

## **GE\_GERICHTE ATA/680/2015 vom 23. Juni 2015**

GE Cour de justice, 2015-06-23, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_680\\_2015](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_680_2015)

FR: GE\_GERICHTE ATA/680/2015 du 23 juin 2015

IT: GE\_GERICHTE ATA/680/2015 del 23 giugno 2015

### **Regeste**

Résumé: Dès lors que l'AFC-GE a édité une directive (lettre-circulaire n. 5/2007) visant à appliquer à tous les contribuables une pratique semblable pour évaluer la valeur locative d'un bien immobilier et que cette directive est conforme au droit, il n'y a pas lieu de s'en écarter. Le recours des contribuables qui souhaitent se voir appliquer une autre méthode, fondée notamment sur l'évolution de l'indice de renchérissement arrêté par le Conseil d'État dans le cadre du règlement relatif à la compensation des effets de la progression à froid (RCEPF), est rejeté.

### **Erwägungen**

#### **E. 6**

Les recourants ne contestent ni le principe de l'imposition de la valeur locative, ni la conformité au droit du processus de fixation de celle-ci, ni la légalité d'une indexation. En outre, ils ne se prévalent pas d'un non-respect par l'intimée du droit qui leur est reconnu par la circulaire fédérale de voir déterminée la valeur locative attribuée à leur bien sur la base d'une estimation individuelle. Bien qu'ils n'aient pas critiqué jusque-là le mode de détermination de la valeur locative de base, qui avait conduit l'autorité intimée à arrêter la valeur locative de leur logement (avant abatement) à CHF 22'448.- en 2007 et à l'adapter à CHF 23'776.- en 2009, les recourants considèrent que la nouvelle indexation de 2013 n'est pas conforme au droit. Leurs critiques, à teneur de leurs dernières écritures, portent sur le taux d'indexation appliqué à la valeur fiscale de leur bien, soit 7,03% de la valeur fiscale brute, en vertu d'une circulaire à laquelle ils contestent toute légalité. Ils estiment que ce taux ne saurait dépasser, soit 0,78% de cette valeur, correspondant à la différence entre l'indice de renchérissement arrêté à 102,9 en 2009 et à 103,7 en 2013 selon le RCEPF, dans son état au 1er janvier 2013, en fonctions des seules bases légales disponibles appliquées par analogie, soit les art. 69 et 72 al. 4 LIPP, soit 0,6% en fonction d'un « renvoi aux dispositions fédérales via l'art. 19 al. 2 RIPP », en particulier aux notices de l'AFC-CH relatives à l'estimation des revenus en nature.

#### **E. 7**

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 133 II 305 consid. 8.1 et références citées ; arrêts du Tribunal fédéral

- 11/14 - A/2040/2014 2C\_176/2012 du 18 octobre 2012 consid. 5.4.3 ; 2C\_132/2010 du 17 août 2010 ; ATA/625/2011 du 4 octobre 2011 ; ATA/611/2010 du 1er septembre 2010 consid. 4 ; ATA/617/2008 du 9 décembre 2008 consid. 6c). Les autorités fiscales doivent prendre leurs décisions sur la base des directives qu'elles ont établies. Seuls des motifs sérieux et objectifs, soit une connaissance plus approfondie de l'intention du législateur, un changement des circonstances extérieures ou l'évolution des conceptions juridiques, lui permettent de les modifier sans violer les principes de l'égalité de traitement et de la sécurité du droit (ATF 125 II 152 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.555/1999 du 15 mai 2000 consid. 5 publié in RDAF 2000, p. 300).

#### **E. 8**

Pour réaliser l'objectif d'imposition uniforme de la valeur locative préconisé dans la circulaire fédérale, l'autorité fiscale du canton de Genève, après concertation avec les milieux intéressés, a donc opté pour un système d'évaluation de la valeur locative fondé sur une estimation cantonale au sens de ce document, système qu'elle a détaillé dans l'information n° 5/2007, valable tant en matière d'IFD que d'ICC. Pour être conforme à la loi, ce mécanisme doit donc, outre le fait de n'être appliqué qu'en cas d'utilisation effective du logement, respecter les conditions locales (art. 21 al 1 let. b LIFD et art. 24 al. 1 let. b LIPP précisé par l'art. 8 RIPP). En outre, il doit correspondre dans une certaine mesure aux loyers objectifs du marché dans les limites tracées par la jurisprudence rappelée ci-dessus (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 156 n. 211 à 213), ce qui implique une adaptation de la valeur locative en fonction de celle des loyers du marché.

En l'occurrence, le système mis en place par l'intimée détermine pour chaque contribuable concerné une valeur locative de base du bien immobilier qu'il occupe, valable dès l'exercice 2007, déterminée par le produit du montant du loyer d'ensemble mensuel moyen par m<sup>2</sup> pour des appartements construits entre 1971 et 1980, selon la donnée communiquée chaque année par l'OCSTAT (disponible sur son site internet [www.ge.ch/statistique/domaines/aperçu.asp?dom=05\\_04](http://www.ge.ch/statistique/domaines/aperçu.asp?dom=05_04)) annualisé (x 12), par le nombre de m<sup>2</sup> du logement considéré. Cette valeur locative de base est réadaptée tous les quatre ans, la première fois pour l'exercice fiscal 2009 proportionnellement à l'augmentation du montant du loyer d'ensemble mensuel moyen par m<sup>2</sup> disponible à la fin de l'exercice fiscal considéré, qui correspond à celui du mois de mai de l'année considérée.

#### **E. 9**

Les recourants considèrent que cette indexation n'a pas de base légale.

