ 2017 du 15 mai 2017 ; JTAPI/1440/2014 du 19 décembre 2014). Elles restent valables pour l'année en cause, bien qu'elles aient été remplacées par l'Information n. 1/2021 et la notice n. 1/2021 du 1er février 2021 à compter de la période fiscale 2020.
17. Ainsi, 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. Sont réputés comme tels les 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'installation dans des bâtiments existants. Ces frais, déductibles à 100%, sont notamment : les mesures tendant à réduire les déperditions énergétiques de l'enveloppe du bâtiment ; les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie dans les installations du bâtiment ; les analyses énergétiques et les plans directeurs de l'énergie ; le renouvellement d'appareils ménagers gros consommateurs d'énergie, tels que cuisinières, fours, réfrigérateurs, congélateurs, lave-vaisselle, lave-linge, etc. qui font partie de la valeur de l'immeuble. Lorsque tout ou partie de ces mesures sont subventionnées par la collectivité publique, la déduction se limite aux frais effectivement supportés par le contribuable. En cas de construction nouvelle, ces investissements font partie du coût de construction et ne sont, à ce titre, pas déductibles (Information n. 1/2011, ch. 2.1.4).
18. En l'espèce, le bâtiment n° 7 _____, qui comprenait deux appartements, datait d'un peu avant 1970. La mère de la recourante y habitait jusqu'à son décès en mars 2014, ainsi que son frère. Suite à la faillite de ce dernier, en juillet 2015, les recourants ont racheté sa part et sont allés habiter dans la maison à partir de février 2016.

Les recourants ont aussitôt fait procéder à d'importants travaux de rénovation et de transformation, améliorant notamment l'isolation du bâtiment (toiture, façades, fenêtres et portes) et le système de chauffage, afin d'économiser l'énergie et correspondre ainsi à la norme HPE. Selon la lettre de l'architecte du 23 mars 2018, ces travaux ne prévoyaient aucun agrandissement des volumes préexistants.

Les rénovations ont également concerné la maçonnerie, la réfection de l'ensemble des sanitaires, la réfection du réseau électrique, le relèvement des niveaux du terrain, la charpente, la ferblanterie, le désamiantage, la pose de carrelage, ainsi que le changement des stores et des volets. Selon l'AFC-GE, ils ont aussi consisté en la suppression d'un mur entre le séjour et la cuisine, la création d'une avancée sur la terrasse et ont touché la véranda.

Par la même occasion, les recourants ont transformé le local commercial préexistant au sous-sol du bâtiment, afin d'y installer la fiduciaire du recourant. Ils ont ainsi augmenté la hauteur sous plafond et procédé à divers agrandissements des ouvertures et des fenêtres sur la façade permettant l'accès à la fiduciaire.

19. Au vu du rapport d'expertise du 26 septembre 2014, les appartements étaient tout à fait habitables. Ils n'avaient pas fait l'objet de rénovations depuis la construction de la maison, mais compte tenu de la durée de vie des installations le remplacement de celles-ci pouvait s'avérer justifié.

La suppression d'un mur entre le séjour et la cuisine ne saurait constituer à proprement parler une extension de l'espace habitable. Le coût de cette transformation représente des frais d'investissement non déductibles. Il en va de même des travaux d'aménagement des locaux destinés à la fiduciaire.

20. En outre, contrairement à ce qu'a indiqué l'AFC-GE dans la décision attaquée, le coût total des travaux de CHF 1'951'423.- était certes plus élevé que le prix payé par les recourants pour acquérir le 50% de l'immeuble, mais il restait bien en dessous de la valeur vénale résultant du susdit rapport d'expertise du 26 septembre 2014, à savoir CHF 2'520'000.-.
21. Dans ces conditions, c'est à tort que l'autorité a suivi une approche globale et rejeté l'intégralité du coût des travaux effectués durant l'année en cause, estimant que les recourants avaient fait exécuter une rénovation totale équivalant pratiquement à une nouvelle construction d'un point de vue fiscal.
22. Dans le cas présent, vu les travaux réalisés dans l'immeuble, comprenant des frais déductibles d'investissement destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement, des frais d'entretien déductibles et des frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune non déductibles, l'AFC-GE aurait dû procéder à une analyse individualisée des factures présentées basée exclusivement sur une approche individuelle partielle, objective et technique.
23. Pour les dépenses ayant un caractère mixte (à la fois d'entretien et d'investissement), l'AFC-GE devra les ventiler entre ces deux catégories sur la base d'une estimation de chaque composante.

24. Dès lors que l'autorité intimée doit encore procéder à cette analyse, le montant des travaux d'entretien (CHF 158'407.-) dont les recourants ont sollicité la déduction ne saurait être confirmé en l'état.
25. Il s'ensuit que les décisions contestées doivent être annulées et le dossier renvoyé à l'AFC-GE afin qu'elle arrête (cf. art. 123 al. 1 LIFD et 25 al. 1 LPFisc), en collaboration avec les recourants (cf. art. 126 al. 1 et 2 LIFD et 31 al. 1 et 2 LPFisc), le montant des frais effectifs déductibles, étant précisé que ces derniers ont produit les justificatifs des frais dont ils avaient fait état dans leur déclaration fiscale 2017.
26. Par conséquent, le recours sera partiellement admis.
27. Vu l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 141 al. 1 LIFD et 52 al. 1 LPFisc, a contrario, et art 87 al. 1 et 3 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). Une indemnité de procédure de CHF 1'300.-, à la charge de l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, sera allouée aux recourants (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 19 mars 2021 par Madame A_____ et Monsieur B_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 15 février 2021 ;
2. l'admet partiellement ;
3. renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles décisions de taxation dans le sens des considérants qui précèdent ;
4. donne acte à l'AFC-GE de ce qu'elle accepte, au titre de frais d'entretien, la déduction d'une facture du 29 septembre 2017 de CHF 3'209.50 concernant les primes d'assurance du bâtiment ;
5. renonce à percevoir un émolument et ordonne la restitution aux recourants de l'avance de frais de CHF 700.- ;
6. condamne l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, à verser aux recourants une indemnité de procédure de CHF 1'300.- ;
7. 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: Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST, présidente, Pascal DE LUCIA et Philippe FONTAINE, juges assesseurs

Au nom du Tribunal :

La présidente

Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière