

BGer 2C_486/2020 vom 19. Januar 2021

Bundesgericht, 2021-01-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_486_2020

FR: TF 2C_486/2020 du 19 janvier 2021

IT: TF 2C_486/2020 del 19 gennaio 2021

Erwägungen

E. 1.1

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 . Il est donc en principe recevable comme recours en matière de droit public (cf. aussi art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11]; art. 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]; ATF 134 II 186 consid. 1.3 p. 188 s.).

E. 1.2

L'arrêt attaqué a traité dans un seul arrêt de l'IFD et de l'ICC, ce qui est admissible (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où la partie recourante s'en prend clairement aux deux catégories d'impôt (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2 p. 263 s.), ce qui est le cas en l'espèce.

E. 1.3

Au surplus, le recours a été interjeté en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF). Les contribuables, destinataires de l'acte attaqué, ont la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

E. 2

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF et en dérogation à l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral ne connaît toutefois de la violation des droits fondamentaux ainsi que de celle de dispositions de droit cantonal que si le grief a été invoqué et motivé par le recourant, à savoir exposé de manière claire et détaillée (ATF 142 I 99 consid. 1.7.2 p. 106; 141 I 36 consid. 1.3 p 41). Le grief de violation du droit cantonal ne peut en principe pas être soulevé dans un recours devant le Tribunal fédéral. En revanche, il est toujours possible de faire valoir que la mauvaise application du droit cantonal constitue une violation du droit fédéral, en particulier qu'elle est arbitraire au sens de l' art. 9 Cst. ou contraire à un droit fondamental (cf. ATF 142 I 172 consid. 4.3 p. 176; 135 III 513 consid. 4.3 p. 521 s.; 133 III 462 consid. 2.3 p. 466). En matière fiscale et s'agissant du droit cantonal harmonisé, le Tribunal fédéral en vérifie librement la conformité aux dispositions de la LHID et son application par les instances cantonales, sauf si cette loi laisse une certaine marge de manoeuvre aux cantons, auquel cas l'examen du Tribunal fédéral est limité à celui de la violation de droits constitutionnels dûment invoqués, en particulier l'arbitraire (cf. ATF 144 II 313 consid. 5.3 p. 319; 134 II 207 consid. 2 p. 209 s.).

E. 3

Les recourants se plaignent d'une violation du droit à la preuve, qui est une composante du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst. ; ATF 142 II 218 consid. 2.3 p. 222). Ils reprochent à la Cour de justice de ne pas avoir donné suite à leurs offres de preuve établissant le contenu du droit espagnol.

En l'occurrence, savoir si une offre de preuve ou un élément porté à la connaissance de l'autorité est pertinent, de sorte que l'autorité en n'y donnant pas suite, a violé le droit d'être entendu, se confond avec le grief d'arbitraire dans l'établissement du droit étranger soulevé par les recourants, qui sera examiné ci-après (cf. infra consid. 6.5). Il est par ailleurs précisé que, contrairement à ce que laissent entendre les recourants, la détermination du contenu du droit étranger relève du droit et non du fait (cf. ATF 145 III 213 consid. 6.1.2 p. 217; arrêt 5A_124/2020 du 15 juillet 2020 consid. 3.3). A propos de la preuve du droit étranger, le Tribunal fédéral a en outre indiqué, en lien avec l' art. 16 LDIP (RS 291), qu'il ne s'agit pas là d'une preuve au sens strict du terme ("dabei geht es um den Nachweis, nicht um einen Beweis im eigentlichen Sinn "), de sorte que les règles ordinaires en la matière ne sont pas applicables (ATF 124 I 49 consid. 3c p. 52 s.).

