

GE_GERICHTE ATA/1340/2021 vom 7. Dezember 2021

GE Cour de justice, 2021-12-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1340_2021

FR: GE_GERICHTE ATA/1340/2021 du 7 décembre 2021

IT: GE_GERICHTE ATA/1340/2021 del 7 dicembre 2021

Regeste

Résumé: Confirmation de l'application de la méthode forfaitaire pour le calcul de la valeur locative d'un bien des recourants sis en Italie, laquelle inclut déjà une déduction pour les frais d'entretien. Refus de la déduction des frais effectifs sollicitée par les recourants, malgré les justificatifs produits et traduits en français, le Tribunal fédéral ayant déjà validé la méthode forfaitaire.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 LIFD). 2)

Est litigieuse la détermination de la valeur locative et la possibilité de déduire des frais d'entretien effectifs pour l'immeuble des recourants sis dans la province de Parme en Italie, étant précisé qu'ils ne contestent pas leur taxation 2018 en tant qu'elle concerne leur second immeuble sis dans la province de Latina en Italie.

a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/533/2021 du 18 mai 2021 consid. 2a ; ATA/162/2021 du 9 février 2021 consid. 2b ; ATA/191/2020 du 18 février 2020 consid. 4b et les références citées).

b. Le présent litige concerne l'exercice fiscal 2018. Sont ainsi applicables, pour l'IFD, les dispositions de la LIFD, et pour l'ICC, celles de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et la LIPP.

c. 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, comme l'admet la jurisprudence (ATF 135 II 260 ; ATA/533/2021 précité consid. 2b). 3) a. 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,

- 9/17 - A/1770/2020 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 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).

La valeur locative des immeubles sis à l'étranger n'entre en considération que pour la détermination du taux d'imposition des contribuables, tant pour l'IFD que pour l'ICC (ATF 140 II 157 consid. 7.5 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_25/2021 du 7 mai 2021 consid. 3.1). Il en va de même s'agissant des excédents de charges et frais d'entretien liés à ces immeubles, qui ne peuvent pas être portés en déduction lors de la détermination de l'assiette imposable en Suisse et qui ne peuvent, par conséquent, être pris en considération que dans le calcul du taux de l'impôt, conformément à l'art. 6 al. 3 3ème phr. LIFD (arrêts du Tribunal fédéral 2C_137/2019 du 23 janvier 2020 consid. 5.1 ; 2C_585/2012 du 6 mars 2014 consid. 3 et les arrêts cités, non publié in ATF 140 II 157).

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 [...] ».

- 10/17 - A/1770/2020

L'art. 8 du règlement genevois du 13 janvier 2010 d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques (RIPP ; 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.

d. 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 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 et les autres références citées). 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 ; 124 I 145 consid. 4d ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1/2019 précité consid. 4.2).

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la valeur locative retenue par le canton en matière d'IFD ne doit pas se situer en deçà du 70 % de la valeur du marché (ATF 123 II 9 consid. 4b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1/2019 précité consid. 7.1 et autres références citées).

e. En principe, le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers (art. 32 al. 2 1^{ère} phr. LIFD).

Au lieu du montant effectif des frais et primes se rapportant aux immeubles privés, le contribuable peut faire valoir une déduction forfaitaire. Le Conseil fédéral arrête cette déduction forfaitaire (art. 32 al. 4 LIFD).

La possibilité pour le contribuable de choisir entre une déduction forfaitaire ou une déduction effective des frais relatifs à ses immeubles privés est confirmée par les dispositions d'exécution de la LIFD, soit notamment l'ordonnance du 24 août 1992 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct (RS 642.116 ; ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles), l'ordonnance du 24 août 1992 sur les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables (RS 642.116.1) et l'ordonnance de l'AFC-CH du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'IFD (RS 642.116.2 ; ordonnance de l'AFC-CH sur les frais relatifs aux immeubles).

