

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3165/2023 ICCIFD

JTAPI/444/2024

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 13 mai 2024

dans la cause

Madame A _____ et Monsieur B _____

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) 2021 de Madame A_____ et Monsieur B_____ (ci-après : les époux ou les contribuables).
2. Les contribuables sont propriétaires d'un bien immobilier sis _____[GE], bien qu'ils occupent.
3. Dans leur déclaration fiscale 2021, les époux ont fait valoir des charges et frais d'entretien de CHF 40'187.- pour ce bien immobilier, tant à l'IFD qu'à l'ICC (cf. feuillet D).

Ce montant correspondait à CHF 39'461.- de frais de « réparation/remplacement » effectués par l'entreprise « C_____ » et CHF 726.- d'assurance bâtiment.

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

4. Par demande de renseignements du 16 août 2022, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a requis des contribuables la remise d'une copie de la facture de l'entreprise précitée relative aux charges et frais d'entretien de CHF 39'461.- allégués, d'ici au 14 septembre 2022.
5. Dans le délai imparti, les contribuables ont transmis à l'AFC-GE un document daté du 23 mars 2021 intitulé « contrôle des coûts - récapitulatif 2021 » et mentionnant des montants pour un total de CHF 39'461.10 en lien avec plusieurs entreprises, signé par Monsieur D_____, architecte.
6. Le 13 septembre 2022, l'AFC-GE a requis des pièces et renseignements complémentaires des contribuables, soit en particulier la copie des pièces justificatives mentionnées sur le récapitulatif de M. D_____.
7. Dans le délai imparti au 11 octobre 2022 pour ce faire, les contribuables ont transmis diverses factures des entreprises mentionnées sur le récapitulatif précité, datées d'octobre, novembre 2020 et janvier 2021.
8. Par bordereaux de taxation ICC et IFD 2021 du 10 mai 2023, l'AFC-GE a accepté la déduction des factures datées de 2021 et refusé celles des factures de 2020, correspondant à un montant de CHF 22'662.10.
9. Par lettre du 15 juin 2023, sous la plume d'un mandataire, les contribuables ont formé réclamation à l'encontre de ces bordereaux, contestant uniquement le refus de déduire le montant de CHF 22'662.10 correspondant aux factures 2020.

Si celles-ci dataient effectivement de 2020, elles avaient en revanche été payées en 2021, ne leur ayant été transmises qu'à la fin de l'année 2020. Conformément au principe de l'encaissement/ décaissement qui avait bien eu lieu en 2021 et du fait que ces factures n'avaient pas été déclarées et ainsi pas déduites en 2020, il serait

injuste que ces charges ne puissent être admises comme frais d'entretien déductibles sur leur taxation 2021.

Ils ont joint un relevé bancaire démontrant les dates de paiement effectives des factures.

10. Par décisions sur réclamation ICC/IFD 2021 du 29 août 2023, l'AFC-GE a maintenu les taxations, rappelant que c'était l'année où les dépenses étaient facturées, et par conséquent exigibles, qui étaient déterminante. Seules pouvaient être déduites du revenu brut de la période fiscale les dépenses facturées au cours de cette période.
11. Par acte du 28 septembre 2023, les contribuables ont 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 leur taxation 2021 en ce sens que leurs dépenses à hauteur de CHF 22'662.10, facturées en 2020 mais payées en 2021, devaient être déduites de leur revenu, sous suite de frais et dépens. Reprenant les motifs exposés dans leur réclamation, ils ont encore relevé que ces frais avaient été payés dans le cadre de travaux énergétiques et qu'il convenait dès lors de reporter leur prise en charge et déductibilité sur l'année 2021, ainsi que le prévoyait la note informative en lien avec la déduction des frais concernant les immeubles privés, sauf à faire preuve de formalisme excessif et violer le principe de la bonne foi.
12. Dans sa réponse du 21 décembre 2023, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Selon la jurisprudence, en vertu du principe de périodicité et d'étanchéité des exercices fiscaux, les frais d'entretien immobiliers étaient déductibles pour la période fiscale correspondant à la date de la facture. Les tribunaux ayant toutefois assoupli ce principe, en estimant qu'une facture ne devenait exigible qu'au terme d'un délai de 30 jours à compter de la date à laquelle elle avait été facturée, elle avait pour pratique d'accepter, au cours de la période fiscale N+1, la déduction des frais d'entretien attestés par factures du mois de décembre de l'année N, qui n'auraient pas été revendiqués en déduction au cours de cette période fiscale (N). Toutefois, les factures antérieures au mois de décembre de l'année N ne pouvaient pas être admises, même si elles n'avaient pas été revendiquées en déduction au cours de l'année en question. Ainsi, les frais d'entretien au sens étroit n'étaient déductibles que durant l'année au cours de laquelle ils avaient été facturés, respectivement l'année au cours de laquelle ils devenaient exigibles. Pour cette catégorie de frais d'entretien, il n'existait aucune possibilité de report sur une période fiscale subséquente. Partant, en l'espèce, les factures dont la déduction avait été refusée datant des mois d'octobre et novembre 2020, c'était à juste titre, pour cette seule raison déjà et conformément à la jurisprudence en la matière, qu'elle en avait refusé la déduction pour l'année fiscale 2021. Peu importait le fait qu'elles n'aient été contrôlées par leur architecte qu'en novembre et décembre année 2020, respectivement payées en 2021.

