

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/569/2024 ICCIFD

JTAPI/832/2024

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 26 août 2024

dans la cause

Monsieur A_____, représenté par ORGECO, Organisation et Gestion Commerciales SA, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Monsieur A_____ (ci-après le recourant ou le contribuable) et Madame B_____, tous deux célibataires, sont copropriétaires, à 50% chacun, de trois parts de propriété par étages (ci-après PPE) n° 1_____ (lot 1.06, caveau au rez-de-chaussée), n° 2_____ (lots 2.07 et 3.05, appartement de 7,5 pièces aux 1^{er} au 2^{ème} étages) et n° 3_____ (lot 3.07, appartement de 7,5 pièces au 2^{ème} étage) de la parcelle n° 4_____, sise C_____ 5_____ commune de D_____.
2. Le contribuable et Madame B_____ sont taxés de manière séparée.
3. Ils ont déposé leurs déclarations fiscales 2022 le 1^{er} septembre 2023 par l'intermédiaire de la fiduciaire E_____.
4. Sur le formulaire « Charges et frais d'entretiens des immeubles » de sa déclaration fiscale, le contribuable a déclaré, comme « frais d'entretien » (ENT) des trois parts de PPE susmentionnées, des montants de CHF 1'021.- (travaux de réfection peinture, F_____ SA), de CHF 15.- (divers petit matériel, G_____), de CHF 318.- (système d'alarme, H_____), de CHF 92.- (dépannage chauffage, I_____) et de CHF 80'721.- (extension appartement, F_____ SA).

Ces postes représentaient, avec l'impôt immobilier complémentaire (ci-après : IIC) en CHF 495.- et les charges de PPE en CHF 5'335.-, un montant total de CHF 87'997.-, qualifié de frais d'entretien effectifs entièrement déductibles (ECO+ENT).

Aucun montant n'était mentionné dans les sous-rubriques « Frais d'acquisition, de production ou d'amélioration » (FAPA) et « Autres frais » (AUT) de la déclaration fiscale précitée.

5. Etait notamment annexé à la déclaration fiscale du contribuable un devis établi par F_____ SA le 13 octobre 2021 pour l'extension d'un appartement.

Ce devis faisait notamment état de travaux de « courant fort » (J_____ SARL), de l'installation d'un chauffage par air chaud avec déshumidification (K_____ SARL), de fourniture de mobilier pour le caveau et pour la cuisine, d'un changement des faces de cuisine (L_____ SA), ainsi que de travaux de doublages et de traitement des pierres (M_____ SA).

Le prix final s'élevait à CHF 180'000.-. Selon une note manuscrite sur le devis, le total payé au 11 mars 2022 s'élevait à CHF 161'442.-.

6. Par courrier du 18 septembre 2023, le contribuable a transmis à l'AFC-GE le décompte de frais de chauffage et d'eau chaude 2022 relatif aux lots de PPE susmentionnés, d'un montant de CHF 3'752.-, et a demandé que ces frais soient comptabilisés pour l'année fiscale 2022.
7. L'AFC-GE a taxé le contribuable pour les impôts cantonaux et communaux 2022 (ci-après : l'ICC) et l'impôt fédéral direct 2022 (ci-après : l'IFD) le 18 octobre 2023.

A teneur des avis de taxation immobiliers ICC et IFD, les charges et frais d'entretien de l'appartement correspondant aux parts de PPE n° 2_____ et n° 3_____, classées sous la rubrique « immeubles occupés par le propriétaire », étaient admis à hauteur de CHF 11'028.- (soit CHF 1'021.- + CHF 15.- + CHF 318.- + CHF 92.- de frais d'entretien + CHF 495.- d'IIC + CHF 5'335.- de charge de PPE + CHF 3'752.- de frais de chauffage).

La part de PPE n° 1_____, soit le caveau, était classée sous immeuble locatif ou loué. Pour cet objet, le capital selon estimation était fixé à CHF 80'721.-, correspondant au coût de l'extension (pour la fortune en ICC). Les frais d'entretien étaient fixés à CHF 0.- pour l'ICC et l'IFD dès lors que les travaux d'extension du bien immobilier n'étaient pas déductibles à ce titre.

8. Par courrier du 24 novembre 2023, la fiduciaire E_____, déclarant agir au nom du contribuable, a formé une réclamation à l'encontre du « bordereau 2022 », en priant l'AFC-GE de trouver en pièces jointes les justificatifs complets des travaux de rénovation et d'entretien effectués par le contribuable.

Figurait notamment en annexe une facture de chantier d'F_____ SA du 10 novembre 2023 pour un mandat de rénovation d'appartement. Le montant dû au 31 décembre 2022 s'élevait à CHF 148'556.- TTC.

9. Par courrier du 5 décembre 2023, l'AFC-GE a demandé au contribuable de lui remettre un tableau décrivant la répartition des charges effectives et des plus-values relatives à l'extension du caveau.
10. Par courrier du 10 janvier 2024, la fiduciaire ORGECO Organisation et Gestion Commerciales SA (anciennement E_____, ci-après : ORGECO), déclarant agir au nom du contribuable, a transmis à l'AFC-GE une copie du cahier de répartition des locaux de la PPE. Elle a expliqué que les travaux n'avaient pas consisté en une extension du bien immobilier mais en une rénovation du caveau qui existait déjà en 2006. Les frais d'entretien déclarés devaient dès lors intégralement être admis.
11. Par décisions sur réclamation du 16 janvier 2024, mentionnant comme date de notification le 18 janvier 2024, l'AFC-GE a rejeté la réclamation du contribuable.

Les frais d'entretien correspondaient aux frais nécessaires pour maintenir l'immeuble dans le même état et devaient être limités à ceux résultant de la détérioration naturelle ou de l'usure. Ils ne pouvaient être étendus à toutes les dépenses qu'il plaisait à un propriétaire de faire. L'aménagement du caveau en surface habitable à l'aide d'importants travaux ne pouvait dès lors être qualifié d'entretien courant. Il s'agissait de travaux à plus-value, et ce même si ce local existait déjà dans le cahier de répartition des locaux de la PPE.

12. Par acte expédié le 16 février 2024, ORGECO, déclarant agir au nom du contribuable et de Madame B_____, a contesté les décisions sur réclamation susmentionnées auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal).

Le recours du contribuable a été enregistré sous le numéro de cause A/569/2024 et celui de Madame B_____ sous le numéro de cause A/615/2024.

13. Il était demandé à l'AFC-GE de tenir compte des frais d'entretien déclarés par les deux contribuables. Une partie des travaux avait été effectuée dans le but de maintenir l'immeuble dans un état convenable. J_____ Sàrl avait rénové des installations électriques obsolètes et non conformes. F_____ SA avait remplacé des spots lumineux défaillants. K_____ SARL avait modernisé le système de ventilation du caveau afin de « prévenir l'humidité, les dommages structurels et les moisissures ». C'était pour cette même raison que les murs avaient été rénovés par M_____ SA. Dans la cuisine, une partie des travaux avait consisté à modifier l'agencement préexistant.

Des photographies des travaux effectués dans la cuisine et le caveau étaient jointes. A teneur de celles-ci, les portes des placards de la cuisine avaient été remplacées, les anciennes poignées ayant toutefois été conservées. Le caveau, qui servait précédemment à l'entreposage des vélos, avait été équipé d'une nouvelle installation de chauffage et de ventilation. L'escalier d'accès avait été remplacé par une rampe. Les spots lumineux qui se trouvaient au sol avaient été enlevés. Les murs avaient été doublés d'une cloison s'élevant jusqu'à mi-hauteur et intégrant un éclairage LED.

14. Les factures des entreprises mises en œuvre par le contribuable décrivaient notamment les travaux suivants (NB : les montants ont été arrondis à l'unité) :

N_____ SARL

Recherche de foyer pour cheminée : CHF 741.- TTC.

J_____ SARL

- Installations électriques « selon offre n. 300133 sauf chambre parentale et douche » : CHF 8'838.- HT ;
- Travaux supplémentaires cuisine : montage et raccordement de luminaire apparent complexe, ligne pour prise multiple avec appareil, ligne pour prise USB avec appareil, dépose de prises ménagères, raccordement LED plan de travail : CHF 1'315.- HT ;
- Travaux complémentaires voûte : fourniture 3 boîtes sol, pose et raccordement 3 lampes table basse : CHF 780.- HT.

F_____ SA

- Lampe TOLOMED avec base aluminium et 3 chemins lumineux encastrés LED 3000K de 463 cm, 1525 cm et 1396 cm avec transformateurs : CHF 7'891.- TTC.

K_____ SARL

- Installation de ventilation : CHF 26'005.- TTC.

M SA

- Travaux de plâtrerie : doublage en carreaux alba, lissage et raccords ; façon d'embrasures avec compribande et détail pour led ; pose d'une baguette d'angle fine en alu et fers d'arrêt : CHF 11'822.- HT ;
- Travaux de peinture intérieure : plafond, vernis incolore sur pierre naturelle et glacis béton sur béton brut ; murs et embrasures, vernis incolore sur pierre naturelle, couche de fond et deux couches de peinture latex sur les murs : CHF 7'745.- HT.