E. 4.1

Les recourants, domiciliés en Suisse, sont assujettis à l'impôt dans ce pays (art. 3 al. 1 LIFD ; art. 3 LHID) de manière illimitée (art. 6 al. 1 LIFD ; art. 5 al. 1 de la loi genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques [LIPP; RS/GE D 3 08]). Cet assujettissement ne s'étend pas à leur immeuble situé à l'étranger (art. 6 al. 1 LIFD ; art. 5 al. 1 LIPP). En tant qu'élément imposable en Suisse (art. 21 al. 1 let. b LIFD ; art. 7 al. 1 LHID ; art. 24 al. 1 let. b LIPP), la valeur locative de cet immeuble entre toutefois en considération pour la détermination du taux d'imposition des contribuables, tant pour l'IFD que pour l'ICC (exemption sous réserve de progressivité; art. 7 al. 1 LIFD ; art. 6 al. 1 LIPP; cf. arrêt 2C_829/2016 du 10 mai 2017 consid. 5.1, in RF 72/2017 809; RDAF 2017 II 461).

La Convention du 26 avril 1966 entre la Suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI CH-ESP; RS 0.672.933.21) ne s'oppose pas à ce qui précède (sur le rôle des conventions de double imposition, cf. ATF 143 II 257 consid. 5.1 p. 259). En effet, elle prévoit que la Suisse exempte de l'impôt les revenus ou la fortune qui proviennent des biens immobiliers sis en Espagne, mais qu'elle conserve toutefois la possibilité d'en tenir compte dans la fixation du taux d'imposition, en appliquant "le même taux que si les revenus ou la fortune en question n'avaient pas été exemptés" (art. 23 al. 2 let. a, en lien avec l'art. 6 al. 1 CDI CH-ESP).

E. 4.2

Dans le cas présent, les recourants ne contestent à juste titre pas le principe de la prise en considération de la valeur locative de leur maison située en Espagne pour la détermination de leur taux d'imposition, tant en matière d'IFD que d'ICC, pour l'année fiscale 2012. Ils critiquent uniquement la méthode de calcul choisie par l'Administration fiscale, suivie en cela par la Cour de justice, pour établir le montant de la valeur locative de cet immeuble pour ladite année, en lui reprochant d'avoir pris en compte une méthode de calcul forfaitaire, réservée selon eux aux immeubles situés dans des pays qui ne connaissent pas le concept de la valeur locative, en lieu et place des critères fixés par le droit espagnol. Le litige se limite à cet objet.

E. 5.1

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 en matière d'impôt fédéral direct, la valeur locative doit être estimée à la valeur du marché (cf. art. 16 al. 2 in fine LIFD; ATF 131 I 377 consid. 2.2 p. 381; 123 II 9 consid. 4b p. 14 s., in RDAF 1997 II 457), en prenant en considération les conditions locales (arrêt 2C_757/2015 du 8 décembre 2016 consid. 5.1), étant relevé qu'une certaine marge subsiste (arrêts 2C_1/2019 du 16 janvier 2020 consid. 4.1; 2C_843/2016 du 31 janvier 2019 consid. 2.1, in StE 2019 A 21.12 Nr. 17; Archives 87 p. 579). La valeur locative doit ainsi correspondre au montant que le propriétaire ou le détenteur des droits de jouissance devrait payer sur le marché pour pouvoir occuper le bien immobilier dans les mêmes conditions (cf. arrêt 2C_829/2016 précité du 10 mai 2017 consid. 7.1 et les références). L' art. 21 al. 2 LIFD n'impose pas de méthode de calcul déterminée de la valeur locative (arrêt 2C_829/2016 précité du 10 mai 2017 consid. 7.2). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la valeur locative retenue par le canton en matière d'impôt fédéral direct ne doit pas se situer en deçà du 70 % de la valeur du marché (ATF 123 II 9 consid. 4b p. 14 s.; arrêt 2C_1/2019 du 16 janvier 2020 consid. 7.1 et autres références citées).

