

BGer 2C_469/2007 vom 8. Januar 2008

Bundesgericht, 2008-01-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_469_2007

FR: TF 2C_469/2007 du 8 janvier 2008

IT: TF 2C_469/2007 del 8 gennaio 2008

Erwägungen

E. 1.1

Rendu le 7 août 2007, l'arrêt attaqué a été expédié le 10 août 2007, si l'on en juge par la date figurant à la dernière page. En raison des fêtes (art. 46 al. 1 lettre b de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF; RS 173.110]), le délai de recours n'a toutefois pas commencé de courir avant le 16 août 2007. Remis à la poste le 11 septembre 2007, le recours a donc, quoi qu'en dise l'intimée, été interjeté dans le délai de 30 jours de l'art. 100 al. 1 LTF .

E. 1.2

Au demeurant, le recours est dirigé contre un jugement final (art. 90 LTF) rendu dans une cause de droit public (art. 82 lettre a LTF) par une autorité cantonale de dernière instance (art. 86 al. 1 lettre d LTF). Déposé en la forme (art. 42 LTF) prévue par la loi et ne tombant sous aucun des cas d'exceptions mentionnés à l'art. 83 LTF , il est en principe recevable.

En vertu de l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), l'Administration fiscale a qualité pour recourir (art. 89 al. 2 lettre a LTF).

E. 2

Pour les pièces dont le plafond suit la pente de la toiture, la surface habitable est comptée en plein lorsque le vide d'étage est égal ou supérieur à 2,40 m et pour moitié lorsqu'il est situé entre 1,80 m et 2,40 m".

E. 2.1

L'art. 21 al. 1 LIFD prévoit que le rendement de la fortune immobilière est imposable, en particulier "la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété" (lettre b). Selon l'art. 21 al. 2 LIFD , la valeur locative est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable.

En matière d'impôt fédéral direct, la valeur locative correspond au loyer objectif du marché (ATF 131 I 377 consid. 2.2 p. 381; 123 II 9 consid. 4b p. 14 s.): est déterminant 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 (2A.298/1994, RDAF 1997 II p. 706, Pra 1997 no 121 p. 645, consid. 4a).

Dans le but d'uniformiser l'imposition de la valeur locative, l'Administration fédérale des contributions a émis des directives (cf. art. 102 al. 2 LIFD et la circulaire du 25 mars 1969 concernant la détermination du rendement locatif imposable des maisons d'habitation, Archives 38 p. 121 ss). Selon ces directives, la valeur locative se détermine en principe d'après une procédure d'estimation individuelle ou sur la base d'estimations cantonales, pour

autant que celles-ci existent et aient été effectuées selon des règles uniformes. Ces estimations ne doivent de plus pas être en moyenne inférieures à 70% de la valeur du marché; si cette limite inférieure est dépassée, l'Administration fédérale des contributions intervient en imposant des suppléments (cf. 2A.254/1996, Archives 67 p. 709, RDAF 1998 II p. 441, StE 1998 B 25.3 no 18, consid. 3a).

E. 2.2

Dans le canton de Genève, la fixation de la valeur locative est régie par l'art. 7 al. 2 de la loi genevoise du 22 septembre 2000 sur l'imposition des personnes physiques, Impôt sur le revenu (revenu imposable) (LIPP-IV; RS/GE D 3 14), qui a la teneur suivante:

"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 sera 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 pour cent des revenus bruts totaux. Ce taux d'effort est calculé sur les revenus bruts totaux mais au minimum sur le montant déterminant pour le calcul du rabais d'impôt. 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".

Intitulé "Valeur locative du logement", l'art. 2 du règlement du 14 novembre 2001 d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP-IV), Impôt sur le revenu (revenu imposable) (RS/GE D 3 14.01) dispose ce qui suit:

"La valeur locative du logement du contribuable dans sa propre maison doit être déterminée en fonction des loyers usuels pratiqués dans la localité pour des logements semblables. Lorsque certains locaux sont utilisés aussi bien à des fins commerciales que privées, par exemple dans l'hôtellerie, il est tenu compte d'une part appropriée à ces locaux communs (pièces d'habitation, cuisine, bain, WC)".

Selon le "questionnaire destiné aux propriétaires d'appartements et de villas", édité par l'Administration fiscale, la valeur locative brute est déterminée - tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal et communal - d'abord d'après une valeur locative de base qui est fonction de la surface habitable (voir le tableau fixant les montants pour les années 1993/1994) 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 obtenu est finalement adapté à l'indice genevois des loyers pour donner la valeur locative brute.