- 11/17 - A/1770/2020

Conformément à l'art. 3 de l'ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles, le contribuable peut ainsi choisir, lors de chaque période fiscale et pour chaque immeuble, entre la déduction des frais effectifs et la déduction forfaitaire. Lorsque le contribuable choisit de faire valoir une déduction forfaitaire, aucune déduction supplémentaire n'est autorisée au titre de frais effectifs d'entretien (Bernhard ZWAHLEN/Alberto LISSI in : Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH [éd.], Kommentar zum DBG, 3^{ème} éd. 2017, n. 31 ad art. 32 LIFD).

f. Toutefois, le principe de la possibilité de choisir, ne permet en aucun cas le cumul d'une déduction forfaitaire et des frais effectifs (ATA/787/2021 du 27 juillet 2021 consid. 11b ; ATA/120/2019 du 5 février 2019 consid. 9).

g. Des règles similaires existent en matière d'ICC (art. 9 al. 3 1^{ère} phr. LHID et art. 34 let. d LIPP), étant précisé que la jurisprudence rendue en matière d'IFD est en principe également valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (ATF 140 II 88 consid. 10 et les références citées ; 130 II 65 consid. 3.1 et 3.2 ; ATA/400/2020 précité consid. 8b). 4) a. 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 ; 140 V 343 consid. 5.2 ; ATA/560/2021 du 25 mai 2021 consid. 5). En matière de détermination de la valeur locative, l'objectif poursuivi par l'adoption de circulaires étant 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, sauf à violer le principe de l'égalité de traitement (Nicolas MERLINO in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit., n. 109 ad art. 21 LIFD).

b. À teneur de la circulaire de 1969 et des directives de l'AFC-CH (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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_25/2021 précité consid. 4.3 ; 2C_886/2010 du 27 avril 2011 consid. 4.1 ; ATA/223/2019 du 5 mars 2019 consid. 13a). L'abrogation de cette circulaire fin 2009 n'empêche pas son application à des périodes fiscales postérieures (arrêts du Tribunal fédéral 2C_25/2021 précité consid. 4.3 ; 2C_486/2020 du 19 janvier 2021 consid. 6.1).

- 12/17 - A/1770/2020

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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_25/2021 précité consid. 4.4 ; 2C_1/2019 précité consid. 5 ; Thierry OBRIST, Introduction au droit fiscal suisse, 2016, p. 118).

c. Se fondant sur l'information du 1er février 1991, l'AFC-GE 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). Pour l'ICC, ce taux est en outre appliqué après un abattement, qui est en l'espèce de 4 % s'agissant d'un immeuble sis en Italie. 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 ne distingue pas les immeubles situés en Suisse de ceux situés à l'étranger, précisant uniquement que, pour ces derniers, le rendement (ou la valeur locative) ne sera pris en considération que pour déterminer le taux d'imposition.

Le Tribunal fédéral a relevé que si l'AFC-GE avait effectivement édicté le 28 juin 2007 une lettre-circulaire n° 5/2007 relative à la nouvelle détermination de la valeur locative genevoise, rien n'indiquait que l'information de 1991 ait été supprimée ou remplacée s'agissant de la valeur locative des immeubles situés à l'étranger et que l'AFC-GE pouvait a priori s'y référer afin de fixer une pratique uniforme en matière de calcul de la valeur locative des immeubles situés dans des pays qui ne connaissaient pas l'imposition de la valeur locative (arrêts du Tribunal fédéral 2C_829/2016 et 2C_830/2016 précités consid. 6.3).

d. L'information du 1er février 1991 n'a pas force de loi et ne lie pas le Tribunal fédéral et les autres autorités d'application du droit (ATF 142 II 182 consid. 2.3.2 ; 137 II 284 consid. 5.2.2 ; 108 Ib 19 consid. 4a). 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 (ATF 142 II 182 consid. 2.3.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_25/2021 précité consid. 4.3 ; 2C_829/2016 précité du 10 mai 2017 consid. 6.3).

e. S'agissant de l'application de ces directives et de la conformité de la méthode forfaitaire de calcul de la valeur locative, le Tribunal fédéral a retenu à plusieurs reprises que la méthode de calcul de l'AFC-GE, pour les immeubles situés dans des pays qui ne connaissent pas l'imposition de la valeur locative, n'était pas contraire au droit fédéral (arrêt du Tribunal fédéral 2C_137/2019 précité consid. 6.2). Il a en particulier relevé que cette méthode n'apparaissait pas contraire à l'art. 21 al. 2 LIFD (arrêts du Tribunal fédéral 2C_137/2019 précité consid. 6.2 ; 2C_829 et 830/2016 du 10 mai 2017 consid. 7.6) ou au principe de

- 13/17 - A/1770/2020 l'égalité de traitement (arrêts du Tribunal fédéral 2C_829/2016 et 2C_830/2016 précités consid. 9).

