

GE_GERICHTE ATA/651/2016 vom 26. Juli 2016

GE Cour de justice, 2016-07-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_651_2016

FR: GE_GERICHTE ATA/651/2016 du 26 juillet 2016

IT: GE_GERICHTE ATA/651/2016 del 26 luglio 2016

Regeste

Résumé: Examen de la valeur locative d'un bien immobilier sis à l'étranger. Application d'une directive de 1991 prévoyant la prise en compte d'un rendement de 4,5% de la valeur fiscale du bien. Examen du niveau de confort du bien en vue d'une réduction éventuelle proportionnelle de la valeur locative. Condition non remplie en l'espèce.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

E. 2

Le litige porte sur la valeur locative à prendre en considération pour le taux d'imposition du revenu, tant en ICC qu'en IFD, dès le 1er juillet 2008 et pour l'année 2009, d'une villa appartenant aux recourants.

E. 3

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/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 2 et les références citées).

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 p. 262 ; arrêts du

- 6/10 - A/899/2014 Tribunal fédéral 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 et 2C_60/2013 du 14 août 2013 consid. 1 ; ATA/204/2014 du 1er avril 2014 consid. 3).

Le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000).

L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Pour les périodes fiscales antérieures, les dispositions des anciennes lois s'appliquent même après l'entrée en vigueur de la loi.

En l'espèce, le recours concerne les périodes fiscales 2008 et 2009. Dès lors, c'est l'ancien droit (aLIPP-I à aLIPP-V) qui s'applique, ainsi que la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

E. 4

Le rendement de la fortune immobilière est imposable (art. 21 let. b LIFD et art. 7 al. 1 let. b de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14). Pour les immeubles sis à l'étranger, bien qu'ils ne soient pas imposables en Suisse, leur rendement constitue un revenu à prendre en considération pour la fixation du taux d'imposition (art. 5 al. 1 et 4 de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 - aLIPP-I - D 3 11 - 6 al. 1 LIFD).

Aux termes de l'art. 21 al. 1 let. b LIFD, est imposable en tant que revenu la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit. Une règle similaire existe en matière d'ICC à l'art. 7 aLIPP-IV. Il s'agit selon la jurisprudence fédérale 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, 4ème éd., 2012, p. 155 n. 210 ; Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], LIFD – Commentaire romand, 2008, ad art. 16 LIFD, p. 210 n. 55).

La valeur locative est déterminée en tenant compte des conditions locales (art. 21 al. 2 LIFD ; art. 7 al. 2 aLIPP-IV). En outre, le loyer théorique des villas et des appartements en propriété par étages 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. Le loyer théorique sera 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 - 7/10 - A/899/2014 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 déterminant pour le calcul du rabais d'impôt. La valeur locative limitée à ce taux d'effort n'est toutefois prise en compte qu'à la condition que les intérêts sur le financement de l'immeuble ne soient pas supérieurs à son montant (art. 7 al. 2 aLIPP-IV).

E. 5

Dans le but d'uniformiser l'imposition de la valeur locative, des directives ont été édictées :

a. La valeur locative est fixée sur la base d'une 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 (Archives 39 p. 121 ss) 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 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).

b. La pratique de l'AFC-GE fait application d'une directive concernant la détermination de la valeur locative nette en matière d'IFD du 1er février 1991 (ci-après : 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 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. Pour l'ICC, ce taux est en outre appliqué après un abattement qui est de 4 % pour 2008 et 8 % pour 2009.

E. 6

Les recourants font valoir que la détermination de la valeur locative selon la méthode décrite ci-dessus déplacerait à tort le fardeau de la preuve à leur charge.

En matière fiscale, le principe du fardeau de la preuve implique que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (arrêts du Tribunal fédéral 2C_307/2015 du 13 octobre 2015 consid. 4.2 ; 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/330/2016 du 19 avril 2016 ; ATA/265/2016 du 22 mars 2016 ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7ème éd., 2016, p. 518 et les références citées).