S'agissant enfin de leur demande de report de la déduction desdits frais sur l'année fiscale 2021, au motif qu'ils auraient été payés dans le cadre de « travaux énergétiques » effectués dans leur maison, elle ne pouvait pas plus être admise dès lors que les recourants n'avaient pas demandé, dans le cadre de leur déclaration fiscale 2020, la déduction des factures y relatives datées d'octobre et novembre 2020. Or, pour pouvoir bénéficier d'un report desdits frais, ils auraient dû en demander la déduction durant l'année de facturation, soit 2020. Ils n'avaient en outre pas établi à satisfaction de droit que tout ou partie des factures produites constituaient, sur le principe, des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement.

13. Dans leur réplique du 22 janvier 2024, les contribuables ont encore fait valoir que le tampon de l'architecte qui avait contrôlé le bien-fondé des factures datait des 1er, 24 et 27 novembre et 2 décembre 2020, dates auxquelles il convenait d'ajouter le laps de temps nécessaire pour la réception effective de celles-ci puis le délai de 30 jours, selon la pratique de l'AFC-GE, ce qui ramenait au début du mois de janvier 2021, date à laquelle les factures avaient effectivement été payées. L'AFC-GE aurait ainsi dû accepter la déduction requise pour l'année fiscale 2021.
14. Par duplique du 7 février 2024, l'AFC-GE a persisté intégralement dans les considérants et les conclusions de sa réponse du 21 décembre 2023.

La date de la facture était déterminante pour l'octroi de la déduction des frais requis, et non celle du paiement ou du contrôle par un architecte.

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 litige porte sur la question de savoir si les factures produites par le contribuables, datées d'octobre et novembre 2020 sont déductibles à titre de frais d'entretien immobiliers dans le cadre de leurs taxations ICC et IFD 2021.
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 1ère phr. LIFD ; art. 34 let. d de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).

5. L'information fiscale n° 1/2021 « déductibilité des frais d'entretien des immeubles privés » établie par l'AFC-GE le 1er février 2021 (ci-après : l'information) précise quels frais engagés par le propriétaire sur un bien immobilier appartenant à sa fortune privée peuvent être déduits et la période de déductibilité. Cette information, qui annule et remplace l'information n° 1/2011 du 1er février 2011, s'applique sur le plan de l'ICC et de l'IFD, à compter de la période fiscale 2020.

Selon son point 4.1, les frais sont déductibles pour l'année fiscale correspondant à la date de la facture.

Les frais d'entretien au sens étroit, soit les frais engagés par le propriétaire pour maintenir la valeur de l'immeuble dans l'état dans lequel il se trouvait au moment de son acquisition sont qualifiés de dépenses de réparation et de rénovation (article 1 al. 1 lit. a ch. 1 [de l'ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct ; OFIP – RS 642.116.2] ; cf. point 2.1.1), ne sont déductibles que durant l'année au cours de laquelle ils ont été facturés. Aucun report sur une période fiscale subséquente ne sera autorisé (point 4.2).