Il a également relevé que la détermination de la valeur locative en pour-cent de la valeur fiscale ou de la valeur vénale de l'immeuble était par ailleurs une méthode expressément envisagée dans la circulaire de 1969 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_25/2021 précité consid. 4.3).

f. Dans deux affaires récentes concernant la taxation de contribuables genevois propriétaires d'immeubles en Espagne – pays connaissant l'imposition de la valeur locative –, le Tribunal fédéral a relevé que le fait qu'il ait estimé que le recours à la méthode de calcul forfaitaire prévu par l'information de 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'excluait pas que cette méthode puisse aussi trouver application lorsque le pays connaissait une telle imposition. Dans ce dernier cas, le recours à une telle méthode semblait en particulier pertinent si la valeur locative obtenue en application des règles de l'État de situation de l'immeuble ne permettait 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_25/2021 précité consid. 5.2 ; 2C_486/2020 précité consid. 6.6).

Après avoir indiqué que la cause devait être renvoyée afin qu'il soit examiné si la valeur locative espagnole déclarée était conforme au droit suisse et cantonal, le Tribunal fédéral a encore relevé dans l'une des affaires qu'à supposer que le calcul de la valeur locative espagnole soit considéré, après examen, comme conforme aux principes du droit suisse et cantonal et que dite valeur soit choisie par les recourants en lieu et place de la valeur forfaitaire nette telle qu'elle résulte de l'information du 1er février 1991, l'instance précédente devait admettre en déduction de cette valeur les frais d'entretien effectifs dûment prouvés aux fins de fixer le taux d'imposition (arrêt du Tribunal fédéral 2C_25/2021 précité consid. 6).

g. Dès lors que la valeur locative d'un immeuble sis à l'étranger n'entre pas en considération dans l'assiette de l'impôt sur le revenu, mais uniquement dans la fixation du taux d'imposition, on peut admettre que les administrations fiscales se montrent plus schématiques dans leur méthode de calcul (ATF 140 II 157 consid. 7.5 ; ATA/120/2019 du 5 février 2019 consid. 9). 5)

En l'espèce, il convient de relever, à titre préalable, qu'il n'est pas contesté que la Convention entre la Confédération Suisse et la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue le 9 mars 1976 (CDI CH-I - RS 0.672.945.41) autorise la Suisse à tenir compte de la valeur fiscale et de la valeur locative d'immeubles sis en Italie pour déterminer le taux d'imposition.

- 14/17 - A/1770/2020

Après avoir relevé dans leur acte de recours que l'Italie était réputée ne pas connaître le principe de la valeur locative – ce que soutiennent également l'AFC-GE et le TAPI –, les recourants ont par la suite indiqué dans leur dernière écriture que les expertises produites permettaient de conclure à l'existence d'une valeur locative italienne respectant les conditions jurisprudentielles du respect des conditions locales et d'adéquation avec les loyers du marché.

Cet élément n'a toutefois pas à être discuté plus en avant dès lors que les recourants ne concluent pas à ce qu'une valeur locative italienne soit prise en compte dans le cadre de leur taxation ICC et IFD 2018. Ils n'ont d'ailleurs allégué aucun montant à ce titre, fournissant uniquement des fourchettes d'estimation de loyers pour leur immeuble sis à Parme. Ils considèrent cependant que, au regard du schématisme nécessaire de la pratique fiscale, le rendement brut de l'immeuble en question devrait être déterminé au moyen d'un pourcentage forfaitaire de 6 %, dont devraient être déduits les frais effectifs d'entretien de leur immeuble à hauteur de CHF 182'369.-.