L SA

- Faces cuisine : prise en charge de toutes les faces en atelier, récupération des poignées, débitage de nouveaux panneaux, usinage des faces ; réalisation de deux nouvelles armoires de cuisine, repose des faces : CHF 8'080.- HT ;
 - Dessous meubles hauts : fourniture et pose d'un panneau de finition en mélaminé blanc avec intégration d'une bande LED sous les meubles hauts : CHF 920.- HT ;
 - Modification de l'îlot : réalisation de nouvelles caisses en mélaminé blanc pour l'îlot ; dépose des caisses existantes, débitage et usinage du mélaminé, assemblage, transport et mise en place des caisses : CHF 1'160.- HT ;
 - Cuisine : nouvelle partie selon plan EB sans la face de 600/2400 : CHF 10'560.- ;
 - Bandeau : fourniture et pose d'un nouveau bandeau au-dessus de la nouvelle partie : CHF 620.- HT ;
 - Armoire vélo : réalisation d'un caisson avec attique en mélaminé blanc devant l'appareil de ventilation : CHF 7'540.- HT ;
 - Bibliothèque : réalisation en panneaux plaqués stratifiés argolite 77 TS et intégration d'un frigo ; réalisation de bibliothèques basses sur pieds : CHF 16'440.- HT ;
 - Meuble TV : réalisation en panneaux stratifiés argolite 77 TS et intégration d'un support pour TV : CHF 4'220.- HT ;
 - Table basse : pose de 4 pieds sous le plan de travail en inox pour en faire une table basse : CHF 80.- HT.
15. Les factures étaient accompagnées d'un tableau qui répartissait les frais en « charges effectives », « plus-values » ou « autres », comme suit :
- N_____ SARL, recherche de foyer pour cheminée : CHF 741.-, autres ;
 - J_____ SARL, rénovation installations électriques : CHF 11'775.-, charges effectives ;
 - F_____ SA, remplacement de spots lumineux défailants : CHF 7'891.-, charges effectives ;

- K_____ SARL, modernisation de la ventilation pour déshumidifier le caveau : CHF 26'005.-, charges effectives ;
- L_____ SA, entretien de la cuisine existante et modifications diverses, création armoire à vélos, bibliothèque, meuble TV et table basse : CHF 10'942.-, charges effectives ; CHF 42'498.-, plus-values ;
- O_____ SA, création d'une rampe d'accès : CHF 8'614.-, plus-values ;
- M_____ SA, rénovation des murs et traitement des pierres à cause de l'humidité créée par les anciennes ventilations : CHF 20'040.-, charges effectives ;
- Autorisation de construire : CHF 250.-, autres ;
- F_____ SA, honoraires d'architecte : CHF 18'616.-, autres ;
- Assurances : CHF 1'300.-, autres ;

Selon ce tableau, les frais d'entretien s'élevaient à CHF 76'653.-, les travaux à plus-values à CHF 51'112.- et les autres frais à CHF 20'908.-, soit un montant total de CHF 148'673.-.

16. Par courrier du 6 mars 2024, ORGECO, déclarant agir au nom du contribuable et de Madame B_____, a confirmé au tribunal vouloir recourir également contre les taxations IFD 2022 de ses clients. Elle a produit un tirage des taxations en question, ainsi que des procurations actualisées en sa faveur.
17. Dans son écriture du 22 avril 2024, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

D'après la notice n° 1/2011 du 1^{er} février 2011 de l'AFC-GE (ci-après la notice 1/2011), les frais immobiliers déclarés par le contribuable devaient être attribués à l'une des catégories suivantes : investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement (ECO, déductibles), frais d'entretien (ENT, déductibles), frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune (FAPA, non déductibles) ou autres frais (AUT, non déductibles).

En l'occurrence, les coûts de recherche de foyer pour cheminée ne constituaient ni des frais d'entretien d'installation existante, ni des investissements destinés à économiser l'énergie, de sorte qu'ils n'étaient pas déductibles. Ils avaient donc correctement été classés sous « autres frais » par le contribuable. Il en allait de même des coûts de création de la rampe d'accès, qualifiés de travaux à « plus-value », ainsi que des frais d'autorisation de construire, des honoraires d'architecte et des frais d'assurance, classés sous « autres ».

Les coûts de rénovation des installations électriques ne constituaient pas des frais d'entretien déductibles mais des frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune (FAPA), non déductibles. La facture de J_____ SARL ne faisait en effet pas état d'une simple rénovation ou mise aux normes d'une installation électrique existante mais d'une nouvelle installation électrique, comportant des équipements modernes qui n'existaient pas auparavant

et qui avaient nécessité, non pas la mise aux normes, mais la « dépose » des prises ménagères existantes.

