

BGer 2C 22/2021 vom 7. Mai 2021

Bundesgericht, 2021-05-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_22_2021

FR: TF 2C 22/2021 du 7 mai 2021

IT: TF 2C 22/2021 del 7 maggio 2021

Regeste

Impôts fédéral direct. cantonal et communal de la période fiscale 2017 | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1

Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est partant ouverte, conformément aux art. 146 LIFD (RS 642.11) et 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), dès lors qu'il porte sur la détermination de la valeur locative de l'habitation du contribuable, une matière harmonisée à l' art. 7 al. 1 LHID . Partant, le recours constitutionnel subsidiaire est irrecevable (art. 113 LTF a contrario).

E. 2

Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF (ATF 142 I 155 consid. 4.4.3). Le recourant ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF ; ATF 142 II 355 consid. 6). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (ATF 145 V 188 consid. 2). Par ailleurs, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut en principe être présenté devant le Tribunal fédéral (art. 99 al. 1 LTF).

E. 3

Le litige porte sur la détermination du montant retenu par l'Administration fiscale, et confirmé par la Cour de justice, au titre de la valeur locative de l'habitation du recourant dans son propre immeuble durant la période fiscale 2017.

E. 3.1

En matière d'impôt fédéral direct, la valeur locative est imposable en vertu de l' art. 21 al. 1 let. b LIFD . L' art. 21 al. 2 LIFD prévoit que la valeur locative est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable. Selon cette disposition et la jurisprudence, la valeur locative doit être estimée à la valeur

objective du marché (cf. aussi art. 16 al. 2 LIFD ; ATF 131 I 377 consid. 2.2 et les références), étant relevé qu'une certaine marge subsiste (arrêt 2C_843/2016 du 31 janvier 2019 consid. 2.1). Dans tous les cas, la valeur locative retenue par le canton en matière d'impôt fédéral direct ne doit toutefois pas se situer en deçà du 70 % de la valeur du marché (ATF 123 II 9 consid. 4b; cf. arrêt 2C_843/2016 du 31 janvier 2019 consid. 2.1 et les références).

E. 3.2

En matière d'impôts cantonal et communal, l' art. 7 al. 1 LHID oblige expressément les cantons à imposer la valeur locative des immeubles, mais ne pose pas d'exigences allant au-delà des limites fixées par les normes constitutionnelles, en particulier par le principe d'égalité de traitement entre les propriétaires et les locataires (art. 8 al. 1 Cst.) et les principes fiscaux ancrés à l' art. 127 al. 2 Cst. (cf. ATF 143 I 137 consid. 3.2), s'agissant de la détermination de cette valeur (ATF 131 I 377 consid. 2.2 et les références). Dans cette mesure, l'impôt fédéral direct et les impôts cantonaux ne connaissent pas d'harmonisation verticale. Les cantons jouissent donc d'une certaine marge de manoeuvre dans la fixation de la valeur locative (ATF 124 I 145 consid. 3; arrêt 2C_843/2016 du 31 janvier 2019 consid. 2.2.2 et les références). Celle-ci doit correspondre au prix du marché, mais peut notamment être fixée à une valeur inférieure dans la mesure où, dans le cas concret, elle ne passe pas en-dessous de la limite constitutionnelle fixée à 60 % du loyer du marché au regard des exigences posées par les art. 8 al. 1 et 127 al. 2 Cst. (ATF 143 I 137 consid. 3.3 et les références). Eu égard à l'absence d'harmonisation verticale et à la marge de manoeuvre dont disposent les cantons, le Tribunal fédéral n'examine l'interprétation et l'application du droit cantonal relatif à la valeur locative que sous l'angle restreint des droits et principes constitutionnels précités, ainsi que de l'interdiction de l'arbitraire (cf. arrêt 2C_843/2016 du 31 janvier 2019 consid. 2.2.2 et les références).

