

# GE\_GERICHTE A/3739/2016 vom 5. März 2019

GE Cour de justice, 2019-03-05, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_3739\\_2016](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_3739_2016)

FR: GE\_GERICHTE A/3739/2016 du 5 mars 2019

IT: GE\_GERICHTE A/3739/2016 del 5 marzo 2019

## Regeste

DROIT FISCAL ; IMPÔT CANTONAL ET COMMUNAL ; IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT ; CONCLUSIONS ; OBJET DU LITIGE ; NOUVEAU MOYEN DE FAIT ; REVENU DE LA FORTUNE IMMOBILIÈRE(DROIT FISCAL) ; VALEUR LOCATIVE ; GARANTIE DE LA PROPRIÉTÉ ; ÉGALITÉ DE TRAITEMENT ; FORMALISME EXCESSIF ; SÉQUESTRE(LP) | Confirmation de la jurisprudence selon laquelle les contribuables souhaitant contester la valeur de leurs biens immobiliers doivent en faire la demande et interpeller l'AFC-GE avant le 31 décembre de chacune des années en cause, et qu'ils sont forclos à s'en prévaloir s'ils ne l'ont pas fait. Les éléments justifiant, selon eux, une nouvelle estimation de leurs biens immobiliers leur étaient pourtant parfaitement connus et ils auraient pu s'en prévaloir dans les délais. Dans ces conditions, nul n'est besoin d'examiner si un séquestre immobilier constitue un changement important des circonstances au sens de la jurisprudence précitée. L'existence de séquestre ne permet pas de considérer, dans le cas d'espèce, que la valeur locative des biens immobiliers des recourants serait nulle, respectivement devrait bénéficier d'un abattement supplémentaire. | LHID.13.al1; LHID.14.al1; aLIPP-III.4.al1; LIPP.49; aLIPP-III.4.al2; LIPP.49.al2; LIPP.50; aLIPP-III.7; aLIPP-III.7.lete; LIPP.50.lete; aLIPP-III.9.al2; LIPP.52.al2; aLIPP-III.9.al3; LIPP.52.al3; aLIPP-III.9.al5; LIPP.52.al5; LIPP.52; aLIPP-III.9; Cst.29.al1; Cst.30; CEDH.13; LIFD.21.al1.letb; LIFD.21.al2; LHID.7.al1; aLIPP-IV.7.al2; LIPP.24.al2; CC.960.al1.ch1; CC.960.al1.ch2; Cst.127.al2; Cst.8; Cst.26.al1

## Erwägungen

### E. 4

ème section dans la cause Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_ représentés par Mes Thierry Ador et Michel Cabaj, avocats contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE et ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS \_\_\_\_\_ Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du

### E. 7

février 2018. Les recourants n'avançaient aucun argument nouveau susceptible d'influer sur le sort du litige, pas plus qu'ils ne produisaient de nouvelles pièces déterminantes. Le séquestre ne constituait pas un « changement important » au sens des dispositions légales pertinentes, permettant de demander une nouvelle évaluation d'un bien immobilier. Les biens immobiliers en question conservaient par ailleurs leur valeur vénale, même grevés d'un séquestre, ce d'autant plus que les contribuables pouvaient s'en libérer par le paiement immédiat des montants dus ou la fourniture de sûretés. Par ailleurs, le séquestre n'entravait pas leur utilisation propre des immeubles, qu'ils n'avaient pas l'intention de louer. La valeur locative devait être comptabilisée de manière entière, quel que soit la durée d'occupation effective du bien, lorsque le propriétaire pouvait disposer de celui-ci en tout temps et qu'il

était utilisable toute l'année. Il n'y avait aucune raison objective empêchant les contribuables d'utiliser leurs immeubles. Enfin, seul le droit de disposition était temporairement paralysé, de sorte que les recourants n'étaient pas atteints dans leur garantie à la propriété. 23) Dans leur réplique du 15 juin 2018, les recourants ont persisté dans leurs conclusions. Reprenant leurs précédentes explications, ils ont relevé que l'AFC-GE avait requis « une double couche de séquestres » pour près de CHF 84 millions, lesquels correspondaient à plus de quatre fois la valeur des parcelles litigieuses. Dans ce contexte, il ne pouvait être affirmé que lesdits séquestres, dont les procédures de mainlevées aux commandements de payer étaient pendantes, n'affectaient pas la valeur vénale des biens précités. Ils étaient endettés à hauteur de plusieurs millions et étaient dans l'impossibilité de régler les créances fiscales alléguées par un simple paiement libératoire, contrairement à ce qu'avancait l'AFC-GE dans sa réponse. Étaient notamment joints des arrêts de la chambre civile de la Cour de justice du 19 avril 2018, rendus dans des causes les opposant à l'AFC-GE et à l'AFC-CH, confirmant notamment la mainlevée définitive de commandements de payer en validation de séquestre. 24) Le 20 juin 2018, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger. 25) Les arguments des parties seront repris, en tant que de besoin, dans la partie en droit du présent arrêt. 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. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du