E. 5.2

En matière d'impôt 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 p. 140 s., in RDAF 2018 II 120), s'agissant de la détermination de cette valeur (ATF 131 I 377 consid. 2.2 p. 381; 124 I 145 consid. 3c p. 153 s.). Dans cette mesure, l'impôt fédéral direct et les impôts cantonaux ne connaissent pas d'harmonisation verticale. La LHID n'impose pas aux cantons de méthode déterminée pour le calcul de la valeur locative en matière d'ICC (arrêts 2C_1/2019 du 16 janvier 2020 consid. 4.2; 2C_829/2016 précité du 10 mai 2017 consid. 10.1 et 10.3). Les cantons jouissent donc d'une certaine marge de manoeuvre dans la fixation de la valeur locative (ATF 124 I 145 consid. 3 b et c p. 153 s.; arrêt 2C_1/2019 du 16 janvier 2020 consid. 4.2 et les autres références citées), y compris pour les immeubles se situant à l'étranger (cf. arrêt 2C_500/2018 du 8 avril 2020 consid. 3.2). 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 fixée à 60 % du loyer du marché (ATF 143 I 137 consid. 3.3 p. 140 s.; 124 I 145 consid. 4d p. 156 s.; arrêt 2C_1/2019 du 16 janvier 2020 consid. 4.2). Savoir si un État étranger connaît un principe de valeur locative équivalent à la notion suisse se détermine selon le droit suisse. Pour pouvoir être prise en compte, la valeur locative étrangère doit ainsi respecter les standards suisses.

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_1/2019 du 16 janvier 2020 consid. 4.2 et références).

E. 5.3

En pratique et lorsque cela est possible, la valeur locative cantonale complète est valable pour l'établissement de la valeur locative de l'IFD (cf. Administration fédérale des contributions, L'imposition de la valeur locative, in Informations fiscales, Conférence suisse des impôts éd., mars 2015 [ci-après: Information de mars 2015] p. 12 note 10; 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 les recourants est la même pour l'ICC que pour l'IFD, le montant arrêté pour le calcul du premier ayant servi pour le second. Il convient par conséquent d'examiner d'abord la valeur locative valable pour l'ICC, puis ensuite seulement celle valable pour l'IFD (cf. arrêt 2C_1/2019 du 16 janvier 2020 consid. 5).

I. Impôt cantonal et communal

E. 6.1

Répondant aux obligations imposées par l' art. 7 al. 1 LHID , le législateur genevois a édicté l'art. 24 al. 1 let. b et 2 LIPP. L'art. 24 al. 2 LIPP définit la notion de valeur locative et à 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 [...]".

L'art. 8 du règlement genevois du 13 janvier 2010 d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques (RIPP; RS/GE D 03 08.01) prévoit que 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. Le législateur genevois a ainsi choisi de se baser sur des critères objectifs.

Dans le but d'uniformiser l'imposition de la valeur locative, l'Administration fédérale des contributions a édicté des directives (cf. circulaire du 25 mars 1969 concernant la détermination du rendement locatif imposable des maisons d'habitation [ci-après: circulaire du 25 mars 1969], Archives 38 p. 121 ss; l'abrogation de cette circulaire fin 2009 n'empêche pas son application à des périodes fiscales postérieures; cf. arrêt 2C_843/2016 précité du 31 janvier 2019 consid. 2.2.5 et 3.4). 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 (arrêt 2C_886/2010 du 27 avril 2011 consid. 4.1 et référence).

Se fondant sur l'information du 1er février 1991, l'Administration fiscale a pour pratique d'estimer la valeur locative des immeubles situés dans un pays qui ne connaît pas l'imposition de la valeur locative, à 4,5 % de la valeur fiscale du bien (villa ou appartement en PPE). Le taux de 4,5 % tient déjà compte d'une déduction forfaitaire de 25 % de la valeur locative brute pour les frais d'entretien, qui ne peuvent donc être déduits. L'information du 1er février 1991 ne distingue pas les immeubles selon qu'ils sont situés en Suisse ou à l'étranger, précisant uniquement que, pour ces derniers, le rendement (ou la valeur locative) ne sera pris (e) en considération que pour déterminer le taux d'imposition (arrêt 2C_829/2016 du 10 mai 2017 consid. 6.1). La détermination de la valeur locative en

