

# GE\_GERICHTE A/1703/2024 vom 31. März 2025

GE Cour de justice, 2025-03-31, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_1703\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1703_2024)

FR: GE\_GERICHTE A/1703/2024 du 31 mars 2025

IT: GE\_GERICHTE A/1703/2024 del 31 marzo 2025

## Regeste

REVENU DE LA FORTUNE IMMOBILIÈRE(DROIT FISCAL);VALEUR LOCATIVE | LIFD.21.al1

## Volltext

Genf Tribunal administratif de première instance en matière fiscale 31.03.2025

A/1703/2024 Genève Tribunal administratif de première instance en matière fiscale

31.03.2025 A/1703/2024 Ginevra Tribunal amministrativo di prima istanza in materia fiscale 31.03.2025 A/1703/2024

REVENU DE LA FORTUNE IMMOBILIÈRE(DROIT FISCAL);VALEUR LOCATIVE | LIFD.21.al1

A/1703/2024 JTAPI/328/2025 du 31.03.2025 ( ICCIFD ) , ADMIS PARTIELLEMENT  
Descripteurs : REVENU DE LA FORTUNE IMMOBILIÈRE(DROIT FISCAL);VALEUR LOCATIVE Normes : LIFD.21.al1 En fait En droit Par ces motifs république et canton de genève POUVOIR JUDICIAIRE A/1703/2024 ICCIFD JTAPI/328/2025 JUGEMENT DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE PREMIÈRE INSTANCE du 31 mars 2025 dans la cause Madame A\_\_\_\_\_ et Monsieur B\_\_\_\_\_ contre ADMINISTRATION FEDERALE DES CONTRIBUTIONS ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE EN FAIT

1. Le litige concerne la taxation 2022 de Madame A\_\_\_\_\_ et Monsieur B\_\_\_\_\_ (ci-après : les contribuables ou les recourants), domiciliés à Genève. 2. En 2001, le contribuable a acquis la nue-propriété d'un logement à C\_\_\_\_\_ (VS), l'usufruit de ce bien étant demeuré en main de ses parents, Monsieur D\_\_\_\_\_ et Madame E\_\_\_\_\_. 3. Les 1<sup>er</sup> juin et 7 novembre 2022, le registre foncier (ci-après : RF) a reçu une requête de radiation du droit d'usufruit dont bénéficiait M. D\_\_\_\_\_, respectivement son épouse, précédée en 2015. 4. Dans leur déclaration fiscale 2022, les contribuables ont notamment mentionné un bien immobilier à F\_\_\_\_\_ en Valais, mais n'ont pas fait état de celui de C\_\_\_\_\_ (VS). 5. Par bordereaux datés du 25 août 2023, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé les contribuables pour l'année 2022. 6. Le 12 septembre 2023, les précités ont élevé réclamation à l'encontre de ces taxations. En 2021, ils avaient vendu leur bien de F\_\_\_\_\_ (VS). Depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2022, ils possédaient un logement à C\_\_\_\_\_ (VS). 7. Par courriel du 28 février 2024, le service des contributions du canton du Valais a indiqué à l'AFC-CH que le droit d'usufruit sur l'appartement de C\_\_\_\_\_ (VS) avait été inscrit au RF jusqu'à la fin 2021. Ce bien devait dès lors être imposé auprès des contribuables à partir de 2022. Sa valeur fiscale et sa valeur locative se chiffraient à respectivement CHF 193'829.- et à CHF 9'600.-. 8. Par décisions du 5 avril 2024, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation en ce sens qu'elle a supprimé les éléments imposables afférents à l'immeuble de F\_\_\_\_\_ (VS). Les contribuables étaient redevables des impôts relatifs au logement zermattois, puisque

l'usufruit avait été radié en 2021. La valeur fiscale et la valeur locative s'établissaient à respectivement CHF 193'829.- et à CHF 9'216.- (CHF 9'600.- – l'abattement de 4 %). De plus, une déduction forfaitaire de 20 % de la valeur locative avait été retenue à titre de frais d'entretien de ce bien, soit un montant net de CHF 1'843.-. Le même jour, l'AFC-GE a notifié au contribuables des bordereaux de taxation rectificatifs. 9. Le 24 avril 2024, les contribuables ont transmis à l'AFC-GE une nouvelle déclaration fiscale, dans laquelle ils ont mentionné l'appartement zermattois sous la rubrique « immeubles occupés par le propriétaire ». Les frais d'entretien y relatifs totalisaient CHF 22'594.-. Dans la case « valeur locative », ils ont porté un montant de CHF 5'825.-, qui représentait les produits de la location dudit logement. Enfin, ils ont joint un tableau récapitulatif des charges et revenus liés à cet immeuble. 10. Par acte du 16 mai 2024, les contribuables ont interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) à l'encontre des décisions du 5 avril précédent en concluant à ce que la valeur locative de leur logement zermattois soit calculée à compter d'une occupation débutant le 1<sup>er</sup> juin 2022 et à l'octroi d'une déduction pour frais d'entretien de cet immeuble se montant à CHF 22'594.-. Le droit d'usufruit du père du recourant n'avait pris fin qu'à compter du 1<sup>er</sup> juin 2022, ainsi qu'il ressortait du RF. Il convenait de tenir compte des frais d'entretien de rénovation et d'entretien de l'immeuble G\_\_\_\_\_, en CHF 22'594.-, y compris des primes d'assurance inventaire du ménage et bâtiment, selon une facture émise par la H\_\_\_\_\_, en CHF 401.95. 11. Dans sa réponse du 29 août 2024, l'AFC-GE a conclu : - à la modification de la date d'occupation de l'immeuble de C\_\_\_\_\_(VS), calculée à partir du 1<sup>er</sup> juin 2022 ; - à la déduction de CHF 22'192.- à titre de frais d'entretien d'immeuble ; - à la suppression de l'abattement de 4 % sur ce logement et - à l'ajout de CHF 5'825.- à titre de rendement de la fortune immobilière. Les primes d'assurance, en CHF 401.95 n'étaient pas entièrement déductibles. Puisque l'assurance inventaire du ménage n'était pas directement liée à l'entretien du bâtiment, elle ne pouvait pas être défalquée. Tel n'était pas le cas de la part relative au bâtiment ou qui avait pour objectif de couvrir les dommages potentiels à l'intérieur ou à l'extérieur de celui-ci. Faute de détail, l'entier du montant devait être refusé. En 2022, les contribuables avaient loué leur logement par l'intermédiaire de I\_\_\_\_\_. Ils en avaient perçu un revenu de CHF 5'825.-, qui devait être considéré comme un rendement de la fortune immobilière. Enfin, les contribuables ne peuvent bénéficier de l'abattement de 4 % par année, puisqu'ils ont loué leur logement en 2022. 12. Les contribuables n'ont pas produit d'écriture de réplique. 13. Le 18 mars 2025, sur demande du tribunal, les recourants ont produit le contrat les liant à I\_\_\_\_\_, daté des 18 et 21 juin 2022. Il en ressort en particulier que la période de location s'étendait du 15 juin 2022 au 14 juin 2025, la société précitée s'engageant à louer le logement autant que possible (« as much as possible »). EN DROIT 1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). 2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD. 3. Dans sa réponse, l'AFC-GE a accepté de calculer la valeur locative de l'immeuble zermattois compte tenu d'une durée de possession ayant débuté le 1<sup>er</sup> juin 2022, conformément aux conclusions des recourants. Il convient de donner acte de ce fait à l'autorité intimée. 4. Les recourants concluent à l'octroi d'une déduction pour frais

d'entretien de l'immeuble zermattois à hauteur de CHF 22'594.-. 5. 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. Le département fédéral des finances détermine quels investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien (art. 32 al. 2 LIFD). Sont en particulier déductibles à titre de frais d'entretien : les primes d'assurances de choses (assurance-incendie, assurances contre les dégâts des eaux et le bris de glaces et assurance-responsabilité civile), (Ordonnance de l'administration fédérale des contributions sur les frais relatifs aux immeubles du 24 août 1992 – RS 642.116.2). 6. En droit cantonal, l'art. 34 let. d de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08 dispose que sont déduits du revenus les frais nécessaires à l'entretien des immeubles privés que possède le contribuable, 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. À teneur de l'information fiscale 1/2021 de l'AFC-GE du 1<sup>er</sup> février 2021 libellée « déductibilité des frais d'entretien des immeubles privés », les primes d'assurances de choses (assurance incendie, assurance contre les dégâts d'eau et les bris de glaces, assurance responsabilité civile afférent à l'immeuble) peuvent être déduites, à l'exclusion de l'assurance du mobilier ou de l'assurance responsabilité civile privée (ch. 2.1.2, p. 3). Selon la notice 1/2022 du 17 janvier 2022 de l'AFC-GE intitulée « déductibilité des frais d'entretien des immeubles privés », les primes d'assurance vol, RC privée, et ménage constituent des dépenses non déductibles (ch. 9.2.5, p. 10). 7. 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. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 147 II 338 consid. 3.2). 8. En l'espèce, dans sa réponse, l'AFC-GE a limité les frais d'entretien de l'immeuble de C\_\_\_\_\_ (VS) déductibles à concurrence de CHF 22'192.-, tandis que les recourants ont conclu à la défalcation d'un montant de CHF 22'594.-. Dès lors, ne demeure litigieux que le montant de CHF 401.95, représentant des primes d'assurance inventaire du ménage et bâtiment, à teneur de la facture émise par la H\_\_\_\_\_ du 26 avril 2022. À juste titre, l'AFC-GE distingue entre la prime d'assurance du bâtiment de celle du ménage, en relevant que seule la première constitue une dépense d'entretien d'immeuble déductible au sens des art. 32 al. 2 LIFD et 34 let. d LIPP. Dans sa réponse, l'autorité intimée a refusé la déduction dans son intégralité, faute de pouvoir ventiler le montant de ces deux primes. Ce point de vue n'est pas critiquable, car consécutivement à cette écriture, les recourants n'ont produit aucune pièce, alors que le fardeau de la preuve leur incombe s'agissant d'un élément venant réduire leur imposition, permettant d'opérer cette distinction. Le recours doit dès lors être admis partiellement sur ce point. 9. Dans sa réponse, l'AFC-GE conclut à la suppression de l'abattement sur l'immeuble zermattois au motif qu'il a été mis en location une partie de l'année 2022. 10. L'art. 50 LIPP fixe les principes d'évaluation des immeubles. La valeur des immeubles locatifs est calculée en capitalisant l'état locatif annuel aux taux fixés chaque année par le Conseil d'État, sur proposition d'une commission d'experts, composée paritairement de représentants de l'administration fiscale et de personnes spécialement qualifiées en matière de propriétés immobilières et désignées

par le département (let. a). Les lettres b, c et d de cette disposition légale régissent l'estimation des immeubles commerciaux ou industriels, des immeubles agricoles ou sylvicoles, ainsi que les terrains improductifs ou à bâtir. La let. e de l'art. 50 prévoit que les autres immeubles, notamment les villas, parcs, jardins d'agrément, ainsi que les immeubles en copropriété par étage, sont estimés en tenant compte du coût de leur construction, de leur état de vétusté, de leur ancienneté, des nuisances éventuelles, de leur situation, des servitudes et autres charges foncières les grevant, de prix d'achats récents ou d'attribution ensuite de succession ou de donation et des prix obtenus pour d'autres propriétés de même nature qui se trouvent dans des conditions analogues, à l'exception des ventes effectuées à des prix de caractère spéculatif. Cette estimation est diminuée de 4 % par année d'occupation continue par le même propriétaire ou usufruitier, jusqu'à concurrence de 40 %.

Les principes susmentionnés ont été jugés conformes au droit fédéral (ATF 134 II 2017 consid. 3). 11. Selon la jurisprudence, l'abattement de 4 % ne s'applique que lorsque l'immeuble est occupé par son propriétaire de manière continue. L'abattement trouve sa justification dans le fait qu'en occupant l'immeuble, le propriétaire ne réalise aucun revenu en espèces lui permettant d'acquitter l'impôt y relatif. Tel n'est pas le cas si l'immeuble est loué (ATA/377/2009 du 29 juillet 2009). 12. En l'occurrence, il résulte d'un relevé fourni par I\_\_\_\_\_ que les recourants ont loué leur logement du 14 au 21 août, du 29 septembre au 3 octobre, ainsi que du 15 au 31 décembre 2022. Ils n'ont ainsi pas occupé ce bien de manière continue. De la sorte, ils ne peuvent prétendre à l'abattement prévu par l'art. 50 let. e, 2<sup>ème</sup> phr. LIPP. La conclusion de l'AFC-GE doit dès lors être confirmée.

13. Enfin, l'autorité intimée sollicite l'ajout d'un montant de CHF 5'825.- à titre de rendement de fortune immobilière des recourants. 14. Selon les art. 21 al. 1 let. a et b LIFD, ainsi que 24 al. 1 let. a et b LIPP, est imposable le rendement de la fortune immobilière, notamment les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance et 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. 15. Selon la jurisprudence, il y a un usage personnel lorsque le propriétaire habite effectivement sa maison, mais également lorsqu'il s'en réserve simplement le droit, sans en faire effectivement usage. Il est imposable sur l'avantage économique ainsi assuré. C'est par sa volonté de garder l'appartement à sa libre disposition qu'il s'est assuré cet avantage. On n'est donc pas en présence d'une occupation propre déclenchant l'imposition de la valeur locative chez le propriétaire si le bien immobilier reste vide et inoccupé pour des raisons externes, sans la volonté du contribuable. Cette volonté fait défaut lorsque, par exemple, l'appartement ne reste vide que parce que le propriétaire ne trouve pas de locataire, lorsque l'immeuble n'est que partiellement utilisable ou lorsqu'une maison ne reste vide que parce que l'immeuble est destiné à être vendu (ATA/795/2019 du 16 avril 2019 consid. 6b et les réf. citées). 16. Si le propriétaire loue un immeuble, le loyer constitue en principe pour lui un revenu au sens de l'art. 21 al. 1 let. a LIFD. S'il occupe lui-même l'immeuble, il doit déclarer la valeur locative selon l'art. 21 al. 1 let. b LIFD. Dans le droit de l'impôt sur le revenu, le principe est donc, en ce qui concerne les biens immobiliers, que la valeur locative est déterminante en cas d'utilisation personnelle et que les revenus locatifs sont déterminants en cas de location. Si un logement est loué temporairement par son propriétaire et qu'il est occupé temporairement par lui-même, la valeur locative est réduite au pro rata temporis pour la durée pendant laquelle le propriétaire n'en dispose pas (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_431/2009 du 4 décembre 2009 consid. 2.1). 17. En l'espèce, dans ses bordereaux

rectificatifs du 3 avril 2024, l'AFC-GE a arrêté la valeur locative de l'appartement à CHF 9'600.-. Dans sa réponse, elle a accepté, à juste titre, de réduire ce montant pour tenir compte d'une occupation ayant débuté, non le 1 er janvier 2022, mais le 1 er juin suivant (soit durant sept mois sur douze). Il ressort du contrat liant I \_\_\_\_\_ aux recourants que ceux-ci ont mis leur appartement en location à compter du 15 juin 2022. Dès lors, à compter de cette date et jusqu'à la fin de l'année, ils ne pouvaient pas occuper ce logement et aucune valeur locative ne peut ainsi leur être imputée pour cette période fiscale. Les produits qu'ils ont perçus de la location de ce bien, en CHF 5'825.-, représentent un rendement de la fortune immobilière, qui doit être intégré dans leur revenu imposable. En revanche, il doit être retenu que les recourants se sont réservés l'usage de leur appartement du 1 er au 15 juin, puisque celui-ci n'était pas loué, soit durant 15 jours. Par conséquent, une valeur locative doit être ajoutée à leur revenu pour cette période. Celle-ci s'élève à CHF 400.- (CHF 9'600.- \* 15 / 365). Ce montant s'applique tant à l'IFD qu'à l'ICC, puisque les contribuables n'ont pas droit à l'abattement de 4 % (cf. consid. 12 supra ). 18. Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis partiellement et le dossier, renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelles taxations dans le sens de ce qui précède. 19. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les recourants, pris conjointement et solidairement, qui obtiennent partiellement gain de cause, sont condamnés au paiement d'un émoluments réduit s'élevant à CHF 500.-, lequel est couvert par l'avance de frais de CHF 700.-, versée à la suite du dépôt du recours. Le solde de l'avance de frais de CHF 200.- leur sera restitué. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). PAR CES MOTIFS LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE PREMIÈRE INSTANCE 1. déclare recevable le recours interjeté le 16 mai 2024 par Madame A \_\_\_\_\_ et Monsieur B \_\_\_\_\_ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 5 avril 2024 ; 2. l'admet partiellement ; 3. renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles décisions de taxation dans le sens des considérants ; 4. met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émoluments de CHF 500.-, lequel est couvert par l'avance de frais ; 5. ordonne la restitution aux recourants du solde de l'avance de frais de CHF 200.- ; 6. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ; 7. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant. Siégeant: Olivier BINDSCHIEDLER TORNARE, président, Laurence DEMATRAZ et Giedre LIDEIKYTE HUBER, juges assesseurs. Au nom du Tribunal : Le président Olivier BINDSCHIEDLER TORNARE Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties. Genève, le La greffière