

GE_GERICHTE ATA/400/2020 vom 23. April 2020

GE Cour de justice, 2020-04-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_400_2020

FR: GE_GERICHTE ATA/400/2020 du 23 avril 2020

IT: GE_GERICHTE ATA/400/2020 del 23 aprile 2020

Regeste

Résumé: La méthode de calcul de l'AFC-GE de la valeur locative pour des immeubles sis à l'étranger, dans des pays ne connaissant pas cette notion, est conforme au principe de l'égalité de traitement. En tant que ladite méthode prend en considération une déduction forfaitaire de 25 % de la valeur locative brute pour les frais d'entretien, une déduction des frais effectifs ne saurait être admise en sus. Recours admis.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Le litige porte sur l'imposition de la valeur locative ainsi que la déduction des frais d'entretien effectifs relatifs à l'immeuble des contribuables sis en Espagne pour l'année fiscale 2015.

a. Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2012 du 1er avril 2013 consid. 8 ; 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/1154/2017 du 2 août 2017 consid. 2 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 2 et les références citées).

L'imposition concerne l'exercice fiscal 2015. Sont ainsi applicables : en matière d'IFD, les dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du

E. 14

décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).

b. 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 cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1 ; 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 ; ATA/770/2018 du 24 juillet 2018 consid 3c). 3)

Le Tribunal fédéral a précisé à titre liminaire, dans l'arrêt dans l'attente duquel la procédure a été suspendue et qui concernait la déductibilité de frais d'entretien immobiliers concernant un immeuble situé en Espagne, que lorsque des immeubles situés à l'étranger font partie de la fortune privée de contribuables assujettis de manière illimitée en Suisse, comme en l'espèce, leur valeur locative n'entraîne en considération que pour la détermination du taux d'imposition, l'assujettissement ne s'étendant pas au rendement positif des immeubles ou aux excédents de charges et frais d'entretien liés à ces immeubles qui ne pouvaient pas être portés en déduction lors de la détermination de l'assiette imposable en Suisse (art. 6 LIFD ;

art. 5 LIPP ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_127/2019 précité consid. 5.1 et les références citées).

Le Tribunal fédéral a aussi retenu que la Convention du 26 avril 1966 entre la Suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts

- 6/11 - A/4418/2017 sur le revenu et sur la fortune (CDI CH-ESP ; RS 0.672.933.21) ne s'opposait pas à ces principes. 4)

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 ; ATF 112 I a 242 ; RDAF 1997 II p. 706 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd. 2012, p. 155 n. 210 ; Yves NOËL in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2^{ème} 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 1^{er} 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

- 7/11 - A/4418/2017 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 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 ; 140 V 343 consid. 5.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_522/2012 du 28 décembre 2012 consid. 2.3 ; 9C_477/2011 du 13 juillet 2012 consid. 4.1.3 ; ATA/1244/2017 du 29 août 2017 consid. 6a). 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. Dans les décisions de l'AFC-GE, la valeur locative est fixée sur la base de la circulaire de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) du 25 mars 1969 concernant la détermination du rendement locatif imposable des maisons d'habitation et ses directives pour déterminer la valeur locative des maisons d'habitation occupées par leur propriétaire (archives 38 p. 121aa ; ci-après : circulaire de 1969) qui prévoit pour les cas dits spéciaux, telles les maisons de vacances, qu'une valeur locative annuelle entière doit être prise en considération quelle que soit la durée de leur occupation effective, si le propriétaire peut en disposer en tout temps et si l'immeuble est utilisable toute l'année.

Selon ces directives, 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 (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

- 8/11 - A/4418/2017 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).

La pratique de l'AFC-GE fait application de la directive de 1991, qui prévoit que la valeur locative correspond à 4,5 % de la valeur fiscale du bien (villa ou appartement). Ce taux tenant déjà compte d'une déduction forfaitaire de 25 % de la valeur locative brute pour les frais d'entretien, qui ne peuvent donc être déduits en sus. 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 Espagne.

c. 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 déjà retenu 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'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. 6). 7.

Le TAPI a retenu que l'Espagne connaissant l'imposition de la valeur locative et que les contribuables ayant été taxés sur un loyer théorique en Espagne, ceux-ci devaient pouvoir bénéficier de la déduction des frais effectifs et ne pas se voir appliquer un montant forfaitaire, découlant de l'application des directives susmentionnées.

Or, le Tribunal fédéral a retenu que l'Espagne était un pays n'imposant pas la valeur locative dans l'arrêt pour lequel la cause avait été suspendue et qui concernait notamment l'imposition de la valeur locative d'un immeuble sis en Espagne (arrêt du Tribunal fédéral 2C_137/2019 précité consid. 5).

Il n'y a donc pas lieu d'examiner plus avant cette question. Pour la même raison, il n'est pas non plus nécessaire de procéder à un comparatif entre le droit espagnol et le droit français qui prévoit l'imposition de la valeur locative, comme le préconisent les contribuables, arguant d'une inégalité de traitement s'agissant de propriétaires d'immeubles sis dans l'un ou l'autre de ces pays.

En conséquence, le recours sera admis sur ce point. 8.

Reste à examiner la question de la déduction des frais.

a. 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 1ère phr. LIFD).

- 9/11 - A/4418/2017

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.

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).

b. Des règles similaires existent en matière d'ICC (art. 9 al. 3 1ère 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/855/2018 du 21 août 2018 consid. 4).

Toutefois, le principe de la possibilité de choisir, ne permet en aucun cas le cumul d'une déduction forfaitaire et des frais effectifs (ATA/120/2019 précité consid. 9).

Ainsi, dans la mesure où il s'agit, comme ici, de déterminer le taux d'imposition et non l'assiette de l'impôt, la détermination de la valeur locative selon un mode de calcul

intégrant une déduction pour les frais d'entretien est admise (arrêt du Tribunal fédéral 2C_829 et 830/2016 précité consid. 6.1), alors qu'il pourrait être difficile d'établir les frais d'entretien compte tenu de la situation de l'immeuble et donc des justificatifs espagnols (ATA/120/2019 précité consid. 9). Le Tribunal fédéral a également retenu que le taux de 4,5 % comprenait déjà une déduction forfaitaire de 25 % de la valeur locative brute pour les frais d'entretien (arrêts du Tribunal fédéral 2C_829 et 830/2016 précité consid. 8).

En conséquence, c'est à tort que le TAPI a retenu la déductibilité des frais effectifs restant à déterminer.

Il s'ensuit que le recours sera admis et les bordereaux de taxation du 8 août 2017 et de réclamation du 28 septembre 2017 seront rétablis. 9.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge des intimés qui ont pris des conclusions et succombent (art. 87 al. 1 LPA). Malgré

- 10/11 - A/4418/2017 cette issue, aucune indemnité de procédure ne sera allouée, l'autorité recourante disposant de son propre service juridique (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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