Le nombre de pièces est défini comme "le nombre de pièces total y compris la cuisine, mais sans les salles de bains ou cabinets de toilettes (une chambrette d'une surface inférieure à 9 m² compte pour une demi-pièce)".

La surface habitable est définie comme suit:

"C'est la surface exacte des pièces habitables, cuisine, salles de bains et cabinets de toilette, hall, vestibules, vérandas fermées, escaliers intérieurs, combles habitables et mansardes (surface où la distance du sol au toit est supérieure à 1,5 mètre), pièces vides ou locaux annexes, tels que réduits à concurrence de 50%, à l'exception des galetas non habitables,

balcons, terrasses et galeries, caves et autres locaux de service (buanderie, étendage), garages et remises. Elle correspond au minimum au nombre de pièces multiplié par 20 m².

Faisant partie de la section 6 "Dispositions intérieures des constructions" du chapitre VI "Cinquième zone", les art. 76 et suivant LCI disposent ce qui suit:

"Art. 76 Sous-sol

1 Les locaux dont le plancher se trouve au-dessous du niveau général du sol adjacent ne peuvent servir à l'habitation.

E. 3.1

L'art. 21 al. 1 lettre b LIFD prévoit l'imposition de la valeur locative "des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage", sans la limiter aux parties habitables. De même, selon l'art. 7 al. 2 LIPP-IV, la surface habitable représente seulement l'un des critères - énumérés de manière non limitative - de fixation de la valeur locative. Il est vrai que, selon le questionnaire précité, la valeur locative de base est fonction de la surface habitable; toutefois, celle-ci ne comprend pas seulement la surface des "pièces habitables" à proprement parler, mais également - notamment - celle des "locaux annexes", tels que les réduits (à raison de 50%), à l'exclusion certes des "galetas non habitables, balcons, terrasses et galeries, caves et autres locaux de service (buanderie, étendage), garages et remises". Il ressort au demeurant de la définition de la valeur locative donnée par la jurisprudence fédérale (cf. consid. 2.1 ci-dessus) que les locaux doivent être pris en considération dans la mesure où ils ont une valeur locative pour eux-mêmes ou qu'ils augmentent celle de l'ensemble de l'immeuble. Le fait que leur usage est limité par leur configuration (il s'agit p. ex. de locaux en sous-sol, d'accès difficile, etc.) influe sur leur valeur locative, mais ne justifie pas de la supprimer s'ils ont une valeur sur le marché immobilier.

E. 3.2

En l'occurrence, il est indéniable que la salle de jeux en cause a une valeur sur le marché immobilier. Dès lors, en vertu de l'art. 21 al. 1 lettre b LIFD, elle doit être prise en compte dans le calcul de la valeur locative litigieuse. Le fait qu'elle ne peut servir à l'habitation en vertu de l'art. 76 LCI n'est pas déterminant: la notion de surface habitable du droit fiscal genevois n'est pas identique à celle du droit de la police des constructions. C'est ainsi que, selon le questionnaire, la surface des mansardes est comptée en plein comme surface habitable dès lors que la distance du sol au toit dépasse 1,5 mètre, alors que l'art. 77 LCI - qui vise plus largement les pièces dont le plafond suit la pente de la toiture - exige pour cela une distance entre plancher et plafond de 2,4 mètres. Dans le cas particulier, la salle de jeux peut constituer un "local annexe", au sens du questionnaire, dont la surface entre (pour moitié) dans le calcul de la surface habitable déterminante pour la valeur locative, quand bien même elle ne saurait servir à l'habitation en vertu de la loi sur les constructions et les installations diverses. La législation sur la police des constructions poursuit en effet des buts - tels que la salubrité des constructions et l'hygiène des habitations - différents des règles du droit fiscal sur la valeur locative, qui tendent à déterminer celle-ci en prenant en considération l'ensemble des locaux ayant une valeur sur le marché immobilier.

Il découle de ce qui précède qu'il est contraire au droit fédéral de ne pas prendre en considération la salle de jeux dans la fixation de la valeur locative de l'immeuble de l'intimée, l'argumentation de l'autorité intimée tirée du défaut de base légale ne pouvant être

suivie. Les montants eux-mêmes n'étant pas en cause, il convient d'annuler l'arrêt entrepris et de confirmer les décisions sur réclamation de la recourante du 7 juillet 2005.

E. 4

Vu ce qui précède, le recours en matière de droit public doit être admis.

Succombant, l'intimée doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF) et n'a pas droit à des dépens (art. 68 al. 1 LTF).

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