E. 3.3

En pratique et lorsque cela est possible, la valeur locative cantonale complète est valable pour l'établissement de la valeur locative de l'impôt fédéral direct (cf. arrêt 2C_1/2019 du 16 janvier 2020 consid. 5 et les références). En l'occurrence, il résulte de l'arrêt entrepris que la valeur locative contestée par le recourant n'est pas la même pour les impôts cantonal et communal que pour l'impôt fédéral direct. Le montant arrêté pour le calcul des premiers a néanmoins servi pour le second, les deux montants se fondant sur le questionnaire de l'Administration fiscale (cf. consid. 4.1 ci-dessous). Il convient par conséquent d'examiner d'abord la valeur locative valable pour les impôts cantonal et communal, puis ensuite seulement celle valable pour l'impôt fédéral direct (cf. arrêt 2C_1/2019 du 16 janvier 2020 consid. 5 et les références). I. Impôts cantonal et communal

E. 4.1

Conformément à l' art. 7 al. 1 LHID , l'art. 24 al. 1 let. b de la loi genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques (LIPP/GE; rs/GE D 3 08) pose le principe de l'imposition de la valeur locative au titre de revenu. Selon cette disposition, est imposable, en tant que rendement de la fortune immobilière, la valeur locative des immeubles ou des 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. Conformément à l'art. 24 al. 2 LIPP/GE, la valeur locative est déterminée en tenant compte des conditions locales. Le loyer théorique des villas et des appartements en copropriété par étage occupés par leur

propriétaire est fixé en fonction notamment de la surface habitable, du nombre de pièces, de l'aménagement, de la vétusté, de l'ancienneté, des nuisances éventuelles et de la situation du logement. Le loyer théorique est pondéré par la durée d'occupation continue de l'immeuble conformément au barème applicable en matière d'évaluation des immeubles situés dans le canton; il ne saurait excéder un taux d'effort de 20 % des revenus bruts totaux. Ce taux d'effort est calculé sur les revenus bruts totaux, mais au minimum sur le montant de la première tranche exonérée d'impôt selon le barème inscrit à l'art. 41 al. 1 LIPP/GE, pour les personnes seules, et sur le double de ce montant pour les contribuables visés à l'art. 41 al. 2 et 3 LIPP/GE. La valeur locative limitée à ce taux d'effort n'est toutefois prise en compte qu'à la condition que les intérêts sur le financement de l'immeuble ne soient pas supérieurs à son montant. Selon la Cour de justice, l'Administration fiscale a édicté l'information n° 5/2007 relative à la nouvelle détermination de la valeur locative genevoise du 28 juin 2007 (ci-après: l'information de l'Administration fiscale), exposant la façon dont était redéfinie la méthode de détermination de la valeur locative de base. A teneur de ce document, la valeur locative des biens immobiliers occupés par leurs propriétaires est calculée par l'Administration fiscale, tant pour les ICC que pour l'IFD, à partir des réponses données par les contribuables concernés au "questionnaire destiné aux propriétaires d'appartement et de villa". Une valeur locative brute est déterminée d'après une valeur locative de base, qui est fonction de la surface habitable et du nombre de pièces. La valeur locative de base est ensuite multipliée par des coefficients pour tenir compte du type d'habitation, de l'aménagement, de la vétusté, des nuisances et de la situation. Le résultat est finalement adapté à l'indice genevois des loyers. La valeur locative brute obtenue fait ensuite l'objet de pondération en fonction de la durée d'occupation et du taux d'effort. L'autorité précédente a ajouté que le point C de l'information prévoit que la nouvelle valeur locative est définie sur la base des données statistiques relatives au loyer libre mensuel moyen des logements par m², époque de construction 1971-1980, fournies par l'office cantonal de la statistique.