Les travaux d’F_____ SA ne s’étaient pas limités au « remplacement de spots lumineux défaillants » comme mentionné par le contribuable. La facture faisait au contraire état de la fourniture et de la pose de nouveaux luminaires, de sorte que son montant n’était pas déductible.

Le contribuable avait exposé que l’ancienne ventilation n’assurait aucune déshumidification du caveau alors que la nouvelle ventilation le faisait désormais en permanence. Celle-ci comportait en outre une fonction importante dont l’ancienne ventilation ne disposait pas, faute d’être conçue pour cela. Il ne s’agissait dès lors du remplacement d’un appareil défectueux mais d’un investissement à plus-value (FAPA) non déductible.

Contrairement à ce que faisait valoir le contribuable, le sol, les murs et le plafond du caveau n’avaient pas été simplement asséchés. A teneur de la facture de M_____ SA, le caveau avait été carrelé, ses murs en pierre et ses voûtes avaient été enduits et vernis, et des embrasures avaient été façonnées pour améliorer son aspect esthétique. Il avait ainsi été transformé en pièce à vivre, ce qui était confirmé par le fait que la facture portait l’intitulé « Extension appartement ». Il s’agissait dès lors de travaux à plus-value non déductibles.

Le contribuable ne pouvait être suivi lorsqu’il affirmait que les postes de la facture de L_____ SA intitulés « faces cuisine », « dessous meubles hauts » et « modification de l’îlot » correspondaient à des modifications d’une cuisine déjà existante. La facture faisait en effet état de la réalisation et de la pose de nouvelles armoires de cuisine, d’un nouvel éclairage LED, de nouvelles caisses pour l’îlot, d’une nouvelle partie de cuisine avec pose d’un nouveau bandeau, d’une nouvelle armoire à vélos, d’une nouvelle bibliothèque avec frigo intégré, de nouvelles bibliothèques basses avec support TV intégré et d’une nouvelle table basse. Il s’agissait de nouveaux éléments qui n’existaient pas précédemment. Les travaux avaient ainsi amélioré de manière importante les équipements du caveau et avaient augmenté sa valeur. Leur coût représentait dès lors des frais d’acquisition, de production ou d’amélioration d’éléments de fortune (FAPA) qui n’étaient pas déductibles.

En conclusion, les travaux effectués par le contribuable avaient permis de transformer un caveau inhabitable en un « confortable carnotzet ». Cette nouvelle pièce à vivre avait été dotée d’équipements techniques modernes qui ne s’y trouvaient pas auparavant. Les travaux avaient manifestement augmenté la valeur de l’immeuble, de sorte que leur coût correspondait à des frais d’acquisition, de production ou d’amélioration d’éléments de fortune (FAPA) qui n’étaient pas déductibles.

18. Le contribuable n’a pas répliqué.

EN DROIT

1. Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE (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 formé par le contribuable est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.
3. Le litige concerne l'ICC et l'IFD dus par le recourant pour la période fiscale 2022, étant ici rappelé que le recours interjeté par Madame B_____ à l'encontre de sa taxation ICC et IFD 2022 fait l'objet d'une procédure distincte (A/615/2024).

Le recourant considère en substance que les coûts des travaux qu'il a entrepris dans son bien immobilier constituaient, à tout le moins en partie, des frais d'entretien déductibles au sens de la LIFD et de la LIPP.

4. La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent jugement traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1 ; ATA/1248/2020 du 8 décembre 2020 consid. 3c).
5. Aux termes des art. 21 al. 1 let. b LIFD et 24 al. 1 let. b LIPP, est imposable, à titre de revenu, la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit.
6. Le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire de son revenu, 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 détermine quels investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien (art. 32 al. 2 LIFD).

Sont en particulier déductibles à titre de frais d'entretien, les dépenses dues aux réparations et 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 de l'administration fédérale des contributions sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct du 24 août 1992 - OFIP - RS 642.116.2).

7. Les frais d'entretien au sens étroit du terme peuvent être subdivisés dans les trois catégories suivantes :

Les frais d'entretien courants

Il s'agit de frais de maintenance qui interviennent à intervalles périodiques et annuels. Ils ont pour but de conserver les fonctionnalités de l'immeuble. Il s'agit des petites réparations.

Les frais de remise en état

Ils visent à maintenir la capacité de rendement du bien immobilier concerné (rénovations de façades, changement de tapisserie, de sols). Bien que supérieurs à un an, ils se produisent à intervalles réguliers correspondant au cycle de vie des travaux.

Le coût de remplacement de vieilles installations

Il s'agit notamment des installations sanitaires, de chauffage et de cuisine. Nonobstant des fréquences différentes, ces travaux, qui interviennent à leur échéance normale, à la fin du cycle ordinaire, peuvent être qualifiés de périodiques (Nicolas MERLINO, op. cit., n. 65 ad art. 32 LIFD).

