

BGer 2C 1087/2018 vom 29. Juli 2019

Bundesgericht, 2019-07-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_1087_2018

FR: TF 2C 1087/2018 du 29 juillet 2019

IT: TF 2C 1087/2018 del 29 luglio 2019

Regeste

Impôt cantonal et communal et impôt fédéral direct période fiscale 2011 | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1.1

La voie du recours en matière de droit public est ouverte (cf. art. 82 let. a, art. 86 al. 1 let. d et al. 2 et art. 90 LTF ; art. 73 LHID). Le recours a par ailleurs été déposé dans le délai (art. 100 al. 1 LTF) et la forme (art. 42 LTF) prévus par la loi par la contribuable, qui a qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il est donc recevable, sous la réserve suivante.

E. 1.2

L'objet de la contestation portée devant le Tribunal fédéral est déterminé par l'arrêt attaqué. L'objet du litige, délimité par les conclusions des parties (art. 107 al. 1 LTF), ne saurait s'étendre au-delà de l'objet de la contestation. Par conséquent, devant le Tribunal fédéral, le litige peut être réduit, mais ne saurait être ni élargi, ni transformé par rapport à ce qu'il était devant l'autorité précédente, qui l'a fixé dans le dispositif de l'arrêt entrepris (cf. ATF 142 I 155 consid. 4.4.2 p. 156 et les références citées). En l'espèce, le litige porte exclusivement sur la décision de taxation de la période 2011 en matière d'impôt cantonal et communal. Partant, la conclusion du recours qui concerne l'impôt fédéral direct est irrecevable.

E. 2.1

D'après l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Conformément à l' art 106 al. 2 LTF et en dérogation à l' art. 106 al. 1 LTF , il ne connaît de la violation des droits fondamentaux, ainsi que de celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, à savoir exposé de manière claire et détaillée (cf. ATF 142 I 99 consid. 1.7.2 p. 106; 141 I 36 consid. 1.3 p. 41).

E. 2.2

Le Tribunal fédéral revoit librement la conformité du droit cantonal harmonisé et sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID, à moins que les dispositions de cette loi ne laissent une certaine marge de manoeuvre aux cantons, auquel cas l'examen de l'interprétation et de l'application du droit cantonal par le Tribunal fédéral se limite à la violation de droits constitutionnels dûment invoqués (cf. art. 106 al. 2 LTF ; ATF 144 II 313 consid. 5.3 p. 319; 142 V 94 consid. 1.3 p. 96; 134 II 207 consid. 2 p. 210). La LHID prévoit que l'impôt sur le revenu a notamment pour objet la valeur locative de l'habitation du contribuable dans son propre immeuble (art. 7 al. 1 LHID). Cette disposition oblige les cantons à imposer la valeur locative des immeubles et ne leur laisse partant pas de marge de manoeuvre pour déterminer si une valeur locative doit ou non être

imputée (cf. arrêts 2C_773/2009 du 23 avril 2010 consid. 2.1; 2C_431/2009 du 4 décembre 2009 consid. 4). La situation est différente s'agissant de la fixation de la valeur locative, la LHID ne posant pas d'exigences allant au-delà des limites fixées par les normes constitutionnelles (ATF 132 I 157 consid. 3.3 p. 162; 131 I 377 consid. 2.2 p. 381 et les arrêts cités). En l'occurrence, le litige porte sur le point de savoir si c'est à bon droit que le Tribunal cantonal a jugé qu'une valeur locative devait être imputée à la recourante au niveau de l'impôt cantonal et communal 2011, en lien avec la villa de U._____. Le Tribunal fédéral peut partant revoir librement la conformité de l'application par l'instance précédente du droit cantonal harmonisé avec l' art. 7 al. 1 LHID .

E. 3

En droit cantonal genevois, l' art. 7 al. 1 LHID est notamment concrétisé dans la loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP; RS/GE D 3 08), dont l'art. 24 al. 1 prévoit qu'est imposable 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.

E. 3.1

Devant l'instance précédente, la recourante a fait valoir qu'elle n'occupait pas son immeuble en 2011, qu'elle l'avait mis en vente et qu'il n'était pas en état d'être loué, de sorte qu'aucune valeur locative ne pouvait lui être imputée.