E. 4.2

Dans la présente cause, le Tribunal administratif de première instance, pour déterminer la valeur locative, a notamment pris en compte les dispositions de la loi générale genevoise du 29 juin 1957 sur les zones de développement (LGZD/GE; rs/GE L 1 35), qui fixe les conditions applicables à l'aménagement et l'occupation rationnelle des zones de développement affectées à l'habitat, au commerce et aux autres activités du secteur tertiaire, ainsi que les conditions auxquelles le Conseil d'Etat peut autoriser l'application des normes d'une telle zone (art. 1 LGZD/GE). L'ancien art. 5 al. 1 let. b LGZD/GE (alors applicable lorsque le recourant a acquis son immeuble) prévoyait que les bâtiments d'habitation destinés à la vente, quel que soit le mode d'aliénation (notamment cession de droits de copropriété d'étages ou de parties d'étages, d'actions ou de parts sociales) répondaient, par le nombre, le type et le prix de logements prévus à un besoin prépondérant d'intérêt général. L'ancien al. 3 de la disposition précitée disposait pour sa part que les prix et les loyers des bâtiments visés sous al. 1 let. a et b étaient soumis au contrôle de l'Etat pendant une durée de dix ans dès la date d'entrée moyenne dans les logements ou locaux, selon les modalités prévues au chapitre VI (art. 42 à 48) de la loi générale genevoise du 4 décembre 1977 sur le logement et la protection des locataires (LGL/GE; rs/GE I 4 05). Fondé sur ces dispositions, l'Office cantonal du logement et de la planification foncière de la République et canton de Genève (ci-après: l'Office du logement) a arrêté le loyer maximum admis pour l'appartement et la place de stationnement du recourant à 14'280 fr., respectivement 1'248 fr., soit un total de 15'528 fr., par décision du 17 janvier 2018. C'est ce dernier montant que

le recourant a annoncé comme valeur locative à l'Administration fiscale et que le Tribunal administratif a considéré comme étant justifié, car représentant la valeur du marché. La Cour de justice a quant à elle suivi l'avis de l'Administration fiscale, c'est-à-dire qu'elle a tout d'abord constaté que le champ d'application de la LGZD/GE ne comportait aucune référence à la question de l'examen de la valeur locative fiscale. Elle a également relevé que les critères applicables à la détermination de cette valeur locative, en application de la LIFD et de la LIPP/GE, n'étaient pas les mêmes que ceux découlant de la LGZD/GE et que l'information de l'Administration fiscale prévoyait expressément la fixation de la valeur locative en se référant à la notion de "loyer libre". Finalement, l'autorité précédente a encore considéré que retenir le loyer annuel fixé par l'Office du logement (15'528 fr.) était constitutif de violation du principe de l'égalité de traitement envers les autres contribuables du canton occupant leurs propres logements.

E. 4.3

Le recourant se prévaut d'une violation des art. 7 al. 1 LHID et 24 al. 2 LIPP/GE, rappelant que cette dernière disposition mentionne qu'il faut tenir compte des conditions locales pour déterminer la valeur locative et que, selon la jurisprudence, est déterminant le montant que le propriétaire, en louant l'objet en question, selon les conditions usuelles du lieu, pourrait obtenir. Le recourant relativise la portée de l'information de l'Administration fiscale et estime que c'est à tort que la Cour de justice s'est exclusivement fondée sur le questionnaire fiscal pour arrêter la valeur locative. En outre, le recourant estime que l'autorité précédente a à tort "fait primer la définition du droit fiscal à celle de la police des constructions", celle-ci fixant précisément les conditions locales devant être prises en compte. Le recourant fait encore référence à l' ATF 143 III 532 , dans lequel le Tribunal fédéral avait jugé que, pour procéder à l'estimation de la valeur vénale d'un immeuble, cette estimation devait englober tous les critères susceptibles d'influer sur le prix d'adjudication, en particulier les normes du droit public qui définissent les possibilités d'utilisation du bien-fonds à réaliser, c'est-à-dire les dispositions de la LGZD/GE. Finalement, il invoque encore une application arbitraire de la LGZD/GE, estimant qu'il n'est pas admissible qu'un service de la même collectivité publique contredise ou refuse de prendre en compte la position d'un autre service, ce d'autant moins que, selon le recourant, en cas de location supérieure au prix fixé par l'Office du logement, il risque des sanctions.

