

GE_GERICHTE ATA/1104/2022 vom 1. November 2022

GE Cour de justice, 2022-11-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1104_2022

FR: GE_GERICHTE ATA/1104/2022 du 1 novembre 2022

IT: GE_GERICHTE ATA/1104/2022 del 1 novembre 2022

Erwägungen

E. 12

octobre 2011 consid. 3.1 ; ATA/1401/2021 du 21 décembre 2021 consid. 4a ; ATA/1728/2019 du 26 novembre 2019 consid. 3b et les références citées). Les cantons ne peuvent ainsi pas prévoir des règles d'évaluation tendant de manière générale à une sur- ou sous-estimation des immeubles, par exemple en instituant un abattement automatique de leur valeur vénale pour en déterminer la valeur fiscale, ou en fondant l'imposition sur un pourcentage de la valeur vénale (ATF 134 II 207 consid. 3.6 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_194/2018 du 1er octobre 2018 consid. 5.1).

- 8/16 - A/1738/2021

c. La valeur vénale correspond à la valeur du marché objective d'un immeuble, à savoir la valeur qui serait vraisemblablement obtenue lors d'une aliénation dans les conditions usuelles des affaires (ATF 128 I 240 = RDAF 2003 II 219 ; 124 I 193 consid. 4b ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6ème éd., Zurich 2002, p. 235 ; Felix RICHNER/Walter FREI/ Stefan KAUFMANN, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zurich 1999, n. 5 ad § 39).

La valeur vénale au sens du droit fiscal ne correspond pas à une valeur que l'on peut déterminer exactement de manière mathématique mais, en règle générale, à une valeur d'estimation ou de comparaison. Lorsque la valeur vénale d'un élément de fortune est donnée par le résultat d'une transaction ayant eu lieu sur le marché libre, elle devient la valeur fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 4.4).

Dans la mesure où toute estimation, quelle que soit la méthode utilisée, aboutit à une certaine marge, variable, d'inexactitude, il est admissible de fixer la valeur déterminante pour l'impôt sur la fortune des immeubles sur la base d'estimations prudentes, schématiques, même si cela a pour conséquence que les valeurs ainsi déterminées divergent dans une certaine mesure des valeurs effectives du marché (ATF 128 I 240 consid. 3.2.2 ; ATA/1401/2021 précité consid. 4b ; ATA/394/2008 du 29 juillet 2008 consid. 4b). 3) a. Un impôt sur la fortune est perçu, chaque année, dans le canton de Genève (art. 1 let. a ch. 3 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 - LCP - D 3 05). L'impôt sur la fortune est régi par la LIPP, en particulier aux art. 46 à 60 LIPP, lesquels forment le chapitre IV.

b. Selon l'art. 47 al. 1 let. a LIPP, les immeubles sont soumis à l'impôt sur la fortune. Aux termes de l'art. 49 LIPP, l'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (al. 1). La fortune est estimée, en général, à la valeur vénale (al. 2).

c. L'art. 50 LIPP établit les principes d'évaluation des immeubles situés dans le canton, qui ont été jugés conformes à l'art. 14 LHID (ATF 134 II 2017 consid. 3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_194/2018 du 1er octobre 2018 consid. 5.3).

La valeur des immeubles locatifs est calculée en capitalisant l'état locatif annuel aux taux fixés chaque année par le Conseil d'État, sur proposition d'une commission d'experts, composée paritairement de représentants de l'administration fiscale et de personnes spécialement qualifiées en matière de propriétés immobilières et désignées par le département (let. a). Les immeubles servant exclusivement et directement à l'exploitation d'un commerce ou d'une industrie sont évalués en tenant compte de la valeur actuelle du terrain, des

- 9/16 - A/1738/2021 constructions et des installations qui en sont les accessoires (let. b). Les immeubles servant à l'exploitation agricole et sylvicole, y compris la partie de logement nécessaire au propriétaire et à sa famille, sont évalués à leur valeur de rendement calculée selon le droit fédéral (let. c). Les terrains improductifs ou à bâtir sont estimés en tenant compte de leur situation, des servitudes ou autres charges foncières les grevant, de prix d'achats récents ou d'attributions ensuite de succession ou de donation et des prix obtenus pour d'autres terrains de même nature qui se trouvent dans des conditions analogues, à l'exception des ventes effectuées à des prix de caractère spéculatif (let. d).

L'art. 50 let. e LIPP indique que « les autres immeubles » situés dans le canton, notamment les villas, parcs, jardins d'agrément, ainsi que les immeubles en copropriété par étage, sont estimés en tenant compte du coût de leur construction, de leur état de vétusté, de leur ancienneté, des nuisances éventuelles, de leur situation, des servitudes et autres charges foncières les grevant, de prix d'achats récents ou d'attribution ensuite de succession ou de donation et des prix obtenus pour d'autres propriétés de même nature qui se trouvent dans des conditions analogues, à l'exception des ventes effectuées à des prix de caractère spéculatif. Cette estimation est diminuée de 4 % par année d'occupation continue par le même propriétaire ou usufruitier, jusqu'à concurrence de 40 %, étant précisé que le canton de Genève est le seul à prévoir un tel système d'abattement progressif (Conférence suisse des impôts, Imposition de la valeur locative – Informations fiscales, octobre 2021, p. 13). Il est également tenu compte de la durée d'occupation continue par le précédent propriétaire, lorsqu'il s'agit, en cas de liquidation du régime matrimonial, de donation, d'acquisition par avancement d'hoirie ou par succession, du conjoint, de ses parents en ligne directe ou de ses frères et sœurs.

Lors des travaux préparatoires ayant conduit à l'adoption de la LIPP, le représentant de l'AFC-GE avait mentionné sans plus d'explications que l'abattement prévu par cette disposition était « clairement discutable au regard du droit fédéral » (MGC 2008-2009/IX A 11553). La commission parlementaire n'a pas examiné cette question plus avant.

Dans le cadre de l'adoption de la loi ayant précédé la LIPP, soit de l'art. 7 let. e de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune, du 22 septembre 2000 (aLIPP-III - D 3 13 - abrogée avec effet au 1er janvier 2010), l'exposé des motifs indiquait : « Le Tribunal fédéral admet en principe un écart maximum de 30 % par rapport au marché. Le présent projet maintient 10 [recte : 40], diminution figurant dans la loi actuelle, soit 4 % par an, jusqu'à concurrence de 40 % » (MGC 1999 45/VIII 7416).

d. Le guide fiscal 2014 indique uniquement que l'abattement est déterminé en fonction de la durée d'occupation ; chaque année, un abattement de 4 % est accordé par année

d'occupation continue par le même propriétaire ou usufruitier,

- 10/16 - A/1738/2021 jusqu'à concurrence de 40 % au maximum (Guide fiscal 2014 p. 40, consultable sous www.ge.ch/document/520/telecharger).

e. Dans l'ATA/863/2021 du 24 août 2021, la recourante avait été mise au bénéfice de l'abattement maximal de 40 % ; elle était veuve et occupait personnellement le bien immobilier hérité de feu son mari. Dans l'ATA/55/2016 du 19 janvier 2016, le recourant, au bénéfice de l'abattement maximal, occupait son immeuble, la question qui se posait étant plutôt de savoir si celui-ci portait sur l'ensemble de l'immeuble, qui était utilisé aussi à titre professionnel.

Dans une espèce jugée en 2009 par le Tribunal administratif (auquel la chambre de céans a succédé), la recourante avait été mise au bénéfice d'un abattement pour le bien immobilier qu'elle occupait personnellement depuis deux ans. Elle avait auparavant vécu dix-huit ans dans son autre propriété où elle avait fini par bénéficier de l'abattement maximal de 40 %, et souhaitait pouvoir continuer à bénéficier d'un tel abattement aussi après avoir mis ce bien en location. L'art. 7 let. e aLIPP-III ne lui conférait pas un tel droit. Elle ne pouvait prétendre cumuler ces abattements, soit de l'un en raison de l'occupation effective de son logement et simultanément de la déduction maximale possible pour l'autre immeuble, ce qui pourrait être constitutif d'un abus de droit. Le texte de l'art. 7 let. e aLIPP-III est plus précis que celui de l'art. 85 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) précédemment applicable, en ce sens qu'il prévoyait qu'il pouvait être tenu compte de la durée d'occupation du précédent propriétaire, mais dans certains cas seulement. Or la recourante ne se trouvait pas dans l'une des situations mentionnées. De plus, selon l'AFC-GE, l'abattement se justifiait par le fait que le propriétaire occupant son immeuble n'en tirerait aucun revenu lui permettant de s'acquitter de l'impôt, ce qui n'était donc plus le cas si ce bien était comme en l'espèce loué (ATA/377/2009 du 29 juillet 2009 consid. 6). 4) a. Selon l'art. 16 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du

E. 14

décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Sont aussi considérés comme revenus les prestations en nature de tout genre dont le contribuable bénéficie, notamment la pension et le logement. La notion de revenu est similaire en matière d'ICC, l'art. 17 LIPP prévoyant que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèce ou en nature et quelle qu'en soit l'origine.

Parmi les revenus soumis à imposition figure la valeur locative d'un bien immobilier, propriété du contribuable. Il s'agit d'un revenu en nature dont la valeur économique correspond au loyer que le contribuable aurait pu obtenir d'un tiers en louant son logement (ATF 131 I consid. 2.2 ; 112 I a 242 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd. 2021, p. 233 n. 233 ; Yves NOËL in

- 11/16 - A/1738/2021 Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, n. 55 ad art. 16 LIFD).

b. En matière d'imposition fédérale, la valeur locative d'un bien immobilier dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit est imposable comme revenu au titre de rendement de la

fortune immobilière (art. 21 al. 1 let. b LIFD). La valeur locative est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement ou du domicile du contribuable (art. 21 al. 2 LIFD).

c. En matière d'imposition cantonale, la LHID, qui a pour objet de désigner les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixer les principes selon lesquels la législation cantonale les établit (art. 1 al. 1 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), sans donner d'autres détails.

Sur cette base, le législateur cantonal a édicté l'art. 24 al. 1 let. b LIPP, lequel est d'une teneur similaire à celle de l'art. 21 al. 1 let. b LIFD. L'art. 24 al. 2 LIPP définit la notion de valeur locative de la manière 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 [...] ».

d. En matière d'ICC, 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 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101) et les principes fiscaux ancrés à l'art. 127 al. 2 Cst. (ATF 143 I 137 consid. 3 in RDAF 2018 II 120), s'agissant de la détermination de cette valeur (ATF 131 I 377 consid. 2.2 ; 124 I 145 consid. 3c).

Dans cette mesure, l'IFD et les impôts cantonaux ne connaissent pas d'harmonisation verticale. La loi sur l'harmonisation fiscale n'impose pas aux cantons de méthode déterminée pour le calcul de la valeur locative en matière d'ICC (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1/2019 du

E. 16

janvier 2020 consid. 4.2 ; 2C_829/2016 du 10 mai 2017 consid. 10.1 et 10.3). Les cantons jouissent donc d'une certaine marge de manœuvre dans la fixation de la valeur locative (ATF 124 I 145 consid. 3 b et c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1/2019 précité consid. 4.2). 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 148 I 210 consid. 4.4.8 ; 143 I 137 consid. 3.3 ; arrêts du Tribunal fédéral

- 12/16 - A/1738/2021 2C_700/2021 du 23 juin 2022 consid. 5.1 ; 2C_1/2019 précité consid. 4.2), ce qui constitue une limite absolue quelles que soient les circonstances d'espèce (arrêt du Tribunal fédéral 2C_605/2021 du 4 août 2022 consid. 5.4.1). Une imposition différenciée de la valeur locative des résidences principales et secondaires est par ailleurs admissible (ATF 132 I 157).

e. Selon la jurisprudence relative à l'art. 21 al. 1 let. b LIFD, applicable par analogie à l'art. 24 al. 1 let. b LIPP, il y a un usage personnel lorsque le propriétaire habite effectivement sa maison, mais également lorsqu'il s'en réserve simplement le droit, sans en faire effectivement usage. Le Tribunal fédéral précise à cet égard que l'imposition de la valeur locative n'est nullement réservée au propriétaire qui habite lui-même son propre logement,

mais qu'elle est générée dès que le propriétaire d'un bien immobilier s'en réserve l'usage, de telle sorte que l'imposition de la valeur locative s'applique également à des biens tels qu'un garage, un couvert à voiture ou un box à chevaux (arrêt du Tribunal fédéral 2C_26/2022 du 15 février 2022 consid. 3.3.3).

Ainsi, lorsque le propriétaire se réserve l'usage de jouir de son bien immobilier, il y « a droit », car il peut l'occuper lui-même ou l'utiliser en tout temps. Il est imposable sur l'avantage économique ainsi assuré. C'est par sa volonté de garder l'appartement à sa libre disposition qu'il s'est assuré cet avantage (ATF 75 I 246 consid. 1 ; RDAF 1950, 174 ; ATA/1160/2018 du 30 octobre 2018 consid. 9). Cette volonté fait défaut lorsque, par exemple, l'appartement ne reste vide que parce que le propriétaire ne trouve pas de locataire (ATF 72 I 223 ; RDAF 1981 24 ; Nicolas MERLINO, in Yves NOËL/ Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand - Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, § 98 et 99, p. 525), lorsqu'une maison ne reste vide que parce que l'immeuble est destiné à être vendu (ATF 75 I 249 ; RDAF 1950, 174), ou parce que l'immeuble n'est que partiellement utilisable (AGVE 1998 466).

La jurisprudence du Tribunal fédéral précise que n'importe quel défaut n'est pas suffisamment grave pour ôter l'habitabilité du bien, et donc conduire à l'absence d'imposition de la valeur locative (arrêt du Tribunal fédéral 2C_509/2020 du 7 octobre 2020 consid. 4.5.2). Il faut pour cela que le bien ne soit, de manière démontrable et durable, plus utilisable de manière conforme à sa destination (arrêt du Tribunal fédéral 2C_197/2017 du 15 juin 2018 consid. 2.2.2). Un système défectueux de canalisations d'eau n'est ainsi pas suffisant pour déclarer une habitation inutilisable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_830/2019 du 27 avril 2020 consid. 9.2.1).

Dans un cas jugé en 2018, la chambre de céans a rejeté le recours d'une propriétaire qui estimait son habitation impropre à une mise en location. Or on ne pouvait admettre que la location de la maison était purement et simplement inenvisageable. Les problèmes constatés (soit notamment la nécessité de peindre

- 13/16 - A/1738/2021 en blanc toutes les pièces, de réparer les fuites dans la véranda et dans le petit salon, de réviser l'installation de chauffage, d'installer une ventilation dans la buanderie et de mettre en service la piscine) ne laissaient en effet pas présager le fait que l'immeuble se trouvait dans un état tel qu'il ne pouvait pas être offert à la location (ATA/1160/2018 précité consid. 13). 5)

La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme au regard notamment de la volonté du législateur, telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, en particulier de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique ; ATF 140 II 202 consid. 5.1). Appelé à interpréter une loi, le juge ne privilégie aucune de ces méthodes, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique (ATF 139 IV 270 consid. 2.2 ; ATA/891/2022 du 6 septembre 2022 consid. 3f).

Le juge est en principe lié par un texte clair et sans équivoque. Ce principe n'est toutefois pas absolu, dès lors que le texte d'une norme peut ne pas correspondre à son sens véritable. L'autorité qui applique le droit ne peut ainsi s'en écarter que s'il existe des motifs sérieux de

penser que sa lettre ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée. De tels motifs sérieux peuvent résulter des travaux préparatoires, du fondement et du but de la prescription en cause, de même que de sa relation avec d'autres dispositions (ATF 138 II 557 consid. 7.1). En dehors du cadre ainsi défini, des considérations fondées sur le droit désirable ne permettent pas de s'écarter du texte clair de la loi, surtout si elle est récente (ATF 118 II 333 consid. 3e). 6)

En l'espèce, en 2014 les intimés occupaient leur maison de C_____, tandis que celle de E_____ – héritée du père de M. A_____ – était en réfection, les intimés s'en réservant l'usage futur. Bien que cet état de choses ne soit guère documenté dans le dossier, on peut retenir que ladite maison était impropre à être occupée personnellement aussi bien que mise en location, ce qui est reconnu tant par l'AFC-GE que par les intimés.

Sur réclamation, l'AFC-GE n'a d'ailleurs retenu aucune valeur locative pour le bien en rénovation, mais a considéré que les intimés ne pouvaient bénéficier concurremment de l'abattement sur le bien. Le TAPI a quant à lui estimé que les intimés n'avaient jamais loué leur bien, et n'en avaient jamais tiré de revenu ; l'octroi de deux abattements ne constituerait pas un abus de droit, et dès lors qu'ils s'étaient réservés l'usage de leur villa de E_____ en raison de leur droit de propriété, ils pouvaient prétendre à un abattement pour ce bien – peu important qu'ils ne l'eussent pas effectivement occupé.

- 14/16 - A/1738/2021

Comme mis en lumière par l'AFC-GE, les conditions prévues par les art. 24 al. 1 let. b LIPP – se réserver l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit – et 50 let. e LIPP – occupation continue par le même propriétaire ou usufruitier – ne sont pas formulées de manière identique. Par ailleurs, la première de ces dispositions est calquée sur le droit fédéral, qui s'applique concurremment en matière d'impôt sur le revenu, tandis que les dispositions sur l'estimation des immeubles, et en particulier la règle de l'abattement progressif, ne sont prévues que par le droit cantonal et entrent dans la latitude laissée à ce sujet par l'art. 14 LHID. À ce dernier égard, il convient d'interpréter de manière plutôt restrictive les cas d'application de l'abattement prévue par l'art. 50 let. e LIPP, dès lors que la jurisprudence du Tribunal fédéral prohibe le fait pour les cantons de prévoir des règles d'évaluation tendant de manière générale à une sous-estimation des immeubles.

Les intimés ont plaidé devant l'instance précédente – qui leur a donné raison sur la question de l'abattement – qu'en 2014, leur villa de E_____ était inoccupable (et à ce titre devait être exempte de valeur locative), mais qu'elle était toutefois un immeuble occupé par son propriétaire (ce qui conduisait à les faire bénéficier de l'abattement), ce qui n'est pas cohérent. Les deux parties se rejoignent pourtant sur le fait que la condition de l'art. 50 let. e LIPP ne doit pas être prise de manière littérale, mais interprétée de la même manière que celle de l'art. 24 al. 1 let. b LIPP. En effet, les intimés ont indiqué dans leur réplique au TAPI que selon eux, un immeuble qui restait à disposition du contribuable pouvait bénéficier de l'abattement. L'AFC-GE préconise quant à elle de retenir la définition prévue aux art. 21 al. 1 let. b LIFD et 24 al. 1 let. b LIPP pour l'abattement sur la valeur de l'immeuble. Cette approche a tout son sens et mérite d'être retenue, la prise en compte d'un abattement ne pouvant se justifier qu'en lien avec l'imposition de la valeur locative, dès lors que dans le contexte de pénurie générale de biens immobiliers sévissant à Genève, le vieillissement d'un immeuble n'entraîne souvent qu'une très faible perte de valeur. Historiquement, la détermination de la valeur locative et l'abattement progressif de 4 à 40 %

ont été introduits en même temps dans la législation genevoise (exposé des motifs de la loi 2'671, MGC 1963 22/III 2634 ss). Cette approche implique toutefois que le propriétaire ne peut à la fois bénéficier de l'abattement sur la valeur fiscale du bien et d'une absence d'imposition de la valeur locative, comme le demandent implicitement les intimés.

Dans la mesure où, comme cela a été retenu plus haut, la maison de E_____ des intimés était inhabitable en 2014 et n'aurait pas pu être mise en location, cela a pour conséquence qu'aucune valeur locative n'y est associée, mais aussi qu'aucun abattement ne peut être pris en compte pour déterminer la valeur fiscale du bien, contrairement à ce qu'a retenu le TAPI.

- 15/16 - A/1738/2021

Le recours sera dès lors admis, le jugement attaqué annulé sur ce point et la décision sur réclamation rétablie sur ce point également.

L'argument des intimés selon lequel l'AFC-GE a retenu un abattement à partir de 2017 ne saurait être considéré vu l'objet du litige et l'étanchéité des exercices fiscaux. Quant à la question de savoir si le propriétaire qui reprend l'usage de son bien après une période d'inhabitabilité peut récupérer le niveau d'abattement précédent – étant rappelé que le canton de Genève est le seul en Suisse à connaître ce taux progressif –, elle ne se pose pas pour l'exercice 2014 et ne sera donc pas examinée plus avant. 7)

Vu l'issue du litige, aucun émolument ne sera perçu (art. 87 al. 1 LPA), ni aucune indemnité de procédure allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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