Or, cette manière de faire revient à appliquer un système hybride, qui ne ressort, s'agissant à tout le moins de l'ICC, ni des dispositions légales et des circulaires applicables, ni de la jurisprudence. En effet, ils reconnaissent qu'un certain schématisme pourrait être appliqué à leur situation, en déterminant la valeur locative de leur bien selon un pourcentage, tout en sollicitant une prise en compte de leurs frais effectifs concernant ledit bien.

Dans un arrêt récent précité (2C_25/2021), le Tribunal fédéral a en particulier rappelé que si la valeur locative d'un État étranger, connaissant le principe de l'imposition de cette dernière, était conforme aux 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), il convenait d'admettre en déduction de cette valeur les frais d'entretien effectifs dûment prouvés. Il a toutefois confirmé que lorsque tel n'était pas le cas, le recours à la méthode de calcul forfaitaire prévu par l'information de 1991 était pertinent. En l'occurrence, le cas d'espèce relève bien de cette dernière hypothèse.

S'il est vrai que des dispositions légales, et en particulier les art. 32 al. 4 LIFD, 9 al. 3 1^{ère} phr. LHID et art. 34 let. d LIPP, permettent au contribuable de choisir entre une déduction forfaitaire ou une déduction effective des frais relatifs à ses immeubles privés, il convient de relever que ces dispositions visent avant tout des déductions des frais immobiliers, dans le cadre de la fixation de l'assiette de l'impôt sur le revenu, de biens immobiliers sis en Suisse. Or, dans le cadre de biens sis à l'étranger, pris en compte uniquement pour le taux d'imposition, une méthode de calcul plus schématique a été admise par la jurisprudence.

- 15/17 - A/1770/2020

En outre, le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de rappeler, dans le cadre d'un litige relatif à la taxation, que la situation des propriétaires imposables en Suisse d'immeubles (résidences secondaires) sis dans un autre canton n'est pas comparable à celle des propriétaires également imposables en Suisse de résidences secondaires sises à l'étranger (140 II 157 consid. 7.6.1), de sorte qu'un traitement différencié entre ces deux catégories de contribuables ne saurait consacrer une violation du principe de l'égalité de traitement.

Le fait que les précédentes causes jugées par la chambre de céans ou le Tribunal fédéral ne concernaient pas des immeubles sis en Italie, mais en Espagne ou au Portugal est sans incidence sur ce qui précède, dès lors que les principes restent les mêmes.

Contrairement à ce que relèvent les recourants, l'information du 1er février 1991 n'a pas été validée par le Tribunal fédéral que dans la mesure où elle concernait la détermination de la valeur locative en fonction de la valeur fiscale, mais bien également sur le fait que le taux de 4,5 % comprenait une déduction forfaitaire de 25 % de la valeur locative brute pour les frais d'entretien (arrêts du Tribunal fédéral 2C_25/2021 précité consid. 4.3 ; 2C_137/2019 précité consid. 6.2 ; 2C_829 et 830/2016 du 10 mai 2017 consid. 7.6).

Enfin, le taux de 4,5 % incluant déjà une déduction forfaitaire de 25 % de la valeur locative brute pour les frais d'entretien, aucune déduction supplémentaire ne saurait être admise, le cumul d'une déduction forfaitaire et des frais effectifs étant prohibé, ce que les recourants reconnaissent d'ailleurs.

Pour le surplus, compte tenu de sa souveraineté fiscale, le canton de Genève n'est pas lié par les pratiques des autres cantons et, en particulier, par celles du canton de Zurich, de sorte que le fait que ce dernier ait admis la déduction des frais effectifs de l'immeuble n'est pas déterminant.

Compte tenu de ce qui précède, il ne peut être reproché à l'autorité intimée d'avoir fait usage de la méthode de calcul forfaitaire prévue par l'information du 1er février 1991, à savoir une valeur locative nette de 4,5 % de la valeur fiscale de l'immeuble, incluant déjà une déduction forfaitaire de 25 % de la valeur locative brute pour les frais d'entretien. L'examen des nombreux justificatifs de dépenses en lien avec l'immeuble sis dans la région de Parme n'apparaît dès lors pas nécessaire.

Mal fondé, le recours sera ainsi rejeté. 6)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge solidaire des recourants et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA). * * * * *

- 16/17 - A/1770/2020

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