8. Ne peuvent en revanche être déduits, notamment, les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune (art. 34 let. d LIFD et 38 al. 1 let. c LIPP).

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, tels 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 aménagées, 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., n. 140 à 144 ad art. 32 LIFD et les références citées ; cf. également arrêts du Tribunal fédéral 2C_242/2020 du 23 septembre 2020 consid. 2.1 ss et 2C_356/2017 du 10 novembre 2017 consid. 4.1).

9. Les dépenses ayant un caractère mixte, à la fois d'entretien et d'investissement, doivent être ventilées entre ces deux catégories sur la base d'une estimation de

chaque composante. A cet égard, le Tribunal fédéral a relevé la difficulté à distinguer les premières dépenses des secondes 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. Dans une telle situation, il convient de procéder non pas à une déduction totale mais à une répartition proportionnelle (Nicolas MERLINO, op. cit., n. 74 ad art. 32 LIFD et les références citées).

10. En date du 1^{er} février 2021, l'AFC-GE a publié l'information n° 1/2021 traitant de la déductibilité des frais d'entretien des immeubles privés sur le plan de l'ICC et de l'IFD.

Cette information précise quels frais engagés par le propriétaire sur un bien immobilier appartenant à sa fortune privée peuvent être déduits (ch. 1). Il en va notamment ainsi des frais d'entretien au sens étroit, notamment des réparations et rénovations qui n'entraînent pas une augmentation de la valeur de l'immeuble (ch. 2.1.1 et 2.1.1.1 renvoyant à l'art. 1 al. 1 let. a ch. 1 OFIP).

L'information n° 1/2021 détaille également les frais non déductibles au sens des art. 34 let. d LIFD et 38 al. 1 let. d LIPP. Constituent notamment des frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune, les travaux apportant une plus-value à l'immeuble et augmentant ainsi sa valeur vénale (par exemple : installation d'un ascenseur, construction d'une piscine), les travaux qui visent une augmentation à long terme du rendement immobilier, la transformation totale ou partielle d'un immeuble (par exemple : aménagement des combles) et le changement d'affectation de l'immeuble (ch. 3.1).

11. La notice n° 1/2022 complétant l'information précitée (annulant et remplaçant la notice n° 1/2021 du 1^{er} février 2021) à compter de la période fiscale 2022 détaille de manière non exhaustive, et sous réserve d'un traitement différent justifié, la qualification de certaines dépenses et leurs incidences en relation avec leur déductibilité fiscale (ICC et IFD). A cet effet, elle comporte une liste exemplative de ces dépenses et les attribue à l'une des catégories suivantes : frais d'entretien (ENT, déductibles), investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement (ECO, déductibles), frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'éléments de fortune (FAPA, non déductibles) ou autres frais (AUT, non déductibles).

Ne sont notamment pas déductibles les dépenses courantes liées économiquement et juridiquement à la possession d'un immeuble, mais qui sont qualifiées fiscalement d'utilisation du revenu (au sens des art. 34 let. a LIFD et 38 let. d LIPP). Il en va ainsi notamment en principe des frais de chauffage du bâtiment et de l'eau courante, c'est-à-dire des dépenses qui sont directement en rapport avec l'exploitation de l'installation de chauffage ou du chauffe-eau central, notamment les frais de combustible et d'énergie consommés (gaz, électricité, mazout, etc.)

(notice, ch. 9.2.3.1. et 9.1.2.1 ; cf. ég. Nicolas MERLINO, op. cit., n. 58 ad art. 32 LIFD).

12. 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 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 (ATF 129 V 205 consid. 3.2 ; 127 V 61 consid. 3a ; 126 V 68 consid. 4b ; 427 consid. 5a ; 121 II 478 consid. 2b et les références). 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 (cf. Pierre MOOR/André FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, Droit administratif, vol. I, 3^{ème} éd., 2012, pp. 426-427).

Sous cet angle, la notice de l'AFC-GE précitée peut être prise en considération (cf. JTAPI/1043/2018 du 29 octobre 2018 consid. 6 et les jugements cités).

13. Selon la maxime inquisitoire, qui prévaut en particulier en droit public, l'autorité définit les faits pertinents et ne tient pour existants que ceux qui sont dûment prouvés ; cette maxime oblige notamment les autorités compétentes à prendre en considération d'office l'ensemble des pièces pertinentes qui ont été versées au dossier. Cette maxime ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits ; il leur incombe d'étayer leurs propres thèses, de renseigner l'autorité sur les faits de la cause et de lui indiquer les moyens de preuves disponibles, spécialement lorsqu'il s'agit d'élucider des faits qu'elles sont le mieux à même de connaître (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_649/2020 du 10 novembre 2020 consid. 6.4). Le Tribunal fédéral a même qualifié cette obligation de « devoir de collaboration spécialement élevé », lorsqu'il s'agit d'éléments ayant trait à la situation personnelle de l'intéressé, puisqu'il s'agit de faits qu'il connaît mieux que quiconque (cf. arrêts 1C_58/2012 du 10 juillet 2012 consid. 3.2 et la référence citée ; 2C_703/2008 du 8 janvier 2009 consid. 5.2 ; 2C_80/2007 du 25 juillet 2007 consid. 4 et les références citées).