pour-cent de la valeur fiscale ou de la valeur vénale de l'immeuble est par ailleurs une méthode expressément envisagée dans la circulaire du 25 mars 1969 (Archives 38 p. 125 ss; pour un état au 1er janvier 2015, voir l'Information de mars 2015, p. 14 ss.). Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de préciser que la méthode de calcul forfaitaire prévue par l'information du 1

er février 1991 n'était pas contraire au droit fédéral pour les immeubles situés dans des pays qui ne connaissent pas l'imposition de la valeur locative (cf. arrêts 2C_137/2019 du 23 janvier 2020 consid. 6.2; 2C_829/2016 précité du 10 mai 2017 consid. 7 ss).

E. 6.2

L'information du 1

er février 1991 n'a pas force de loi et ne lie pas le Tribunal fédéral et les autres autorités d'application du droit (cf. ATF 142 II 182 consid. 2.3.2 p. 190 s.; 137 II 284 consid. 5.2.2 p. 292; 108 Ib 19 consid. 4a p. 25). Le juge peut s'en écarter s'il l'estime contraire à la loi ou à une ordonnance. Toutefois, si cette information permet une application correcte des dispositions légales dans le cas d'espèce, il y a lieu d'en tenir compte (cf. ATF 142 II 182 consid. 2.3.2 p. 190 s.; cf. arrêt 2C_829/2016 précité du 10 mai 2017 consid. 6.3).

E. 6.3

Les recourants se plaignent d'établissement arbitraire du droit étranger (art. 9 cst.). Ils reprochent à l'autorité précédente d'avoir considéré, en dépit des documents qu'ils ont produit prouvant le contraire, que l'Espagne ne connaissait pas un principe de valeur locative équivalent à la notion suisse.

E. 6.4

La Cour de justice, se fondant sur un arrêt du Tribunal fédéral du 23 janvier 2020 (2C_137/2019), a retenu que l'Espagne était un pays n'imposant pas la valeur locative et que partant l'Administration fiscale avait à juste titre utilisé la méthode de calcul forfaitaire prévue par l'information du 1er février 1991.

E. 6.5

En l'occurrence, on peut certes lire au consid. 5 de l'arrêt 2C_137/2019 précité que l'Espagne ne connaît pas l'imposition de la valeur locative. Toutefois, dans cet arrêt, qui concernait également un contribuable genevois disposant d'un immeuble en Espagne, la question de l'existence du principe de valeur locative dans ce pays n'était pas litigieuse. Le litige portait sur la déduction des frais immobiliers effectifs liés notamment à cet immeuble dans le calcul du revenu déterminant le taux d'imposition. Dans cet arrêt, la mention que l'Espagne ne connaissait pas ce type d'imposition reposait uniquement sur le fait que le recourant n'avait pas contesté cet élément et qu'il avait même expressément indiqué en cours de procédure à l'Administration fiscale que ce pays n'imposait pas la valeur locative pour les biens immobiliers à usage propre (arrêt 2C_137/2019 précité let. B.b). Le Tribunal fédéral n'a donc pas tranché cette question, faute de grief soulevé à cet égard (cf. art. 42 al. 2 LTF ; FLORENCE AUBRY GIRARDIN, in Commentaire de la LTF, 2014, n° 24 ad art. 42 al. 2 LTF) et en raison du fait que le droit étranger, sauf exception (cf. art. 16 LDIP), ne doit pas être établi d'office.