E. 4.4

On rappellera tout d'abord que l'Administration fiscale, pour arrêter la valeur locative de l'immeuble dont le contribuable s'est réservé l'usage en raison de son droit de propriété, s'est fondée sur les réponses données par ce contribuable au questionnaire destiné aux propriétaires d'appartement et de villa, tel que contenu dans l'information de l'Administration fiscale. Cette information a déjà été considérée par le Tribunal fédéral comme étant une ordonnance administrative destinée à fixer une pratique uniforme de l'administration dans l'application de la loi fiscale et donc à déployer des effets externes qui touchent la position juridique des contribuables en matière d'évaluation de la valeur locative (cf. arrêt 2C_757/2015 du 8 décembre 2016 consid. 4.3). Rappelant l' ATF 142 II 182 consid. 2.3.2, le Tribunal fédéral a également relevé que, dans la mesure où l'information précitée permet une application correcte des dispositions légales dans un cas d'espèce, le juge doit en tenir compte. On ne saurait par conséquent d'emblée considérer qu'en respectant la méthode de calcul contenue dans cette information pour fixer la valeur locative de l'immeuble du recourant, l'Administration fiscale, respectivement la Cour de

justice a violé l'art. 24 al. 2 LIPP/GE. A ce propos, il convient ici de rappeler que le Tribunal fédéral n'examine l'interprétation et l'application du droit cantonal relatif à la valeur locative que sous l'angle restreint des droits et principes constitutionnels mentionnés au considérant 3.2 ci-dessus et qu'il n'est à tout le moins pas arbitraire de se fonder sur le questionnaire en cause. L'application, pour l'ensemble du canton de Genève, de l'information de l'Administration fiscale et du questionnaire qui y est annexé permet également de garantir une certaine égalité de traitement entre contribuables. Cette information, qui est librement disponible à tous, permet de savoir relativement précisément quelle est la valeur locative devant être attendue, dans la mesure où des valeurs locatives de base sont prévues et que des coefficients y sont ajoutés, en fonction du type d'habitation, de l'aménagement, de la vétusté, des nuisances et de la situation générale, autant d'éléments qui servent à concrétiser la jurisprudence rendue en matière de détermination de la valeur locative. Néanmoins, comme l'a justement relevé le recourant et tel que l'a d'ailleurs également mentionné la Cour de justice dans la partie "en fait" de son arrêt, le questionnaire annexé à l'information précitée prévoit expressément qu'une "expertise individuelle demeure réservée si le résultat de ce questionnaire ne correspond manifestement pas à la valeur du marché". On en déduit donc que le résultat obtenu à la suite de l'application de l'ensemble des critères figurant dans le questionnaire n'est pas obligatoirement définitif, en particulier si ce résultat ne respecte pas l'ensemble des conditions locales du lieu de situation de l'immeuble (cf. art. 24 al. 2 LIPP/GE). Or, en l'espèce, dans la mesure où l'Office du logement a définitivement fixé un loyer maximal pour la location de l'appartement (y compris la place de stationnement) du recourant, en raison du fait que ce bien se trouve dans une zone de développement au sens de la législation cantonale, il s'agit là d'une condition locale qu'il convient de prendre en compte, malgré le fait qu'elle ne figure pas expressément sur le questionnaire. Comme l'a justement rappelé le recourant, selon la jurisprudence, est déterminant pour fixer la valeur locative d'un bien, le montant que le propriétaire, en louant l'objet en question selon les conditions usuelles du lieu, pourrait en obtenir, ou le montant qu'il devrait payer pour louer un objet similaire (cf. arrêt 2C_354/2010 du 4 octobre 2010 consid. 4.3 et les références). Il n'est pas contestable que, dans la présente cause, en cas de location de l'objet par son propriétaire, celui-ci ne pourrait en obtenir que 15'528 fr. par an (pour l'appartement et la place de stationnement), c'est-à-dire le montant arrêté par l'Office du logement dans sa décision du 17 janvier 2018. Cette valeur correspond d'ailleurs au loyer objectif du marché, puisque ce marché de bâtiments d'habitation locatifs, dans la zone concernée, doit répondre, par le nombre, le type et les loyers des logements prévus, à un besoin prépondérant d'intérêt général (cf. ancien art. 5 al. 1 let. a LGZD/GE). La Cour de justice ne saurait être suivie lorsque, faisant référence à une ancienne jurisprudence cantonale, elle considère que la valeur locative telle que connue par le droit fiscal n'est pas identique à celle développée par le droit de la police des constructions. La LGZD/GE ne prévoit en effet aucune disposition permettant de calculer la valeur locative. Elle n'y fait d'ailleurs aucunement mention. Cette loi prévoit en revanche, pour les logements destinés à la location et à la vente dans les zones de développement, l'obligation, pour l'Office du logement, de fixer un loyer en fonction de bases de calcul qui lui sont propres. Cette décision de l'Office du logement constitue donc une condition usuelle du lieu de l'immeuble, qui doit être prise en compte dans la détermination de la valeur locative en application des dispositions du droit fiscal. On ne saurait admettre que le propriétaire occupant son propre bien soit moins bien traité que celui qui le loue. Le fait, comme l'affirme l'autorité précédente que d'autres critères sont pertinents pour fixer la