- 8/10 - A/899/2014

En l'espèce, l'application de la directive 1991 ne déplace pas le fardeau de la preuve, comme le soutiennent à tort les recourants. En effet, les principes rappelés ci-dessus n'impliquent pas que l'AFC-GE doive démontrer le loyer effectif qui pourrait être obtenu pour cette villa, mais calculer sa valeur locative au sens de la LIFD et de l'aLIPP. À cet égard, il faut retenir que la valeur fiscale de la villa fondant le calcul de la valeur locative par l'AFC-GE, découlant du document émanant de l'autorité portugaise corroboré par les pièces fournies par les recourants concernant la construction, n'est pas contestée.

Le grief des recourants sera donc écarté.

E. 7

Les recourant font grief au TAPI et à l'AFC-GE de n'avoir pas retenu que la villa était une construction d'un confort modeste et qui n'était pas destinée à être occupée pendant toute l'année.

a. S'agissant du confort modeste, les recourants estiment qu'il se reflète dans le prix de la construction et justifierait une valeur locative inférieure. Dans un autre argument qui rejoint toutefois celui-ci, les conditions locales n'auraient pas été prises en compte, dont notamment les montants des revenus moyens portugais.

En l'espèce, le prix de construction est à la base du calcul de la valeur locative comme vu ci-dessus, le grief des recourants tombe donc à faux. Il n'est dès lors pas nécessaire de déterminer plus avant ni la qualité du confort de la villa dont la construction vient d'être achevée et comprenant, aux dires des recourants eux-mêmes, quatre chambres et trois salles de bains ainsi qu'une cuisine, un hall d'entrée, un coin salon avec cheminée ainsi qu'un garage et un terrain adjacent, ni l'exacte surface habitable sur laquelle les parties divergent.

Quant au revenu moyen portugais, il n'est pas pertinent dans la mesure où, d'une part, le prix de la construction reflète déjà les conditions locales et d'autre part, la location de la villa n'est pas réservée aux seuls habitants de la région.

b. Le grief comporte encore un deuxième aspect : la maison ne serait pas habitable toute l'année du fait de l'absence de chauffage central et d'isolation.

La doctrine et la jurisprudence admettent le principe d'une réduction proportionnelle de la valeur locative pour des biens ne pouvant être habités toute l'année du fait de leur situation ou de leur vétusté (Caroline RUSCONI, L'imposition de la valeur locative, 1988, p. 69 et les références citées). Toutefois, le caractère inhabitable ne saurait résulter uniquement de l'absence de chauffage central ou d'isolation (JAB 1986 p. 154 cas d'une ancienne ferme rendue habitable), mais correspond à un état qui empêcherait tout séjour dans la construction. Sans même examiner la question sous l'angle du fardeau de la preuve, l'absence de chauffage central ne constitue pas un tel empêchement, la maison pouvant être chauffée par d'autres moyens ; et, s'agissant d'une

- 9/10 - A/899/2014 construction neuve, l'absence d'isolation ne saurait suffire à la rendre inhabitable vu sa situation.

E. 8

Enfin, les recourants estiment que le taux de rendement retenu par la directive 1991 est trop élevé, le rendement des obligations de la Confédération ayant chuté entre 2008 et 2009.

Le recours peut être formé pour violation du droit y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation ou pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 61 al. 1 LPA). L'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve (art. 65 al. 2 LPA). La motivation du recours sert à justifier en fait ou en droit le bien-fondé des conclusions prises (Ulrich MEYER/Isabelle VON ZWEHL, L'objet du litige en procédure de droit administratif fédéral, in Mélanges Pierre MOOR, 2005, p. 442 n. 16).

En l'espèce, le grief des recourants est sans substance, car ils n'exposent pas en quoi les taux pratiqués par la Confédération seraient en rapport avec le calcul de la valeur locative d'un bien immobilier sis à l'étranger, ni quelle disposition légale serait violée par le taux figurant dans la directive 1991.

En conséquence, il n'y a pas lieu d'examiner plus avant cet élément de l'argumentation des recourants.

E. 9

Infondé, le recours sera rejeté.

E. 10

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des recourants (art. 87 al. 1 LPA). Il ne sera alloué aucune indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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