Leur opinion ne peut être suivie. La nécessité de mettre en place un système d'évaluation de la valeur locative, uniforme et déterminé en fonction des valeurs du marché trouve son fondement légal aux art. 21 al. 1 let. b et al. 2 LIFD ainsi que 24 al. 1 let. b et al. 2 LIPP. L'information n°5/2007 ne vient que les détailler en vue d'exposer la pratique de de l'autorité fiscale. Celle-ci s'inscrit parfaitement

- 12/14 - A/2040/2014 dans le cadre de ces normes, complétées par l'art. 8 RIPP, en mettant en place un mécanisme objectif calqué sur l'évolution des loyers dans le canton, déterminant la valeur locative en fonction du loyer moyen par m<sup>2</sup> des logements mis en location sur le marché libre.

Cela vaut également pour l'indexation de la valeur locative. Celle-ci est nécessaire pour permettre de calquer l'évolution de la valeur d'usage du logement occupé par le propriétaire

sur celle des loyers perçus au lieu de situation du bien immobilier, compte tenu de la finalité poursuivie par l'imposition de la valeur locative, rappelée plus haut. Sur ce point, dans la circulaire précitée, l'autorité intimée a décidé que l'indexation se ferait selon un rythme quadriennal. La circulaire justifie ce principe par référence à l'art. 19 aLIPP-V.

Contrairement à ce que pourrait suggérer le texte de l'information n°5/2007, cette disposition, qui réglait la question de l'adaptation au renchérissement des barèmes (al. 1) ou de certaines déductions forfaitaires (al. 2) pour compenser les effets de la progression à froid ne contient aucune clause traitant directement de l'indexation de la valeur locative. En revanche elle prévoyait une indexation quadriennale du montant desdites déductions forfaitaires.

Il doit ainsi être admis que, si dans la circulaire précitée, l'AFC-GE s'est référé à cette disposition légale, en traitant du mécanisme d'adaptation de la valeur locative, ce n'était que pour justifier le fait que cette adaptation n'interviendrait que tous les quatre ans. Pour le surplus, le contenu de l'art. 19 aLIPP-V a été repris et précisé, dès le 1er janvier 2010, à l'art. 67 LIPP. Cette disposition, à l'instar de celle qu'elle a remplacée, ne traite pas directement de l'indexation de la valeur locative mais réaffirme le caractère quadriennal des adaptations au renchérissement de certains montants (art. 67 al. 2 LIPP), dès lors, l'entrée en vigueur de cette norme ne change rien à ce qui vient d'être dit. Le principe d'une adaptation nécessaire de la valeur locative par une indexation étant imposé directement par les art. 21 al. 1 let. b et al. 2 LIFD ainsi que 24 al. 1 let. b et al. 2 LIPP, l'AFC-GE était en droit, sur cette base, de retenir que cette adaptation, qui pourrait intervenir à l'occasion de chaque taxation, ne se fera que tous les quatre ans.

Au surplus, l'abrogation de l'art. 19 aLIPP-V n'entraîne pas celle des directives d'application, si, comme c'est le cas en l'espèce, la nouvelle disposition est de même portée que la précédente.

## **E. 10**

Les recourants considèrent que l'indexation, dont ils ne contestent pas le principe, devrait se faire, à défaut de base légale expresse, en application des art. 67 al. 4 LIPP et 19 RIPP et en fonction de l'évolution de l'indice de renchérissement arrêté par le Conseil d'État dans le RCPEF.

Cependant, l'indice de renchérissement visé par l'art. 67 al. 4 LIPP s'applique aux barèmes relatifs aux taux d'imposition des revenus de la fortune

- 13/14 - A/2040/2014 (art. 41 et 59 LIPP) ainsi qu'à certains montants en francs mentionnés dans certaines dispositions de cette loi. La valeur locative d'un bien immobilier ne fait pas partie des données légales visées par l'art. 67 al. 4 LIPP puisqu'elle ne figure pas dans la loi mais doit être déterminée en fonction de chaque situation particulière. En outre, cette disposition prévoit que l'adaptation des barèmes et montant précité se fait en fonction de l'évolution de l'indice genevois des prix à la consommation. Or, l'art. 8 RIPP prévoyant expressément que la valeur doit être déterminée en fonction des loyers usuels, il n'y a pas de raison qui fasse que pour son adaptation il y aurait lieu de recourir à un référentiel différent de celui proposé par les recourants, celle-ci se ferait en fonction de l'évolution des prix à la consommation. La pratique mise en place par l'information n° 5/2007 est non seulement conforme à la loi mais elle est cohérente et doit être confirmée.

Ainsi, les prétentions des recourants à se voir appliquer un autre mode d'indexation que celui appliqué par l'AFC-GE ne peuvent qu'être rejetées.

### **E. 11**

En l'espèce, en 2009, la valeur locative de l'appartement des recourant a été fixée par l'intimée à CHF 23'776.-, sans faire l'objet de contestation. Au 31 décembre 2009, le montant du loyer libre moyen par mètre carré de l'ensemble des logements construits entre 1971 et 1980 dans le canton de Genève se montait à CHF 17,70 ; la même donnée en 2013 se chiffrait à CHF 18,95, selon les tables de l'OCSTAT. La majoration était de 7,06 %. L'application de ce taux à la valeur locative 2009 précitée, conduit à une augmentation de celle-ci à CHF 25'454.-. C'est donc à juste titre que l'AFC-GE a retenu ce montant comme revenu imposable pour l'IFD de même qu'un montant de CHF 15'269.- pour l'ICC, compte tenu de l'abattement de 40 % prévu par la loi.

### **E. 12**

Le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge des recourants (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). \* \* \*

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