valeur locative, tels que la surface habitable, le nombre de pièces, le type d'habitation, l'aménagement de l'immeuble, la vétusté, les nuisances et la situation générale n'exclut pas qu'il faille également prendre en compte, en plus, des conditions locales comme la situation de l'immeuble dans une zone de développement engendrant la fixation d'un loyer maximum en cas de location. La prise en considération de ce loyer n'est finalement aucunement constitutive de violation du principe de l'égalité de traitement avec les autres propriétaires occupant leur propre immeuble dans le canton de Genève, dès lors que tous ceux qui ont un immeuble situé dans une zone en développement pour lequel un loyer maximum aura été fixé par le canton seront traités de la même manière, c'est-à-dire en tenant compte de cette condition locale dans la détermination de la valeur locative de leurs biens.

E. 4.5

En définitive, il convient de retenir que les art. 24 LIPP/GE et 7 al. 1 LHID ont été violés par la Cour de justice en l'espèce, celle-ci n'ayant pas pris en compte l'ensemble des conditions locales pour déterminer la valeur locative des immeubles du recourant (appartement et place de stationnement). Il convient par conséquent d'admettre le recours en matière de droit public du contribuable en tant qu'il a trait aux impôts cantonal et communal de la période fiscale 2017 et d'annuler l'arrêt entrepris. La cause est renvoyée à l'Administration fiscale, afin qu'elle détermine le montant des ICC dus par le recourant en prenant en compte, dans la détermination de la valeur locative de l'habitation du contribuable dans son propre immeuble, le montant de 15'528 fr. de loyer maximal fixé par l'Office du logement. Sur le vu de l'issue du recours, il n'est pas nécessaire d'examiner les autres griefs soulevés par le recourant. II. Impôt fédéral direct

E. 5

Les considérants relatifs aux impôts cantonal et communal valent pour l'impôt fédéral direct, dès lors que la valeur locative calculée sur la base des dispositions cantonales n'a pas non plus pris en compte l'ensemble des conditions locales pour cet impôt (cf. consid. 4 ci-dessus; arrêt 2C_1/2019 du 16 janvier 2020 consid. 8.2). Il s'ensuit que le recours en matière de droit public doit également être admis en ce qui concerne l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2017. L'arrêt entrepris est annulé et la cause est renvoyée à l'Administration fiscale, afin qu'elle détermine le montant de l'IFD dû par le recourant en prenant en compte, dans la détermination de la valeur locative de l'habitation du contribuable dans son propre immeuble, le montant de 15'528 fr. de loyer maximal fixé par l'Office du logement. Sur le vu de l'issue du recours, il n'est pas nécessaire d'examiner les autres griefs soulevés par le recourant.

E. 6

Succombant, le canton de Genève, qui agit dans l'exercice de ses attributions officielles et dont l'intérêt patrimonial est en cause (art. 66 al. 1 et 4 LTF), doit supporter les frais judiciaires. Le recourant, qui est certes avocat, mais qui a agi dans sa propre cause et qui n'a pas démontré avoir engagé d'autres frais pour le dépôt de son recours, n'a pas droit à des dépens (art. 68 al. 1 LTF ; cf. arrêt 2C_204/2020 du 3 août 2020 consid. 3 et la référence), aucun dépens n'étant par ailleurs alloués au canton de Genève (art. 68 al. 3 LTF). La Cour de justice procédera à une nouvelle répartition des frais et dépens de la procédure qui s'est déroulée devant elle (art. 67 et 68 al. 5 LTF).

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