6. L'impôt sur le revenu est fixé et prélevé pour chaque période fiscale (art. 40 al. 2 LIFD et art. 61 al. 1 LIPP). La période fiscale correspond à l'année civile (art. 40 al. 1 LIFD et art. 61 al. 2 LIPP)
7. 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).
8. 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 (Nicolas MERLINO in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la LIFD, 2ème éd., 2017, p. 700 n. 116).

9. Les tribunaux ont toutefois assoupli ce principe, en estimant qu'une facture ne devient exigible qu'au terme d'un délai de 30 jours à compter de la date à laquelle elle a été facturée (cf. décision 73 de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts du 20 juin 2002).

En application de cet assouplissement, l'AFC-GE a expliqué avoir pour pratique d'accepter, au cours de la période fiscale N+1, la déduction des frais d'entretien attestés par factures du mois de décembre de l'année N, qui n'auraient pas été revendiqués en déduction au cours de cette période fiscale (N). Toutefois, les factures antérieures au mois de décembre de l'année N ne pouvaient pas être admises, même si elles n'avaient pas été revendiquées en déduction au cours de l'année N. Ainsi, les frais d'entretien au sens étroit ne sont déductibles que durant l'année au cours de laquelle ils ont été facturés, respectivement l'année au cours de laquelle ils deviennent exigibles. Pour cette catégorie de frais d'entretien, il n'existe aucune possibilité de report sur une période fiscale subséquente.

10. En l'espèce, les factures dont la déduction a été refusée sont datées des mois d'octobre et novembre 2020, respectivement sont devenues exigibles en 2020. Partant, c'est à juste titre que l'AFC-GE en a refusé la déduction dans les taxations ICC/IFD 2021, conformément aux principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité des impôts rappelés ci-dessus. Comme relevé à juste titre par l'AFC-GE, dans la mesure où, sur le plan fiscal, seules sont déterminantes les dates des factures et de leur exigibilité, le fait qu'elles aient été remises tardivement, respectivement acquittées durant l'année fiscale suivante est sans pertinence.
11. Dans leur recours, les contribuables font encore valoir les frais visés par les factures précitées ont été payés dans le cadre de « travaux énergétiques » effectués dans leur maison et qu'ils peuvent dès lors demander le report de leur déduction sur l'année fiscale 2021.
12. Le 1er janvier 2020, est entré en vigueur le nouvel alinéa 2bis de l'art. 32 LIFD, selon lequel « les coûts d'investissement visés à l'al. 2, 2e phrase [de l'art. 32 LIFD] et les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement sont déductibles au cours des deux périodes fiscales suivantes, lorsqu'ils ne peuvent pas être entièrement pris en considération durant la période fiscale en cours, pendant laquelle les dépenses ont été effectuées ».
13. Précisant l'art. 32 al. 2bis LIFD, l'art. 4 de l'ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles du 9 mars 2018 (OFI - RS 642.116), entré également en vigueur le 1er janvier 2020, prévoit que si les coûts d'investissement destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement ou les frais de démolition en vue d'une construction de remplacement ne peuvent pas être entièrement pris en considération du point de vue fiscal durant l'année au cours de laquelle ils ont été engagés, le solde peut être reporté sur la période fiscale suivante (al. 1). Si les frais reportés ne peuvent pas non plus être entièrement pris en considération du point de vue fiscal pendant cette période fiscale, le solde peut être reporté sur la période fiscale

suivante (al. 2). Les dépenses peuvent être reportées si le revenu net est négatif (al. 3).