Le droit genevois prévoit par ailleurs que les parties sont tenues de collaborer à la constatation des faits dans les procédures qu'elles introduisent elles-mêmes, dans celles où elles y prennent des conclusions indépendantes, ainsi que dans les autres cas prévus par la loi (art. 22 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, applicable par renvoi de l'art. 2 al. 2 LPFisc).

En matière fiscale, de manière générale, le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts ; il lui

appartient non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/513/2021 du 11 mai 2021 consid. 5b ; ATA/1077/2020 du 2 octobre 2020 consid. 7).

14. Selon les art. 143 al. 1 LIFD et 51 al. 1 LPFisc, le tribunal prend sa décision après instruction du recours. Il peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, il peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier.
15. En l'espèce, il résulte des pièces produites que le recourant a transformé son caveau en pièce habitable en doublant les murs et en y installant un chauffage, un éclairage ainsi que du mobilier agencé. Il a également effectué des travaux dans sa cuisine, en remplaçant une partie de l'agencement existant et en apportant une extension à celui-ci.

Ceci étant, il convient d'examiner si le précité était fondé à déduire de ses revenus tout ou partie du coût des travaux susmentionnés à titre de frais d'entretien de son bien immobilier.

16. Le recourant a tout d'abord admis qu'une partie des coûts énumérés dans le tableau qu'il a produit ne constituaient pas des frais d'entretien d'installations existantes mais des frais d'amélioration d'éléments de fortune ou des frais « autres ». Tel était le cas des coûts de recherche de foyer pour cheminée (CHF 741.-), des coûts de création de la rampe d'accès au caveau (CHF 8'614.-), des frais d'autorisation de construire (CHF 250.-), des honoraires d'architecte (CHF 18'616.-) et des frais d'assurance (CHF 1'300.-). Le recourant ne contestant pas la décision litigieuse en tant qu'elle ne qualifie pas ces montants de frais d'entretien déductibles, il peut être fait abstraction de ces derniers dans les considérants qui vont suivre.
17. S'agissant des travaux d'électricité entrepris par le recourant, la notice n° 1/2022 indique que le « changement de conduites électriques mais sans extension (plus-value) et sans luminaire (mobilier) » constitue de l'entretien déductible (ch. 7.3.1). Il en va de même de la « réfection des prises électriques, luminaires et prises RJ 45 » (ch. 7.3.1). L'ajout de prises électriques, luminaires et prises RJ 45 n'est en revanche pas déductible (FAPA ; ch. 7.3.4).
18. *In casu*, le recourant ne saurait être suivi lorsqu'il affirme qu'F_____ SA s'est limitée à remplacer les « spots lumineux défectueux » du caveau. A teneur de la facture et des photographies produites par le recourant, cette entreprise a fourni une lampe TOLOMED avec base aluminium et ainsi que trois chemins lumineux en LED, qui ont selon toute vraisemblance été encastrés dans les doubles cloisons réalisées par M_____ SA. L'ajout de luminaires constituant une plus-value à teneur de la notice susmentionnée, le coût de ces travaux n'est pas déductible.
19. La facture de J_____ SARL mentionne quant à elle des installations électriques « selon offre n. 300133 sauf chambre parentale et douche » pour un montant de

CHF 8'838.-. Le recourant s'est limité à alléguer que cette entreprise avait rénové des installations électriques obsolètes et non conformes aux normes en vigueur. Le devis pour l'extension du caveau établi par F_____ SA le 13 octobre 2021 mentionne toutefois que J_____ SARL procéderait à des travaux de « courant fort » pour un coût de CHF 9'000.-. Il est dès lors vraisemblable que les travaux visés par l'offre n. 300133 ont consisté à refaire l'installation électrique de base du caveau dans la perspective de sa transformation en pièce habitable. Conformément à la jurisprudence susmentionnée, les coûts en résultant doivent être assimilés à des dépenses d'investissement non déductibles (FAPA).