E. 3.2

La Cour de justice a au contraire estimé qu'un revenu provenant de la valeur locative de cet immeuble devait bien lui être attribué en 2011. Selon les juges précédents, ne pas occuper son bien, même occasionnellement, n'avait pas d'incidence sur la valeur locative, le seul fait de s'en réserver l'usage étant suffisant pour fonder une imposition en vertu de la lettre de l'art. 24 al. 1 LIPP. La recourante avait du reste été inscrite jusqu'au 8 novembre 2013 comme étant domiciliée à l'adresse de l'immeuble de U._____ dans le registre de l'Office cantonal genevois de la population; en outre, selon ses propres déclarations, elle avait conservé cette adresse, car V._____ était le lieu où elle avait son centre d'intérêts, et elle n'avait au surplus pas démontré s'être constitué un nouveau domicile. On ne pouvait pas non plus considérer que la mise en location de l'immeuble n'était pas envisageable en raison de son état. Le document que la recourante avait produit pour l'établir ne concluait pas que la villa était inhabitable, mais laissait seulement entendre qu'elle ne pouvait pas être louée, en l'état, pour le montant de loyer que la recourante souhaitait en obtenir. Par ailleurs, la recourante avait elle-même reporté dans sa déclaration d'impôt une valeur locative, ce qui pouvait laisser entendre qu'elle ne considérait alors pas que son bien n'était pas louable. Elle aurait du reste eu loisir de remplir un nouveau " questionnaire destiné aux propriétaires d'appartement et de villa " en vue d'une correction de la valeur locative, pour faire état des travaux qui apparaissaient nécessaires, ce qu'elle n'avait pas fait. Quoi qu'il en soit, même si elle avait mentionné la nécessité de procéder à ces travaux, il n'aurait pas été possible d'en conclure que la valeur locative était nulle. Enfin, il ressortait des pièces transmises par la recourante que son immeuble avait fait l'objet de visites entre les mois de novembre 2010 et mars 2011, après qu'elle eut mandaté deux entreprises immobilières (dont B._____ SA) pour le vendre, et conclu dans le même but un contrat de courtage en avril 2011. Neuf visites de son bien avaient été effectuées en 2011, la dernière visite documentée datant du 18 mars 2011. Dès lors, aucun élément concret ne venait confirmer les affirmations de la

recourante s'agissant de sa volonté de vendre son bien, celle-ci ne démontrant par ailleurs pas avoir voulu s'en dessaisir rapidement. Elle n'avait d'ailleurs pas produit de pièces probantes attestant jouir de relations personnelles et sociales à C._____ (France), lieu où elle louait un appartement dès 2009. Il fallait donc en déduire que l'intéressée s'était réservée la libre disposition de son bien immobilier, quand bien même celui-ci avait pu être, durant une partie de l'année, vide de meubles et non occupé, à tout le moins jusqu'au 18 mars 2011, comme l'avait attesté B._____ SA.

E. 4

Dans un premier grief, la recourante fait valoir une violation du droit à la preuve découlant du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.), des règles sur le fardeau de la preuve et de la maxime inquisitoire. Les juges précédents auraient violé son droit à la preuve en retenant qu'elle n'avait pas démontré que la villa était restée vide et non occupée durant toute l'année 2011. En soulignant que la villa avait été vide à tout le moins jusqu'au 18 mars 2011, ils avaient sous-entendu que cela n'avait peut-être pas été le cas après cette date. Or, ils avaient omis d'instruire ce point qui était essentiel à la résolution du litige, en violation de son droit à la preuve et de la maxime inquisitoire.

E. 4.1

La jurisprudence a notamment déduit du droit d'être entendu garanti par l' art. 29 al. 2 Cst. le droit pour le justiciable de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision (ATF 142 II 218 consid. 2.3 p. 222). Le droit de faire administrer des preuves suppose que le fait à prouver soit pertinent, que le moyen de preuve proposé soit nécessaire pour constater ce fait et que la demande soit présentée selon les formes et délais prescrits (cf. ATF 134 I 140 consid. 5.3 p. 148; arrêt 2C_382/2017 du 13 décembre 2018 consid. 4.1). En vertu de la maxime inquisitoire, les autorités fiscales établissent d'office les faits pertinents. Cette maxime ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits. Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont alors les règles générales sur le fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En droit fiscal, le principe de l' art. 8 CC s'exprime dans le sens où il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. La jurisprudence a précisé que, lorsqu'il s'agit de questions juridiques complexes liées à des faits de nature à réduire la charge fiscale et qu'il appartient par conséquent au contribuable de prouver, les autorités fiscales ne peuvent se décharger entièrement de leur obligation d'établir les faits d'office, en laissant le soin à ce dernier, sans connaissances juridiques particulières, de produire les pièces nécessaires à cette fin. Pour autant que le contribuable soit disposé à collaborer, les autorités fiscales doivent lui indiquer les documents à fournir dans ce but (arrêts 2C_68/2017 du 29 novembre 2017 consid. 5.4.1; 2C_416/2013 consid. 10.2.2 non publié in ATF 140 I 68 mais in RF 69/2014 p. 152 et RDAF 2014 II 40). Conformément aux règles de répartition du fardeau (cf. ATF 140 II 248 consid. 3.5 p. 22; 133 II 153 consid. 5.3 p. 158), il incombe au contribuable d'apporter la preuve de faits qui réduisent le montant de la valeur locative (arrêt 2C_1039/2015 du 28 avril 2016 consid. 3.4). Savoir si un fait est ou non prouvé relève de l'établissement des faits, alors que la répartition du fardeau de la preuve est une question de droit (cf. arrêts 2C_582/2017 du 23 février 2018 consid. 5.1; 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 11.1; 5A_118/2012 du

20 avril 2012 consid. 3.2).