14. Dans son commentaire de l'art. 4 OFI, le département fédéral des finances (ci-après : DFF) précise que s'il subsiste des frais pouvant être reportés à l'issue de la première période fiscale, ils peuvent être invoqués lors de la période fiscale suivante. S'il subsiste encore des frais pouvant être reportés à l'issue de la deuxième période fiscale, il faut les faire valoir lors de la troisième période fiscale. Un report supplémentaire est exclu (p. 4 dernier par.). Il ajoute que « l'instrument de la compensation des pertes assouplit le principe de la périodicité dans la mesure où les pertes peuvent être reportées et imputées sur les revenus des périodes de calcul suivantes. Ce principe s'appliquera désormais aussi à la possibilité décidée par le Parlement de reporter sur les deux périodes fiscales suivantes les coûts d'investissement destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement ainsi que les frais de démolition engagés en vue d'une construction de remplacement. En première instance, il faut en l'occurrence prendre en compte les frais dont la possibilité de report expire en premier » (p. 5 1er par.). Enfin, il indique que « pour l'année fiscale 2020 », le processus concret de taxation, combinant les divers frais qui peuvent être reportés, peut être illustré à l'aide de l'exemple qu'il donne dans son commentaire (p. 5 2e par.), étant précisé que cet exemple ne comprend pas un report des frais des périodes antérieures à l'année 2020 (<https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/51611.pdf>).
15. Au niveau cantonal, le 1er janvier 2020, est entré en vigueur la nouvelle teneur de l'art. 34 let. e LIPP, selon laquelle sont déduits du revenu les coûts d'investissement destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement concernant les bâtiments existants en tant que frais d'entretien. Il en va de même des frais de démolition en vue d'une construction de remplacement. Ces frais sont déductibles selon les conditions fixées, en collaboration avec le canton, par le DFF en matière d'IFD. Lorsque ces frais ne peuvent pas être entièrement pris en considération durant la période fiscale en cours pendant laquelle les dépenses ont été effectuées, ces coûts sont déductibles au cours des deux périodes fiscales suivantes.
16. Dans l'exposé des motifs du projet de la loi modifiant la LIPP du 22 mai 2019 (PL 12527) il est notamment précisé que la let. e de l'art. 34 LIPP a été ajoutée afin d'intégrer des nouvelles mesures instaurées par les dispositions fédérales précitées, à savoir la possibilité de reporter les coûts destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement sur les deux périodes fiscales suivantes, s'ils ne peuvent être entièrement pris en considération fiscalement pour l'année pendant laquelle ils ont été engagés. Cette nouvelle disposition prévoit la possibilité de déduire les frais sur trois ans au maximum, soit la période fiscale concernée et les deux périodes suivantes. Cela constitue une dérogation au principe de périodicité. Cette possibilité de report se limite expressément aux coûts d'investissement destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement ainsi qu'aux frais de démolition consentis en vue d'une construction de remplacement, pour autant qu'ils n'aient pas pu être

entièrement pris en considération sur le plan fiscal pour l'année pendant laquelle ils ont été engagés. Le reste des frais d'entretien d'immeuble ne peut pas être reporté (p. 5).

17. A teneur du rapport de la commission fiscale chargée d'étudier le projet PL 12527, à la question d'un député (qui évoquait le cas d'un contribuable ayant des frais en 2019 mais qui ne pouvait pas tout imputer lors de cette année parce qu'on ne lui avait transmis la facture qu'en 2020) de savoir si ce contribuable pouvait encore déduire ces frais sur les deux années qui suivaient, il a été répondu que « la date de la facture est le fait générateur de la déductibilité » (p. 5).
18. En l'espèce, s'agissant de la possibilité de reporter les frais d'économie d'énergie sur les deux périodes fiscales suivantes, comme le précisent les travaux préparatoires ayant conduit à l'adoption de l'art. 34 let. e LIPP, le fait déterminant permettant d'obtenir un report pour ces frais est la date de la facture, ce que l'AFC-GE a repris dans son information.

Il en résulte que les recourants devaient d'abord en demander la déduction durant l'année fiscale pendant laquelle ils avaient été engagés, soit 2020, et que ce n'est que pour autant qu'ils n'auraient pas pu être entièrement pris en considération sur le plan fiscal pour l'année en question, qu'ils auraient pu en demander le report sur les périodes suivantes. Cela n'ayant pas été le cas en l'espèce, le report des frais requis par les recourants doit être refusé et les décisions contestées confirmées.

Dans cette mesure, il n'y a pas lieu d'instruire plus avant si les frais dont ils demandent la déduction sont effectivement des investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement.

19. En tous points mal fondé, le recours sera rejeté.
20. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent, sont condamnés 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.
21. 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 septembre 2023 par Madame A_____ et Monsieur B_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 29 août 2023 ;
2. le rejette ;
3. met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
4. 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: Marielle TONOSI, présidente, Stéphane TANNER et Yuri KUDRYAVTSEV, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :
La présidente
Marielle TONOSI

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière