

GE_GERICHTE ATA/788/2021 vom 27. Juli 2021

GE Cour de justice, 2021-07-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_788_2021

FR: GE_GERICHTE ATA/788/2021 du 27 juillet 2021

IT: GE_GERICHTE ATA/788/2021 del 27 luglio 2021

Regeste

Résumé: Arrêt suite à un retour du TF. Examen aboutissant à la conclusion que la valeur locative déterminée par les autorités fiscales espagnoles n'est pas 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. Application de la méthode forfaitaire. Admission du recours de l'AFC-GE.

Erwägungen

E. 9

consid. 4b ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_25/2021 précité consid. 4.1 ; 2C_1/2019 du 16 janvier 2020 consid. 4.1 et les arrêts cités).

c. L'AFC-GE a édicté l'information du 1er février 1991 en exposant la façon dont était définie la méthode de détermination de la valeur locative de base.

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 m², époque de construction 1971-1980, fournies par l'office cantonal de la statistique.

d. 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 connaissent 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 Espagne. 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 (e) en considération que pour déterminer le taux d'imposition.

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).

- 12/17 - A/3839/2018

Le Tribunal fédéral a notamment admis, pour les immeubles à l'étranger, la conformité de la méthode forfaitaire de calcul de la valeur locative, telle que prévue dans l'information du 1er février 1991, avec le principe d'égalité de traitement (arrêts du Tribunal fédéral 2C_829/2016 et 2C_830/2016 précités consid. 9).

Le Tribunal fédéral a par ailleurs récemment jugé que le fait qu'il ait estimé que le recours à la méthode de calcul forfaitaire prévu par l'information du 1er février 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 connaît 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).

e. Le 28 juin 2007, l'AFC-GE a édicté la lettre-circulaire n° 5/2007 relative à la nouvelle détermination de la valeur locative genevoise (ci-après : la lettre-circulaire du 28 juin 2007), exposant la façon dont était redéfinie la méthode de détermination de la valeur locative de base.

Le Tribunal fédéral a relevé que rien n'indiquait que l'information du 1er février 1991 ait été supprimée ou remplacée s'agissant de la valeur locative des immeubles situés à l'étranger (arrêts du Tribunal fédéral 2C_829/2016 et 2C_830/2016 précités consid. 6.3). 6)

Selon l'information de la Conférence suisse des impôts de mars 2015, intitulée « L'imposition de la valeur locative » (consultable sur : <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/allgemein/steuerinformationen/fachinformationen/schweizerisches-steuersystem/dossier-steuerinformationen.html> ; ci-après : l'information CSI), quatre pays européens prévoient une solution identique ou semblable au système d'imposition de la valeur locative en Suisse (p. 7). Selon un tableau figurant en page 15 de l'information CSI, l'Espagne connaît une valeur locative imposée comme revenu. Elle ne permet toutefois pas de déductions des intérêts passifs ou des frais d'entretien, contrairement à la Suisse. 7)

Dans l'arrêt du 2C_486/2020 précité portant sur une affaire très similaire, le Tribunal fédéral a relevé que, contrairement à ce qu'avait retenu le TAPI ■ qui avait considéré que l'exigence selon laquelle la valeur locative étrangère devait être équivalente ou tendre vers celle fixée par le système suisse ne reposait sur aucune base légale ni jurisprudentielle, la manière dont une autorité fiscale déterminait la valeur locative relevant de sa souveraineté ■, il s'agissait d'appliquer

- 13/17 - A/3839/2018 le droit suisse en matière d'imposition de la valeur locative, en examinant au préalable une question de droit étranger. Cet examen ne portait aucunement atteinte à la souveraineté de l'Espagne et les autorités suisses n'étaient pas liées par la valeur locative retenue par les autorités espagnoles (consid. 6.6). 8)

La valeur locative d'une maison de vacances ne se calcule pas en fonction de son utilisation effective (ATF 132 I 157 consid. 6) ; elle ne peut être réduite proportionnellement qu'au cas où l'utilisation de la maison est pratiquement impossible une partie de l'année (ATF 99 Ia 344 consid. 5c).

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.

La chambre administrative a relevé, dans une affaire similaire, que sans même examiner la question sous l'angle du fardeau de la preuve, l'absence de chauffage central ne constituait pas un tel empêchement, la maison pouvant être chauffée par d'autres moyens ; et, s'agissant d'une construction neuve, l'absence d'isolation ne saurait suffire à la rendre inhabitable vu sa situation (ATA/651/2016 du 26 juillet 2016 consid. 7b).

Le Tribunal fédéral a jugé qu'il n'était pas insoutenable de considérer qu'une maison sans chauffage central pouvait être habitée à l'année en présence d'autres moyens de chauffage, qui plus est dans le centre du Portugal (arrêts du Tribunal fédéral 2C_829/2016 et 830/2016 précités consid. 8.2). 9)

En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/1077/2020 du 27 octobre 2020 consid. 7).

En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit

- 14/17 - A/3839/2018 s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7ème éd., 2016, p. 502 s.). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêts du Tribunal fédéral 2C_710/2016 du 25 août 2016 consid. 6.2 ; ATA/844/2020 du 1er septembre 2020 consid. 4b et les références citées). 10) Les contribuables relèvent que les pièces produites à l'appui de leurs précédentes écritures, à savoir notamment les extraits de la circulaire CSI ainsi que l'article paru dans la Revue internationale de droit comparé (RIDC 3-2013 p. 749), qui se réfère à l'art. 85 de la loi espagnole 35/2006 de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de la modification partielle des lois des impôts sur les sociétés, des revenus des non-résidents, et du patrimoine (ci-après : loi 35/2006), prouveraient qu'il existe bien un principe de valeur locative en

Espagne et que son système d'imposition est comparable au système suisse, de sorte qu'il fallait utiliser la méthode prescrite par le droit espagnol.

Il doit être retenu que l'Espagne connaît effectivement le principe de l'imposition de la valeur locative. Toutefois, comme le relève le Tribunal fédéral dans son arrêt de renvoi, demeure la question de savoir si la valeur locative établie par les autorités espagnoles respecte les exigences du droit interne suisse et cantonal. Le fait que le système soit comparable ne permet de pas retenir que tel soit nécessairement le cas.

L'art. 85 al. 1 de la loi 35/2006 prévoit que la valeur locative espagnole est calculée en appliquant à la valeur cadastrale un coefficient de 1,1 % (pour les biens dont la valeur cadastrale a été révisée ou modifiée avec effet au 1er janvier 1994) ou 2 % (pour les autres immeubles). L'impôt est ensuite calculé en appliquant un taux de 24 % (pour la Suisse). En droit genevois, la valeur locative est fixée en fonction des conditions locales, en tenant compte 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 ensuite 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.

À titre préalable, il sera relevé qu'il n'appartient pas à la chambre de céans de procéder à un examen détaillé ou d'interpréter le droit espagnol, ni même les taxations espagnoles produites par les contribuables, mais uniquement de déterminer si la valeur locative telle que retenue par les autorités espagnoles est conforme au droit suisse et cantonal. Cela étant, le calcul opéré par les autorités espagnoles, et à fortiori le résultat obtenu, n'est pas le même que celui opéré par

- 15/17 - A/3839/2018 les autorités fiscales cantonales. L'absence de prise en compte de déductions pour les intérêts passifs ou les frais d'entretien en Espagne, ce qui ressort tant de l'art. 85 de la loi 35/2006 que de l'information CSI, contrairement à ce qui existe en Suisse, renforce par ailleurs ce constat quant à la différence des méthodes. À toutes fins utiles, il sera relevé que le TAPI a admis dans le jugement querellé que la valeur locative espagnole n'était pas déterminée selon les mêmes critères que ceux utilisés dans le système suisse.

Par ailleurs, comme susmentionné, la valeur locative, selon les normes de droit suisse, ne peut pas être fixée à une valeur inférieure à 60 % du prix du marché en matière d'ICC et à 70 % en deçà de cette valeur pour l'IFD. Il n'apparaît pas, et les contribuables ne le prétendent pas, que le droit espagnol imposerait des conditions similaires. Les contribuables n'ont pas démontré la valeur vénale de leur bien fixée par les autorités espagnoles ; les pièces fiscales produites n'apportent aucune information sur ce point. Ils ont en revanche calculé eux-mêmes cette valeur en multipliant par 1,1 % de la valeur cadastrale de leur bien (appartement, parking et cave), obtenant ainsi une valeur de EUR 1'154.43 (CHF 1'361.09). Compte tenu du bien détenu par les contribuables, à savoir un appartement de plus de 100 m² situé dans le quartier de la plage de Sant Pol à Girone, dans une résidence comprenant également un jardin et une piscine communautaire, il est plus qu'improbable que le prix du marché pour un bien similaire s'élève à moins de EUR 100.- par mois (EUR 1'154.43 / 12), ni même qu'il ne représente un loyer équivalent à 60 % ou 70 % du prix du marché. Même si les exemples de location de biens similaires à celui des contribuables produits par l'autorité recourante ne sauraient établir la valeur locative objective du bien litigieux, ils permettent de confirmer la disproportion évidente entre le prix du marché et la valeur

locative retenue par les autorités espagnoles. Par ailleurs, il est peu probable que la crise financière espagnole, survenue en 2008, ait eu pour incidence la baisse du marché immobilier dans les années suivantes comme le prétendent les contribuables, qui ne le prouvent d'ailleurs pas. Même à admettre une augmentation des prix des loyers entre 2012 et 2021 à cause de l'inflation comme les précités l'invoquent, il est que douteux que le prix des loyers ait atteint EUR 100.- par mois pour la location d'un appartement du même type que celui des recourants, ni même 60% ou 70% de cette somme.

Les contribuables relèvent encore que leur bien serait inhabitable durant la période froide compte tenu de l'absence de chauffage, ce qui conduirait à diminuer le loyer hypothétique. Même à admettre cet élément de fait, qui n'est toutefois pas prouvé, cela ne suffirait pas à admettre une réduction de la valeur locative du bien. En effet, le caractère inhabitable ne saurait résulter, au sens de la jurisprudence précitée, uniquement de l'absence de chauffage d'un appartement situé à Gérone, celui-ci pouvant être chauffé par d'autres moyens, notamment par des chauffages d'appoint si nécessaire.

- 16/17 - A/3839/2018

Ainsi, la valeur locative telle que fixée par les autorités espagnoles ne respecte pas les exigences du droit interne suisse et cantonal. Fort de ce constat, il ne peut être reproché à l'autorité 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), dont la conformité au droit a été admise à de nombreuses reprises tant par la chambre de céans que par le Tribunal fédéral.

Au vu de ce qui précède, le recours sera admis. Le jugement entrepris sera par conséquent annulé s'agissant de la valeur locative du bien immobilier des contribuables sis en Espagne et les bordereaux de taxation du 3 octobre 2018 concernant l'ICC et l'IFD 2012 seront rétablis. 11) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des contribuables (art. 87 al. 1 LPA) et 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.