E. 4.2

En l'occurrence, on ne voit pas en quoi le droit à la preuve de la recourante aurait été violé, celle-ci ne soutenant pas que des offres de preuve lui auraient été refusées. Par ailleurs, c'est à tort qu'elle fait grief à la Cour de justice de ne pas avoir procédé " au moindre acte d'instruction " pour déterminer si l'immeuble était resté vide et non occupé durant toute l'année. Conformément aux règles de répartition du fardeau de la preuve, c'était à elle d'apporter la preuve des faits qu'elle alléguait et l'on ne se trouve pas dans des circonstances qui, selon la jurisprudence précitée (présence de questions juridiques complexes), auraient imposé à l'instance précédente d'indiquer à la recourante les documents qu'elle devait produire à cet effet. Les griefs de violation du droit à la preuve, des règles de répartition du fardeau de la preuve et de la maxime inquisitoire sont partant rejetés.

E. 4.3

La recourante fait également valoir une appréciation des preuves et un établissement des faits arbitraires par les juges précédents et demande au Tribunal fédéral de compléter les faits d'office en vertu de l' art. 105 al. 2 LTF . Elle soutient qu'alors même qu'elle avait produit des documents attestant l'existence de contrats de courtage, la Cour de justice avait arbitrairement retenu qu'aucun élément concret ne venait confirmer les affirmations de la recourante s'agissant de sa volonté de vendre son bien.

E. 4.3.1

Il n'y a arbitraire (art. 9 Cst.) dans l'appréciation des preuves que si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a fait des déductions insoutenables (ATF 140 III 264 consid. 2.3 p. 266; I 285 consid. 6.3.1 p. 299). Il ne suffit pas que la motivation de la décision critiquée soit insoutenable; encore faut-il que celle-ci se révèle arbitraire dans son résultat (ATF 145 II 32 consid. 5.1 p. 41; 143 I 321 consid. 6.1 p. 324). Le grief doit être motivé conformément aux exigences de l' art. 106 al. 2 LTF (cf. supra consid. 2.1).

E. 4.3.2

En l'espèce, il faut concéder à la recourante que l'affirmation des juges précédents selon laquelle " aucun élément concret ne vient confirmer les affirmations de la recourante s'agissant de sa volonté de vendre " paraît à tout le moins surprenante eu égard aux contrats produits avec des agences immobilières et aux visites de potentiels acquéreurs documentés, dont l'arrêt attaqué fait du reste état. Au demeurant, les juges précédents semblent se contredire, puisqu'ils soulignent aussi que la recourante n'avait pas démontré " avoir voulu s'en dessaisir rapidement ", ce qui suppose qu'ils admettent bien sa volonté de vendre. Toutefois, seul l'arbitraire dans le résultat compte. Or, la recourante n'a pas démontré qu'en tenant pour établie sa volonté de vendre, le sort de la cause s'en trouverait modifié, pour les raisons exposées ci-après.

E. 4.4

Selon la lettre de l'art. 24 al. 1 LIPP, le critère pour imposer la valeur locative est que le propriétaire de l'immeuble s'en réserve l'usage. Ce critère est le même que ce qui prévaut en droit de l'impôt fédéral direct (cf. art. 21 al. 1 let. b LIFD) et les juges précédents ont à juste