Pris dans sa globalité, et en dépit de la formulation, en cela regrettable, de son consid. 5, l'arrêt 2C_137/2019 ne permettait pas de se dispenser d'examiner la question de savoir si

l'Espagne connaissait le concept d'imposition de la valeur locative, en particulier sur le vu des éléments invoqués par les recourants. En effet, il ressort clairement de l'information de mars 2015 (p. 7 et 31), ainsi que de l'article paru dans la Revue internationale de droit comparé (RIDC 3-2013 p. 749), qui se réfère à l'art. 85 de la loi espagnole 35/2006 de l'Impôt sur le revenu des personnes physiques et de la modification partielle des lois des impôts sur les sociétés, des revenus des non-résidents, et du patrimoine (ci-après: Loi 35/2006), que l'Espagne connaît une imposition de la valeur locative, toutefois pas pour la résidence habituelle (art. 85 al. 1 de la Loi 35/2006). Dans l'arrêt en cause, le Tribunal fédéral n'a aucunement pris en considération ces éléments. Sur le point de savoir si une telle imposition existe en Espagne, l'arrêt attaqué est, sur le vu de ce qui précède, erroné.

E. 6.6

Cela étant, le constat que ce pays connaît le concept d'imposition de la valeur locative ne permet pas encore de conclure à l'invalidité du recours à la méthode forfaitaire en cause.

Le droit fédéral n'impose pas de méthode déterminée pour le calcul de la valeur locative (cf. supra consid. 5.1 s.). Il n'apparaît pas que la législation cantonale le prévoit et les recourants ne se plaignent pas d'application arbitraire du droit cantonal sur ce point. Le fait que le Tribunal fédéral ait estimé que le recours à la méthode de calcul forfaitaire prévu par l'information du 1

er février 1991 n'était pas contraire au droit fédéral pour les immeubles situés dans des pays qui ne connaissent pas l'imposition de la valeur locative n'exclut pas que cette méthode puisse aussi trouver application lorsque le pays connaît une telle imposition. Dans ce dernier cas, le recours à une telle méthode semble en particulier pertinent si la valeur locative obtenue en application des règles de l'État de situation de l'immeuble ne permet pas de respecter les exigences légales et jurisprudentielles imposées par le droit interne suisse et cantonal, notamment en matière de respect des conditions locales et de limites à respecter par rapport au loyer du marché (cf. supra consid. 5.2).

Par ailleurs, contrairement à ce qu'a retenu le Tribunal administratif de première instance (cf. supra let. B), il s'agit dans le cas présent d'appliquer le droit suisse en matière d'imposition de la valeur locative, en examinant au préalable une question de droit étranger. Cet examen ne porte aucunement atteinte à la souveraineté de l'Espagne et les autorités suisses ne sont pas liées par la valeur locative retenue par les autorités espagnoles.

Sur le vu de ces éléments, il s'agit donc encore dans le cas présent d'examiner si la valeur locative calculée selon les critères du droit espagnol respecte les exigences susmentionnées. Il n'appartient pas au Tribunal fédéral de statuer en tant que première instance sur ce point; cela vaut d'autant plus que les cantons disposent d'une certaine marge de manoeuvre dans la fixation de la valeur locative (cf. supra consid. 5.2).

II. Impôt fédéral direct

E. 7

Les considérants relatifs à l'ICC valent pour l'IFD, dès lors que la valeur locative calculée sur la base des dispositions cantonales a aussi été utilisée pour cet impôt (cf. supra consid. 5.3). Il s'ensuit que le recours doit également être admis en ce qui concerne l'IFD.

III. Conclusion, frais et dépens

E. 8.1

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours, tant en matière d'IFD que d'ICC. L'arrêt attaqué est annulé et la cause est renvoyée à la Cour de justice pour qu'elle procède au sens des considérants et rende une nouvelle décision. En particulier, il lui appartiendra d'examiner si l'application de la méthode forfaitaire selon l'information du 1^{er} février 1991, qui rappelons-le n'a pas force de loi pour les autorités d'application du droit (cf. supra consid. 6.2), reste applicable en dépit de la connaissance par l'Espagne d'un concept de valeur locative.

E. 8.2

Succombant, le canton de Genève, qui agit dans l'exercice de ses attributions officielles et dont l'intérêt patrimonial est en jeu (art. 66 al. 1 et 4 LTF), doit supporter les frais judiciaires. Il sera en outre condamné à verser aux recourants des dépens (art. 68 al. 1 LTF), aucun dépens ne lui étant alloué (art. 68 al. 3 LTF).

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