20. La facture de J_____ SARL comporte deux autres postes intitulés « travaux supplémentaires cuisine » et « travaux complémentaires voûte » à hauteur de CHF 1'315.- et CHF 780.-. Alors que le fardeau de la preuve lui incombe, le recourant n'a pas établi que ces travaux se seraient limités à une simple mise aux normes de l'installation électrique des pièces concernées. Ainsi que le relève à juste titre l'AFC-GE, il apparaît davantage, à la lecture de la facture précitée, que ces travaux ont consisté à équiper la cuisine et le caveau de luminaires et de raccordements qui n'existaient pas auparavant. Cette autorité les a dès lors qualifiés à juste titre de frais d'amélioration non déductibles (FAPA).
21. Le recourant affirme que K_____ SARL s'est limitée à moderniser le système de ventilation afin de prévenir l'humidité et les moisissures, de sorte que les coûts en résultant sont déductibles.
22. La notice n° 1/2022 prévoit, au ch. 6.7 intitulé « Ventilation, climatisation, hotte d'aspiration », que le remplacement d'installations équivalentes et de filtres dans les hottes d'aspiration constitue de l'entretien déductible.
23. En l'occurrence, il résulte des pièces produites que l'entreprise précitée a équipé le caveau d'une installation de chauffage et de déshumidification moderne, dont le prix final s'est élevé à quelques CHF 26'000.-. Or, le recourant n'a ni allégué ni démontré que le caveau disposait auparavant d'une installation équivalente qui nécessitait d'être remplacée en raison de sa vétusté. Il n'a pas non plus prétendu que les travaux auraient consisté à remplacer l'installation existante tout en améliorant ses fonctionnalités, de sorte que l'AFC-GE aurait dû admettre une déduction partielle du coût des travaux correspondant à la part d'entretien. Dans de telles circonstances, il ne saurait être reproché à cette autorité d'avoir considéré qu'il s'agissait là de travaux à plus-value (FAPA) non déductibles.
24. Selon le recourant, les travaux de rénovation des murs et de traitement des pierres effectués dans le caveau en raison « de l'humidité créée par les anciennes ventilations » étaient déductibles.
25. La notice n° 1/2022 prévoit au ch. 3.1 intitulé « Peinture, tapisserie, revêtements des parois et plafonds, porte » que les travaux de rafraîchissement, de réparation et de remplacement constituent des frais d'entretien déductibles (ch. 3.1.1). Si ces travaux sont liés à un agrandissement, ils doivent en revanche être qualifiés de plus-

value (ch. 3.1.2). En matière de revêtements de sol, le remplacement de revêtements est assimilé à de l'entretien (ch. 4.1.3). Tel n'est en revanche pas le cas si le revêtement est posé dans des locaux auparavant inhabitables (ch. 4.1.3).

26. En l'espèce, les travaux entrepris par M_____ SA ne se sont pas limités à rénover le sol, les murs et le plafond en raison des dégâts causés par l'humidité.

Le poste le plus important de la facture concerne des travaux de plâtrerie d'un montant total CHF 11'822.-, ayant consisté à créer des « embrasures avec compribande » et un « doublage en carreaux alba ». Le recourant n'a pas expliqué la nature précise de ces travaux. A teneur des pièces produites, ceux-ci ont vraisemblablement consisté à doubler les murs du caveau afin d'améliorer l'isolation de celui-ci.

La facture produite par le recourant mentionne également des travaux de peinture intérieure d'un montant total de CHF 7'745.-. Ceux-ci ont principalement consisté à poser un vernis sur le plafond et les murs en pierre naturelle, une couche de « glacis béton » sur le plafond en béton brut ainsi qu'une couche de fond et deux couches de peinture latex sur les murs. Alors même que le fardeau de la preuve lui incombait sur ce point, le recourant n'a ni allégué ni démontré que les murs et le plafond du caveau comportaient auparavant un tel vernis ou enduit qu'il aurait fallu rafraîchir. Quant aux couches de fond et à la peinture latex, celle-ci a vraisemblablement été posée sur les banquettes lumineuses créées le long des murs.

Force est donc de constater que les travaux entrepris par M_____ SA n'ont pas consisté à maintenir le caveau dans son état d'origine, mais se sont inscrits dans la transformation de ce dernier en pièce habitable. Ces travaux sont dès lors assimilables à des travaux de parois et de sol liés à un agrandissement ou effectués dans un local non habitable auparavant. L'AFC-GE a par conséquent considéré à juste titre que leur coût n'était pas déductible fiscalement, parce que constitutif d'un investissement augmentant la valeur de l'immeuble existant.

