

# GE\_GERICHTE A/3312/2018 vom 24. November 2020

GE Cour de justice, 2020-11-24, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_3312\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_3312_2018)

FR: GE\_GERICHTE A/3312/2018 du 24 novembre 2020

IT: GE\_GERICHTE A/3312/2018 del 24 novembre 2020

## Erwägungen

### E. 4

ème section dans la cause ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE contre Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_ représentés par Lambelet & Associés SA, mandataire et ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS \_\_\_\_\_ Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 24 juin 2019 ( JTAPI/625/2019 ) EN FAIT 1) Le litige concerne les impôts fédéral direct (IFD), cantonal et communal (ICC) 2017 de Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_. Ceux-ci étant domiciliés à Genève, ils y sont soumis à l'impôt de manière illimitée. 2) Ils ont indiqué, dans leur déclaration fiscale 2017, être propriétaires d'une résidence secondaire située en Espagne qu'ils occupaient depuis le 2 juillet 2013. Les éléments relatifs à la valeur de ce bien étaient présentés comme suit :  
Capital avant abattement Capital après abattement Valeur locative IFD / ICC Frais d'entretien IFD / ICC 153'223.- 122'578.- 1'654.- / 1'323.- 7'127.- / 7'127.- Dans une annexe, ils ont expliqué que, selon le droit espagnol, leur maison avait une valeur locative, de sorte que les frais d'entretien y relatifs devaient être pris en compte pour le calcul de l'impôt dû en Suisse. Ils ont joint une liste faisant état desdits frais s'élevant au total à CHF 7'127.- pour 2017. 3) Dans les bordereaux de taxation pour 2017 du 18 juin 2018, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a retenu pour l'immeuble les éléments suivants :  
Capital avant abattement Capital après abattement (20%) Valeur locative IFD / ICC Frais d'entretien IFD / ICC 153'223.- 122'578.- 6'895.- / 5'516.- 0.- / 0.- Les frais d'entretien n'étaient pas admis dès lors que la valeur locative retenue (correspondant à 4,5 % de la valeur fiscale de l'immeuble) était nette, à savoir qu'elle tenait déjà compte d'une déduction forfaitaire pour les frais de l'immeuble. 4) Dans leur réclamation, les contribuables ont exposé qu'en Espagne, ils payaient annuellement un impôt foncier d'EUR 1'069.50, ainsi qu'un impôt sur la valeur locative de l'immeuble s'élevant à EUR 460.44. Dès lors que leur bien avait une valeur locative imposable dans ce pays, les frais d'entretien de celui-ci devaient être pris en considération en Suisse. À teneur des justificatifs (rédigés en espagnol), émis par le fisc espagnol, la valeur cadastrale de l'immeuble - servant de base au calcul de l'impôt foncier précité - s'élevait à EUR 183'133.54 en 2017. Le « revenu immobilier imputé » (EUR 460.44) était également calculé en fonction de ladite valeur. 5) Par décisions du 27 août 2018, l'AFC-GE a rejeté la réclamation. Pour des immeubles situés dans des pays ne connaissant pas le principe de la valeur locative, celle-ci correspondait à 4,5 % de la valeur fiscale de ces derniers, comme le prévoyait son information n° 0/1991 du 1<sup>er</sup> février 1991 (intitulée « Détermination de la valeur locative nette en matière d'impôt fédéral direct pour la période de taxation 1991-1992 » ; ci-après : l'information de l'AFC-GE). Cette valeur étant nette, il n'y avait pas lieu de déduire les charges et frais d'entretien litigieux. En l'absence d'une valeur locative établie par les autorités fiscales espagnoles, ce principe devait être appliqué. 6) Par acte du 21 septembre 2018, les contribuables ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après :

TAPI) contre ces décisions, concluant implicitement à leur annulation. Ils avaient acquis leur maison en 2013. Depuis lors et jusqu'en 2016, l'AFC-GE avait retenu une valeur locative espagnole pour ce bien et avait ainsi admis en déduction les frais effectifs. Le refus pour l'année fiscale 2017 était difficile à comprendre. Ce que l'on appelait en Espagne « renta inmobiliaria imputada » correspondait à la valeur locative en Suisse. Selon la loi espagnole, « l'impôt » dû était calculé de la manière suivante : sur 1,1 % de la valeur fiscale de l'immeuble on appliquait 24 %. La valeur fiscale de celui-ci servait de base pour le calcul de l'impôt « renta inmobiliaria imputada ». Cette valeur était fixée en fonction notamment de la surface habitable, du nombre de pièces, de la vétusté et de sa situation, soit selon des critères similaires à ceux appliqués en Suisse pour déterminer la valeur locative. Ils ne comprenaient pas pourquoi ils devaient payer un impôt sur la valeur locative dans les deux pays sans pouvoir déduire les charges et frais d'entretien, ni en Suisse ni en Espagne. 7) À la demande du TAPI, les contribuables ont fourni une traduction française certifiée conforme des pièces produites. 8) Le 23 novembre 2018, l'AFC-GE a proposé la suspension de l'instruction du recours jusqu'à droit jugé dans la cause A/3436/2016 (alors pendante devant la chambre administrative de la Cour de justice, ci-après : chambre administrative), considérant qu'elle aurait une influence sur l'issue du présent litige. Les époux se sont opposés à la suspension de la procédure. 9) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours. En droit espagnol, les contribuables non résidents propriétaires d'immeubles dont ils se réservaient l'usage étaient soumis à l'impôt sur le revenu correspondant au « loyer théorique ». Celui-ci était déterminé en fonction de la valeur cadastrale d'immeubles. Pour les biens dont la valeur cadastrale avait été révisée ou modifiée et était entrée en vigueur lors de la période fiscale concernée ou dans les dix périodes antérieures, le taux s'élevait à 1,1 %. Pour les autres propriétés, il s'élevait à 2 %. Cette imposition se faisait sans déduction de quelconques frais. Si à la date de paiement de la taxe (31 décembre), les biens immobiliers n'avaient pas de valeur cadastrale ou que celle-ci n'avait pas été notifiée au propriétaire, on prenait un montant équivalent à 50 % de la plus élevée des valeurs suivantes : la valeur d'acquisition du bien immobilier ou, à défaut, la valeur du bien retenue par le fisc espagnol pour d'autres taxes. Dans ce cas, le pourcentage était de 1,1. Ainsi, selon la législation espagnole, l'impôt sur le revenu des non-résidents incluait les revenus issus du capital immobilier auquel était appliqué un barème d'imposition progressif. Les revenus ou loyers théoriques prévus par la loi étaient également pris en compte. Ils englobaient les revenus fictifs tirés de la possession d'immeubles non loués ni affectés à leur résidence principale. Dès lors, la prétendue valeur locative espagnole ne présentait aucune équivalence avec la notion de valeur locative suisse. En outre, en Espagne, les frais d'entretien ne pouvaient pas être déduits du loyer théorique, ce qui démontrait de surcroît que la manière de déterminer le revenu immobilier imposable d'un contribuable non-résident n'était pas comparable au système fiscal suisse. Dans ces circonstances, elle était légitimée à appliquer le taux net de 4,5 % de la valeur fiscale du bien immobiliers des époux, en application tant de la circulaire fédérale de 1969 (ci- après : la circulaire de l'AFC-CH) que de son information du 1<sup>er</sup> février 1991. Il n'était donc pas justifié de prendre en compte les frais d'entretien de l'immeuble espagnol. L'AFC-GE a notamment produit un article sur l'imposition des revenus des non-résidents édité par le Ministère des finances espagnol, intitulé « Tributacion de no residentes - Impuesto sobre la Renta de no Residentes - Rentas devengadas a partir de 1 de enero de 2011 » (version mise à jour le 22 janvier 2018). 10) Dans leur réplique, les contribuables ont repris leur argumentation précédente et ajouté que, selon leur estimation, les revenus de la location annuelle de leur maison en Espagne seraient

approximativement de CHF 7'800.- et sa « valeur locative » de CHF 1'200.-, soit 15,4 %. En comparaison, leur appartement à Genève, dont le loyer annuel pourrait être d'environ CHF 67'000.-, avait une valeur locative de CHF 11'000.-, soit 16 % de ce premier montant. Les pourcentages de ces deux valeurs étaient ainsi quasi-identiques. L'existence de la valeur locative en Espagne était clairement confirmée également par 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 : information CSI). L'AFC-GE ne leur avait pas demandé de produire les justificatifs des frais litigieux. Ils les produisaient donc avec leur réplique. 11) Dans sa duplique, l'AFC-GE a relevé que l'information CSI indiquait que la valeur locative espagnole ne semblait pas présenter d'équivalence avec la valeur locative suisse. La fixation de l'assiette de la valeur espagnole reposait sur un coefficient déterminé sur une valeur cadastrale, et les frais d'entretien n'étaient pas déductibles. La valeur locative espagnole n'avait donc pas pour vocation de déterminer le revenu en nature imputable au propriétaire tel qu'on le concevait dans le système fiscal suisse. Enfin, elle n'était aucunement liée par la manière dont elle avait imposé les contribuables les années antérieures. 12) Par jugement du 24 juin 2019, notifié le 5 juillet 2020, le TAPI a admis le recours. L'Espagne connaissait l'imposition du « loyer hypothétique ». La nouvelle exigence posée par l'AFC-GE selon laquelle la valeur locative étrangère devait être équivalente ou tendre vers celle fixée selon le système suisse ne reposait sur aucune base légale. Le fait que la valeur locative espagnole soit déterminée selon d'autres critères que ceux utilisés en Suisse n'était pas suffisant pour justifier l'application de l'information de l'AFC-GE, ni pour refuser la déduction des frais immobiliers effectifs. La manière dont le fisc étranger définissait la valeur locative relevait de sa souveraineté. 13) Par acte du 31 juillet 2019, l'AFC-GE a recouru contre ce jugement, dont elle a demandé l'annulation. Elle a conclu à la suspension de la procédure jusqu'à droit jugé dans la cause A/3436/2016 pendant devant le Tribunal fédéral, puis à la confirmation de sa décision rendue sur réclamation le 27 août 2018. Le taux d'imposition en présence d'un élément d'extranéité se faisait selon le droit suisse. La différence dans le calcul du « loyer théorique » et la valeur locative justifiait l'application du droit suisse au calcul de la valeur locative. L'application d'un taux de 4,5 % tenait compte de manière forfaitaire des frais d'entretien de l'immeuble. 14) La procédure a été suspendue, d'un commun accord entre les parties, le 26 août 2019, dans l'attente de l'arrêt du Tribunal fédéral dans la cause précitée. 15) Par arrêt du 23 janvier 2020, le Tribunal fédéral a statué sur celui-ci, de sorte que la présente procédure a été reprise. 16) Dans le délai imparti pour répondre au recours, les époux ont conclu à son rejet et à la confirmation du jugement querellé. Ils ont repris les arguments déjà développés et relevé que l'arrêt du Tribunal fédéral ( 2C\_137/2020 ) ne répondait pas aux questions qui se posaient dans la présente espèce. La question déterminante était de savoir si les frais effectifs d'entretien de l'immeuble pouvaient être déduits. Le raisonnement du Tribunal fédéral selon lequel il fallait corrélérer la déductibilité des frais d'entretien à une valeur locative étrangère « justifiable » d'un point de vue suisse n'était pas fondé. 17) Se déterminant sur cette écriture, l'AFC-GE a relevé que l'Espagne ne connaissait pas la notion de valeur locative, de sorte que cette dernière n'était pas imposée en Espagne. Par ailleurs, suivre le raisonnement des intimés reviendrait à accorder deux fois la déduction des frais effectifs d'entretien. 18) Dans le délai de duplique, les intimés ont indiqué qu'ils n'avaient pas de remarques complémentaires à formuler. Les parties ont ainsi été informées que la cause était gardée à juger. EN DROIT 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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). 2) Le litige porte sur l'imposition de la valeur locative relative à l'immeuble des intimés sis en Espagne pour l'année fiscale 2017 en matière d'ICC et d'IFD. 3) a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses ( ATA/1100/2019 du 25 juin 2019 consid. 3b et les références citées). b. Le présent litige concernant la période fiscale 2017, la cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant cette période, à savoir respectivement les dispositions de la LIFD, de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et celles de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Par ailleurs, 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 l'admet la jurisprudence ( ATA/440/2020 du 30 avril 2020 consid. 3b ; ATA/1834/2019 du 17 décembre 2019 consid. 2b et la référence citée). 4) 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 des frais d'entretien immobiliers concernant un immeuble situé en Espagne, pays ne connaissant pas l'imposition de la valeur locative, 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\_137/2019 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 sur le revenu et sur la fortune (CDI CH-ESP - RS 0.672.933.21) ne s'opposait pas à ces principes. 5) Selon 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 ; 112 I a 242 ; Yves NOËL in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la LIFD, 2<sup>ème</sup> éd., 2017, n. 55 ad art. 16 LIFD). 6) 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<sup>er</sup> 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 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. 7) 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 ; ATA/287/2020 du 10 mars 2020 consid. 5 et la référence citée). En matière de détermination de la valeur locative, l'objectif poursuivi par l'adoption de circulaires est 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, sous peine de 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 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 l'information 1991, qui prévoit que la valeur locative correspond à 4,5 % de la valeur fiscale du bien (villa ou appartement). 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. Le Tribunal fédéral, examinant l'application de ces directives et de la conformité de la méthode forfaitaire de calcul de la valeur locative, a 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). 8) En l'espèce, le TAPI a retenu que le seul fait, pour l'Espagne, de déterminer celle-ci sur la base de critères différents de ceux du droit suisse ne justifiait pas l'application de l'information 1991 et du taux de 4,5 % qu'elle prévoyait, la fixation de la valeur locative relevant de la souveraineté d'un État. Le Tribunal fédéral a toutefois considéré que l'Espagne était un pays n'imposant pas la valeur locative (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_137/2019 précité consid. 5). Par ailleurs et comme cela vient d'être évoqué, l'application de la directive 1991 aux biens immobiliers sis dans un pays n'imposant pas la valeur locative n'est pas contraire au droit. Partant, l'AFC-GE était fondée à appliquer l'information 1991 au bien immobilier des intimés sis en Espagne et à fixer la valeur locative à 4,5 % de la valeur fiscale de l'immeuble. Le recours sera ainsi admis, le jugement entrepris annulé et les décisions rendues sur réclamation le 27 août 2018 seront rétablies. 9) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des intimés, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée, l'autorité ayant recouru dans son propre intérêt (art. 87 al. 2 LPA).

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