titre cité la jurisprudence rendue en droit fédéral, en particulier des arrêts du Tribunal fédéral publiés in ATF 72 I 223 et 75 I 246. Dans l' ATF 72 I 223 , qui concernait une maison d'habitation et une maison de vacances que le propriétaire n'occupait plus et qu'il ne louait pas non plus (cf. consid. 4 p. 226), le Tribunal fédéral a posé la règle selon laquelle, lorsqu'un propriétaire se réserve un immeuble pour y habiter, mais qu'il n'y habite pas effectivement, il y a néanmoins " usage personnel " de l'immeuble justifiant l'imposition d'une valeur locative, l'avantage économique consistant à avoir le logement à sa disposition et à pouvoir en tout temps l'occuper. Le Tribunal fédéral a ainsi souligné que c'est la volonté du propriétaire de se réserver la libre disposition de son bien immobilier qui est décisive, cette volonté faisant défaut lorsque le propriétaire ne trouve pas de locataire et que le logement reste vide de ce fait (consid. 3 p. 225). Dans l' ATF 75 I 249 , le Tribunal fédéral a examiné la valeur locative d'une villa que son propriétaire, qui avait déménagé dans une autre commune, avait conservée durant plusieurs années, ne parvenant pas à la vendre (cf. Faits, p. 246 et consid. 2 p. 249). Le Tribunal fédéral a souligné que le propriétaire qui a quitté son immeuble avec l'intention de le vendre immédiatement et qui le laisse vide pour en obtenir des conditions plus avantageuses n'en a plus la libre disposition, mais est dans l'impossibilité de s'en réserver l'usage ou de le mettre en location, parce qu'il veut le vendre vite et de manière aussi avantageuse que possible. Dans une telle constellation, l'on ne peut pas imputer au propriétaire une valeur locative, ou en tout cas pas une valeur locative complète (consid. 1 p. 249). La lecture de cet arrêt montre que le Tribunal fédéral ne conclut pas d'emblée à l'absence de valeur locative, dès que le propriétaire décide de vendre son bien. Il est en particulier au préalable et implicitement nécessaire qu'il soit établi que le propriétaire vive bien ailleurs que dans le bien mis en vente et qu'il ne l'occupe plus lui-même, ce qui était établi dans cet arrêt (comme du reste dans l' ATF 72 I 223 précité).

E. 4.4.1

En l'espèce, il faut d'emblée relever qu'il a été constaté d'une manière à lier le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF) que la recourante n'avait nullement démontré qu'elle avait réellement quitté son immeuble durant toute la période fiscale 2011. Si tel avait été le cas, la recourante aurait pu alors aisément indiquer quel était son autre lieu de vie. Or, on ne trouve nulle part dans l'arrêt attaqué d'information sur le lieu dans lequel la recourante a concrètement vécu en 2011. Celle-ci s'est limitée à alléguer de manière vague qu'elle se serait réfugiée dans des " domiciles cachés " en Suisse et à l'étranger pour échapper à son mari (arrêt p. 4). Au contraire, l'arrêt attaqué constate qu'elle est restée domiciliée à l'adresse de sa villa de U. _____ jusqu'en novembre 2013 et qu'elle avait elle-même souligné qu'elle avait son centre d'intérêts dans le canton de Genève. Les juges précédents ont par ailleurs retenu que la recourante n'avait pas démontré avoir voulu vendre rapidement son immeuble et de manière aussi avantageuse que possible. On ne voit pas que cette appréciation des preuves serait arbitraire. Il ressort du reste des faits constatés que la recourante n'a en réalité jamais vendu son immeuble.

E. 4.4.2

Dans ces circonstances, le point de savoir si la recourante avait ou non la volonté de vendre n'est pas de nature à influencer sur le sort du litige. Même s'il faut admettre que tel était le cas, selon les faits constatés qui lient la Cour de céans, la recourante s'est réservé l'usage de son immeuble de U. _____ durant la période fiscale 2011. Le grief tiré de l'établissement arbitraire des faits et de l'appréciation arbitraire des preuves est partant rejeté.

E. 5

Au fond, la recourante se plaint d'une mauvaise application du droit fédéral (art. 21 LIFD et art. 7 LHID).

E. 5.1

Le grief de violation de l' art. 21 LIFD est irrecevable, le litige portant exclusivement sur l'impôt cantonal et communal.

E. 5.2

En tant qu'elle se plaint d'une violation de l' art. 7 al. 1 LHID , son grief est infondé. Selon les faits constatés, la recourante est restée domiciliée à l'adresse de sa villa de U._____ jusqu'en novembre 2013 et a elle-même souligné qu'elle avait son centre d'intérêts dans le canton de Genève. La recourante n'a pas démontré avoir réellement quitté son immeuble durant toute la période fiscale 2011 et n'a du reste jamais indiqué où elle avait concrètement séjourné en 2011, ce qui aurait permis d'établir qu'elle n'avait pas du tout vécu dans son immeuble en 2011. La recourante n'a pas non plus démontré devant les juges précédents qu'elle ne s'était pas réservé l'usage de son immeuble en 2011 (cf. supra consid. 4.4.1 et 4.4.2). Dans ces circonstances, c'est à bon droit que les juges précédents ont considéré qu'une valeur locative devait être imputée à la recourante en 2011 en lien avec sa villa sise à U._____.

E. 6

Ce qui précède conduit au rejet du recours dans la mesure de sa recevabilité. Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires. Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.