27. Le recourant considère enfin que les travaux effectués par L_____ SA, d'un coût total de CHF 53'441.-, sont déductibles à hauteur de CHF 10'942.-. Les postes intitulés « faces cuisine », « dessous meubles hauts » et « modification de l'îlot » correspondent en effet à des modifications d'une « cuisine déjà existante ».
28. La notice n° 1/2022 prévoit au ch. 5.1 intitulé « Agencement de cuisine » que la réparation et le remplacement d'agencement de cuisine constituent des travaux d'entretien à condition qu'ils soient encastrés dans le bloc-cuisine (ch. 5.1.1). Il en va de même de la réparation et du remplacement des armoires encastrées (ch. 5.1.5). La nouvelle installation d'armoires encastrées constitue en revanche un travail à plus-value (ch. 5.1.4).
29. En l'occurrence, l'AFC-GE ne saurait être suivie lorsqu'elle considère que le recourant ne pouvait faire valoir aucune déduction pour les travaux susmentionnés au motif qu'il s'agissait de nouveaux éléments ayant « procuré une amélioration importante des équipements du caveau ». Il résulte en effet des pièces produites que

le recourant a, outre la transformation de son caveau, chargé L_____ SA de refaire une partie de son agencement de cuisine.

30. Dans le détail, le poste « faces cuisine » de la facture de L_____ SA, d'un montant de CHF 8'080.-, mentionne un remplacement des portes des placards de la cuisine – les anciennes poignées ayant préalablement été récupérées – et la réalisation de deux nouvelles armoires. Ces travaux ont donc consisté, en partie, à remplacer de l'agencement de cuisine existant, ce qui constitue de l'entretien déductible. En l'absence de précisions, il convient dès lors d'admettre une déduction de CHF 4'351.- à ce titre, correspondant à la moitié du poste susmentionné, augmenté de la TVA à 7,7%.
31. Les travaux ayant consisté à remplacer le « dessous des meubles hauts » par un panneau de finition en mélaminé blanc « avec intégration d'une bande LED » comportant une part d'entretien – à savoir le remplacement du panneau en mélaminé – et une part de plus-value – à savoir l'intégration d'une bande LED –, il se justifie également d'admettre la déduction de la moitié de leur coût, soit un montant de CHF 495.- (CHF 920.- / 2 + 7,7% de TVA).
32. Les travaux de « modification de l'îlot » ont quant à eux consisté, selon toute vraisemblance, à remplacer les caissons existants de l'îlot de cuisine par de nouveaux caissons. Il s'agit dès lors, là également, de travaux d'entretien au sens de la notice susmentionnée. Ce poste de la facture, d'un montant de CHF 1'249.- (CHF 1'160.- + 7,7% de TVA), est dès lors également déductible.
33. Le recourant ne faisant pas valoir de déduction pour les autres travaux effectués par L_____ SA (armoire à vélos, bibliothèque, meuble TV, table basse, etc.), il n'y a pas lieu de s'attarder sur la question de savoir si ceux-ci sont assimilables à de l'entretien ou à des travaux à plus-value.
34. En conclusion, les travaux d'entretien déductibles effectués par le recourant durant la période fiscale 2022 représentent un coût de CHF 6'095.- (CHF 4'351.- + CHF 495.- + CHF 1'249.-). L'intéressé étant copropriétaire à 50% du bien immobilier concerné, cette déduction est toutefois limitée à la moitié des coûts en question, soit à CHF 3'048.- (arrêt du Tribunal fédéral 2C_137/2022 du 4 novembre 2022 consid. 6.3.1 et les arrêts cités).
35. Une rectification des taxations litigieuses sur ce point ne conduirait toutefois pas à une diminution du substrat imposable, au contraire. Il appert en effet que l'AFC-GE a déduit des revenus du recourant les frais de chauffage et d'eau chaude des lots de PPE lui appartenant, alors que de telles dépenses ne sont pas déductibles (cf. *supra* consid. 11).

Ainsi, les frais immobiliers déductibles pour la période fiscale 2022 ne s'élèvent pas à CHF 11'028.-, mais à CHF 10'324.- [CHF 3'048.- pour la rénovation du mobilier de cuisine + CHF 1'446.- de frais d'entretien + CHF 495.- d'IIC + CHF 5'335.- de charges de PPE].

Cette différence en défaveur du contribuable reste toutefois minime en regard de son revenu imposable (CHF 176'117.- en 2022). Elle n'entraînerait en outre pas de modification du taux d'imposition de l'intéressé (cf. art. 41 al. 1 LIPP). Partant, le tribunal renoncera, par économie de procédure et en vertu de son pouvoir d'appréciation, à procéder à une *reformatio in pejus* des taxations litigieuses.

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

36. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 LPA 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 de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais du même montant effectuée à la suite du dépôt du recours. 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 16 février 2024 par Monsieur A_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 16 janvier 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: Laetitia MEIER DROZ, présidente, Yuri KUDRYAVTSEV et Giedre LIDEIKYTE HUBER, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Laetitia MEIER DROZ

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière