

# **GE\_GERICHTE ATA/1248/2020 vom 8. Dezember 2020**

GE Cour de justice, 2020-12-08, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_1248\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1248_2020)

FR: GE\_GERICHTE ATA/1248/2020 du 8 décembre 2020

IT: GE\_GERICHTE ATA/1248/2020 del 8 dicembre 2020

## **Regeste**

Résumé: Le TAPI n'était pas en droit de s'écarter d'une jurisprudence dont les principes étaient transposables au cas d'espèce. L'autorité fiscale n'est pas liée par le loyer maximum autorisé d'un immeuble sis en zone de développement pour le calcul de la valeur locative fiscale dudit immeuble, notamment pour des motifs d'égalité de traitement entre tous les contribuables propriétaires occupant leur propre logement dans le canton de Genève. Recours admis.

## **Erwägungen**

### **E. 14**

décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

L'objet du litige consiste à déterminer si l'AFC-GE est en droit d'arrêter la valeur locative de l'appartement du recourant sans tenir compte du loyer maximum arrêté par l'OCLPF pour l'année fiscale 2017. 3) a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/1100/2019 du 25 juin 2019 consid. 3b et les références citées).

b. Le présent litige concernant la période fiscale 2017, la cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant cette période, à savoir respectivement les dispositions de la LIFD, de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et celles de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).

Par ailleurs, la question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts,

- 8/14 - A/2794/2019 comme l'admet la jurisprudence (ATA/440/2020 du 30 avril 2020 consid. 3b ; ATA/1834/2019 du 17 décembre 2019 consid. 2b et la référence citée). 4)

Selon l'art. 16 LIFD, 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 ; ATA/440/2020 précité consid. 5 ; Yves NOËL in

Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la LIFD, 2ème éd., 2017, n. 55 ad art. 16 LIFD). 5) a. 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).

b. 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.

c. La notion de valeur locative est définie à l'art. 24 al. 2 LIPP, entré en vigueur avec la LIPP le 1er janvier 2010, dont la teneur reprend le dispositif retenu à l'art. 7 al. 2 aLIPP-IV. Celle-ci est déterminée en tenant compte des conditions locales. Le loyer théorique des villas et des appartements en copropriété par étages occupés par leurs propriétaires 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

- 9/14 - A/2794/2019 de la première tranche exonérée d'impôt, selon le barème inscrit à l'art. 41 al. 1 LIPP, pour les personnes seules, et sur le double de ce montant pour les contribuables visés à l'art. 41 al. 2 et 3 LIPP. La valeur locative limitée à ce taux d'effort n'est toutefois prise en considération qu'à la condition que les intérêts sur le financement de l'immeuble ne soient pas supérieurs à ce montant. 6) a. D'après la jurisprudence, afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des directives. Celles-ci n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration. Elles ne dispensent pas cette dernière de se prononcer à la lumière des circonstances du cas d'espèce. Par ailleurs, elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (ATF 141 II 338 consid. 6.1 ; ATA/287/2020 du 10 mars 2020 consid. 5 et la référence citée). En matière de détermination de la valeur locative, l'objectif poursuivi par l'adoption de circulaires est d'atteindre l'égalité de traitement entre tous les contribuables, soit entre contribuables occupant leur propre logement, ou entre de tels contribuables, et les contribuables propriétaires d'immeubles locatifs. Il est en principe impossible de s'écarter des règles énoncées dans ces directives, sauf pour les cas qui ne sont pas visés par celles-ci, sous peine de violer le principe de l'égalité de traitement (Nicolas MERLINO in Yves NOËL/ Florence AUBRY GIRARDIN, LIFD, Commentaire romand 2e éd. 2017, n. 109 ad art. 21 LIFD).

b. À teneur de la circulaire et des directives de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) du 25 mars 1969 concernant la détermination du rendement locatif imposable des maisons habitables (ci-après : la circulaire de 1969 ; Archive n° 38, p. 121 ss), la valeur locative se détermine en principe d'après une procédure d'estimation individuelle ou sur la base de l'estimation cantonale, pour autant que celles-ci existent et aient été effectuées selon des règles uniformes (ATA/223/2019 du 5 mars 2019 consid. 13a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_886/2010 du 27 avril 2011 consid. 4.1). Ainsi, en pratique, la valeur retenue pour l'IFD est la même que celle retenue pour l'impôt cantonal fixé par les cantons, à qui l'on reconnaît une grande liberté dans la détermination de la valeur locative des immeubles sis sur leur territoire (Thierry OBRIST, Introduction au droit fiscal suisse, 2016, p. 118).

Dans tous les cas, la valeur locative retenue par le canton en matière d'IFD ne doit toutefois pas se situer en deçà du 70 % de la valeur du marché (ATF 123 II 9 consid. 4b ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1/2019 du

## **E. 16**

janvier 2020 consid. 4.1 et les arrêts cités).

c. L'AFC-GE a édicté l'information, exposant la façon dont était redéfinie la méthode de détermination de la valeur locative de base.

- 10/14 - A/2794/2019

La valeur locative des biens immobiliers occupés par leurs propriétaires est calculée par l'AFC-GE, tant pour l'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.

Selon le point C de l'information, la nouvelle valeur locative est définie sur la base des données statistiques relatives au loyer libre mensuel moyen des logements par m<sup>2</sup>, époque de construction 1971-1980, fournies par l'office cantonal de la statistique.

Cette méthode d'évaluation est admise par la jurisprudence (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_354/2012 du 4 octobre 2010 ; 2C\_469/2007 du 8 janvier 2008 ; ATA/223/2019 précité consid. 13b ; ATA/159/2010 du 9 mars 2010 consid. 4c ; ATA/442/2007 du 4 septembre 2007 consid. 5). 7) a. La zone de développement a pour l'essentiel comme objectif de favoriser la construction de logements répondant à un besoin d'intérêt public (ATA/1000/2020 du 6 octobre 2020 consid. 4a ; Alain MAUNOIR, Les zones de développement dans le canton de Genève, in RDAF 1998 I p. 266 et 267).

b. Selon l'art. 1 LGZD, cette loi 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'État peut autoriser l'application des normes d'une telle zone. Le Conseil d'État peut également autoriser des activités artisanales dans les zones de développement précitées lorsqu'elles ne sont pas susceptibles de provoquer des inconvénients graves pour le voisinage ou le public.

c. L'art. 5 al. 1 let. b aLGZD dans sa teneur avant le 19 novembre 2016 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) répondent, par le nombre, le type et le prix de logements prévus à un besoin prépondérant d'intérêt général.

Les prix et les loyers des bâtiments visés sous al. 1 let. a et b sont soumis au contrôle de l'État 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 sur le logement et la protection des locataires du 4 décembre 1977 (LGL - I 4 05 ; art. 5 al. 3 aLGZD).

- 11/14 - A/2794/2019 8)

Dans un dossier traité par la CCRA (DCCR/970/2009 précité), devenue depuis le 1er janvier 2011 le TAPI, les recourants soutenaient que la valeur locative de leur logement devait être calculée sur la base d'un calcul ne dépassant pas la fourchette prévue par la loi sur les démolitions, transformations et rénovations de maisons d'habitation (mesures de soutien en faveur des locataires et de l'emploi) du 25 janvier 1996 (LDTR - L 5 20), dès lors que la rénovation de leur appartement était soumise à cette loi.

La CCRA a considéré que la valeur locative fiscale ne tombait pas dans le champ d'application de la LDTR, laquelle ne pouvait de surcroît pas être appliquée en vertu du principe de *lex specialis*. Par ailleurs, le fait que la valeur locative dépasse le loyer fixé par la LDTR n'était pas déterminant étant donné que la notion de la valeur locative du droit fiscal fédéral et genevois n'était pas identique à celle du droit de la police des constructions. Les critères retenus par la LDTR étaient différents des règles établies par le droit fiscal pour la fixation de la valeur locative. La LDTR ne visait que le loyer « accessible à la majorité de la population », alors que les législations fiscales fédérale et cantonale faisaient appel notamment à la notion de « loyer libre » et de la valeur locative du logement du contribuable dans sa propre maison qui devait être déterminée en fonction « des loyers usuels pratiqués dans la localité pour des logements semblables ». Si l'on suivait le raisonnement des recourants, la valeur locative fiscale d'aucun bien immobilier sis à Genève ne pourrait dépasser le plafond fixé par la LDTR. La plupart des éléments de pondération que la législation fiscale prenait en compte pour fixer la valeur locative imposable n'aurait ainsi plus aucune finalité (consid. 7). 9)

En l'espèce, le TAPI s'est écarté de cette jurisprudence dont les principes sont pourtant transposables au cas d'espèce.

En effet, force est de constater que le champ d'application de l'art. 1 LGZD ne comporte aucune référence à la question de l'examen de la valeur locative fiscale.

En outre, les critères relatifs à la notion de la valeur locative du droit fédéral et genevois ne sont pas identiques à ceux découlant de l'application de la LGZD pour arrêter le loyer maximum admis. Il ressort en effet de la décision de l'OCLPF du 17 janvier 2018 que les loyers sont calculés sur la base d'un endettement théorique de 60 % actualisés au taux d'intérêt de référence publié par l'office fédéral du logement (ci-après : OFL), soit 1,5 % actuellement. Le rendement sur fonds propres admissible était actuellement de 2 % (taux OFL + 0,5 %).

Or, selon le questionnaire, d'autres critères sont pertinents pour fixer la valeur locative, tels que la surface habitable, le nombre de pièces, le type d'habitation (appartement en propriété par étages, villa, maison individuelle),

- 12/14 - A/2794/2019 l'aménagement de l'immeuble (isolation, simple/double vitrage etc.), la vétusté, les nuisances (aéroport, carrefour, etc.) et la situation générale (ensoleillement).

Par ailleurs, le point C de l'information fait clairement référence à la notion de « loyer libre », de sorte que l'AFC-GE n'est aucunement liée par le calcul relatif au loyer maximum arrêté par l'OCLPF dans sa décision du 17 janvier 2018.

Le fait que l'intimé pourrait s'exposer à une amende et à l'obligation de restituer les loyers perçus en trop en cas de mise en location à un loyer annuel supérieur à CHF 15'528.- n'est pas pertinent eu égard à la question juridique à résoudre qui a trait spécifiquement au calcul de la valeur locative fiscale.

La jurisprudence citée par l'intimé (ATF 143 III 532) ne lui est d'aucun secours puisqu'elle s'inscrit dans un contexte d'estimation de la valeur vénale des immeubles à réaliser et non pas dans l'estimation de leur valeur locative fiscale.

Enfin, retenir le loyer annuel maximum fixé par l'OCLPF pour arrêter la valeur locative fiscale serait constitutif d'une inégalité de traitement entre tous les contribuables propriétaires occupant leur propre logement dans le canton de Genève, ce d'autant plus que de nombreux logements sont situés en zone de développement sans être pour autant soumis au contrôle des loyers.

Il s'ensuit que le recours sera admis.

Le jugement entrepris sera par conséquent annulé et les décisions litigieuses de l'AFC-GE rétablies. 10) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de l'intimé, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA). Malgré cette issue, aucune indemnité de procédure ne sera allouée, l'autorité recourante ayant recouru dans son propre intérêt et disposant d'un service juridique propre (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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