## **E. 12**

octobre 2016 consid. 3). c. En l'occurrence, les conclusions formulées par les recourants dans leur recours du 12 mars 2018 portaient, s'agissant de l'IFD, uniquement sur les années fiscales 2007, 2008 et 2011. Ce n'est que dans leur courrier du 9 avril 2018, soit hors du délai de recours, qu'ils ont indiqué modifier leurs conclusions en ce sens qu'elles portaient également sur la période fiscale 2013 s'agissant de l'IFD. Or, si les recourants ont effectivement été autorisés à compléter leur recours, ils ne pouvaient modifier leurs conclusions hors du délai de recours. La conclusion relative à l'IFD 2013 est ainsi tardive, de sorte qu'elle devra être déclarée irrecevable. Le litige porte donc exclusivement sur l'impôt sur la fortune des recourants pour les années 2007 à 2014 ainsi que sur l'impôt sur le revenu des précités pour les années 2008 et 2011 en ICC et pour les années 2007, 2008 et 2011 en IFD. 3) Le litige concerne les périodes fiscales 2007 à 2014 en matière d'ICC, respectivement les périodes fiscales 2007, 2008 et 2011 en matière d'IFD. Il convient préalablement d'examiner le droit matériel applicable. a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses ( ATA/379/2018 du 24 avril 2018 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 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1 et 2C\_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1). Le 1<sup>er</sup> 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. b. En l'espèce, c'est l'ancien droit (aLIPP-I à aLIPP-V) qui s'applique pour les années 2007 à 2009, ainsi que la loi fédérale sur l'harmonisation des

impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), dans leur teneur lors des périodes fiscales en cause. Pour les années 2010 à 2014, c'est la nouvelle LIPP qui trouve application. 4) Les recourants soutiennent que la valeur fiscale des immeubles serait nulle compte tenu des séquestres qui les grèvent depuis l'année 2004. Subsidiairement, ils sollicitent un calcul de la valeur fiscale en tenant compte de la valeur capitalisée d'un droit d'habitation. Ils estiment notamment qu'ils ne peuvent subir aucun préjudice, sous peine de formalisme excessif, du fait qu'ils n'ont pas sollicité la réévaluation des immeubles, dès lors que les circonstances objectives diminuant la valeur des parcelles ont été ordonnées par l'AFC-GE elle-même. Ils allèguent qu'en leur refusant le droit de contester la valeur fiscale des immeubles dans le cadre de la présente procédure, ils seraient privés d'une voie de droit effective. 5) a. L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 13 al. 1 LHID). La fortune est estimée à la valeur vénale. Toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée (art. 14 al. 1 LHID). b. Dans le canton de Genève, l'aLIPP-III, respectivement la LIPP, précisent que l'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (art. 4 al. 1 aLIPP-III et 49 al. 1 LIPP). La fortune est estimée, en général, à la valeur vénale (art. 4 al. 2 aLIPP-III et 49 al. 2 LIPP). Les immeubles situés dans le canton sont estimés d'après l'art. 7 aLIPP-III, respectivement l'art. 50 LIPP, qui posent des principes d'évaluation différents selon le type d'immeuble considéré (immeuble locatif [let. a] ; immeuble servant exclusivement et directement à l'exploitation d'un commerce [let. b] ; immeuble servant à l'exploitation agricole et sylvicole [let. c] ; autres immeubles [let. d] ; etc.). Ainsi, les autres immeubles, notamment les villas, parcs, jardins d'agrément, ainsi que les immeubles en copropriété par étages, 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 (let. e). Cette estimation est diminuée de 4 % par année d'occupation continue par le même propriétaire ou usufruitier jusqu'à concurrence de 40 % (art. 7 let. e aLIPP-III et 50 let. e LIPP). c. L'évaluation des immeubles, autres que les immeubles locatifs, est faite par des commissions d'experts et vaut pour une période de dix ans appelée période décennale (art. 9 al. 2 aLIPP-III et 52 al. 2 LIPP). Lorsque, pendant cette période, un immeuble est aliéné à titre onéreux ou à titre gratuit, ou dévolu pour cause de mort, la valeur d'aliénation ou la valeur de succession retenue par le département pour la perception des droits d'enregistrement et de succession se substitue à la valeur d'estimation pour le reste de la période décennale (art. 9 al. 3 aLIPP-III et 52 al. 3 LIPP). Le Conseil d'État, comme le contribuable, ont, en tout temps, la faculté de faire procéder à de nouvelles estimations si des changements importants dans la valeur des immeubles le justifient (art. 9 al. 5 aLIPP-III et 52 al. 5 LIPP). d. Les art. 7 aLIPP-III et 50 LIPP prévoient des principes de droit matériel, qui explicitent les méthodes d'estimation à retenir, tandis que les art. 9 aLIPP-III et 52 LIPP, comme l'indique leur intitulé, visent le déroulement de la procédure d'estimation. Pour pouvoir faire reconnaître et mettre en oeuvre leurs droits subjectifs, les justiciables doivent les faire valoir conformément aux exigences posées par le droit de forme, sous réserve d'un formalisme excessif ( ATA/297/2015 du 24 mars 2015 consid. 11 ; ATA/87/2014 du 12 février 2014 consid. 7). 6) Selon une jurisprudence constante de la

chambre de céans, confirmée par le Tribunal fédéral, en matière d'estimation des immeubles, le contribuable n'a pas la faculté de substituer sa propre appréciation à celle de l'administration ou de la commission d'experts (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_67/2019 du 31 janvier 2019 consid. 4.3 ; 2C\_734/2008 du 29 janvier 2009 consid. 4 ; ATA/71/2018 du 23 janvier 2018 consid. 7b ; ATA/45/2018 du 16 janvier 2018 consid. 4b ; ATA/960/2014 du 2 décembre 2014 consid. 5b). S'il considère que la valeur de son bien immobilier a été mal estimée, il doit former une demande de nouvelle estimation. Il est tenu de motiver sa requête et d'indiquer en quoi consistent le ou les changements survenus dans la valeur de sa propriété. Une expertise ne peut être requise pour la première fois devant la juridiction de recours, car la demande en ce sens doit être présentée préalablement à l'administration. De plus, pour avoir une incidence sur l'impôt d'une année déterminée, la demande d'expertise doit avoir été formée avant la date déterminante pour la situation du contribuable et la fixation de la matière imposable, en l'occurrence le 31 décembre de ladite année ( ATA/45/2018 précité consid. 4b ; ATA/960/2014 consid. 5b ; RDAF 2000 II p. 280). La notion de « changements importants » de la valeur d'un immeuble doit être interprétée de manière restrictive. Elle ne couvre que les changements objectifs, matériels et importants dans la valeur de la propriété, qui ne doivent pas avoir trait à la personne du contribuable (par ex. destruction d'une partie d'un bâtiment, déclassement d'un terrain ou transformation ensuite de phénomènes naturels). Tel n'est pas le cas des modifications conjoncturelles du marché immobilier ( ATA/71/2018 précité consid. 7b ; ATA/618/2014 du 12 août 2014 consid. 2e). 7) Dans l'arrêt 2C\_734/2008 précité, le Tribunal fédéral a en particulier relevé que, malgré ce que soutenait la recourante qui ne voyait pas de raison de refuser une demande de réévaluation présentée après le 31 décembre de la période fiscale concernée, mais avant que ne soit émis le bordereau de taxation de ladite période, une stricte application des règles de procédure, notamment celles relatives aux délais, était justifiée par des motifs d'égalité de traitement et par un intérêt public lié à une bonne administration de la justice et à la sécurité du droit. Il a dès lors écarté le grief de la recourante qui se plaignait de formalisme excessif (consid. 6.2 et 6.3). 8) Le formalisme excessif, prohibé par l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), est réalisé lorsque la stricte application des règles de procédure ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, devient une fin en soi, complique de manière insoutenable la réalisation du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux (ATF 135 I 6 consid. 2.1 ; 134 II 244 consid. 2.4.2). 9) Selon les art. 29 à 30 Cst. ainsi que l'art. 13 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101), toute personne a droit à un recours effectif et à un procès équitable. Le droit à un recours effectif, tel que garanti par l'art. 13 CEDH, exige un recours au niveau national permettant d'examiner l'existence d'une ingérence dans l'exercice d'un droit protégé par la Convention, mais ne garantit pas, en tant que tel, l'accès général à un tribunal (ATF 137 I 296 consid. 4.3.1 ; 133 I 49 consid. 3.1 ; 129 II 193 consid. 3.2). L'art. 29a Cst. donne à toute personne le droit à ce que sa cause soit jugée par une autorité judiciaire. La Confédération et les cantons peuvent toutefois, par la loi, exclure l'accès au juge dans des cas exceptionnels. Cette disposition étend le contrôle judiciaire à toutes les matières, y compris aux actes de l'administration, en établissant une garantie générale de l'accès au juge (ATF 133 IV 278 consid. 2.2 ; 130 I 312 consid. 4.2). L'autorité judiciaire dont il est question doit présenter les garanties requises par l'art. 30 al. 1 Cst. 10) En l'espèce, les immeubles litigieux ont fait l'objet d'un premier séquestre, sollicité par l'AFC-CH, le 27 mai 2004, puis d'autres séquestres le 12 avril 2010, lesquels ont été annotés

le même jour au RF. Ce n'est qu'au stade de la réclamation relative aux périodes fiscales litigieuses que les recourants ont fait valoir que lesdits séquestres rendaient la valeur fiscale des immeubles nulle. Or, conformément à la jurisprudence de la chambre administrative précitée, confirmée par le Tribunal fédéral, s'ils entendaient contester la valeur de leurs biens immobiliers, ils auraient dû en faire la demande et interpellier l'AFC-GE avant le 31 décembre de chacune des années en cause, ce qu'ils n'ont pas fait. Les éléments justifiant, selon eux, une nouvelle estimation de leurs biens immobiliers leur étaient pourtant parfaitement connus et ils auraient pu s'en prévaloir dans les délais. Dans ces conditions, nul n'est besoin d'examiner si un séquestre immobilier constitue un changement important des circonstances au sens de la jurisprudence précitée. L'argument implicite des recourants, selon laquelle le séquestre immobilier n'est pas un motif admissible pour demander une réévaluation d'un bien immobilier au sens art. 9 al. 5 aLIPP-III et 52 al. 5 LIPP, de sorte que lesdites dispositions - et le délai qui en découle - ne seraient pas applicables en l'espèce, ne convainc pas. D'une part, une telle approche viderait de leur sens les dispositions précitées. D'autre part, l'existence ou non d'un changement important n'a pas à être analysée si le délai pour formuler la demande de réévaluation n'a pas été respecté. Par ailleurs, l'ATA/87/2014 précité auquel les recourants se réfèrent pour appuyer leur grief relatif au formalisme excessif, ne fait que confirmer la jurisprudence constante de la chambre administrative selon laquelle la demande d'expertise doit avoir été formée avant le 31 décembre de la période fiscale concernée. En effet, comme susmentionné, il ne saurait être reproché à l'autorité de faire preuve de formalisme excessif lorsqu'elle applique de manière stricte les règles de procédure relatives au délai. En outre, le fait que les séquestres sur les immeubles aient été requis par l'intimée ne modifie en rien le raisonnement qui précède. Les recourants auraient pu et dû former leur demande de réévaluation en respectant les délais précités. Compte tenu de ce qui précède, c'est à juste titre que le TAPI a considéré que les recourants étaient forclos à contester la valeur fiscale des immeubles dans la procédure de réclamation, et a fortiori dans celle de recours. Dans ces conditions, les conclusions subsidiaires des recourants, portant sur la fixation de la valeur fiscale en tenant compte de la valeur capitalisée d'un droit d'habitation, n'auront pas à être examinées. 11) Les recourants considèrent par ailleurs que la valeur locative des immeubles serait nulle. À titre subsidiaire, elle devrait être réduite à un tiers. 12) 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 domicile du contribuable (art. 21 al. 2 LIFD). b. En matière d'imposition cantonale, la 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. Selon les art. 7 al. 2 aLIPP IV et 24 al. 2 LIPP, la valeur locative 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. 13) a. À teneur de la circulaire et des directives de l'AFC-CH du 25 mars 1969 concernant la détermination du rendement locatif imposable des maisons habitables (ci-après : la circulaire de 1969 ; Archive n° 38, p. 121 ss), 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). Pour les cas dits spéciaux, telles les maisons de vacances, la circulaire de 1969 prévoit 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 (Archive n° 38, p. 121 ss ; ATA/120/2019 du 5 février 2019 consid. 6a). b. L'AFC-GE a édicté, le 28 juin 2007, l'information n° 5/2007 relative à la nouvelle détermination de la valeur locative genevoise (ci-après : l'information), exposant la façon dont était redéfinie 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. Cette méthode d'évaluation est admise par la jurisprudence du Tribunal fédéral (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_354/2012 du 4 octobre 2010 ; 2C\_469/2007 du 8 janvier 2008 ; ATA/159/2010 du 9 mars 2010 ; ATA/442/2007 du 4 septembre 2007). 14) Selon la jurisprudence relative à l'art. 21 al. 1 let. b LIFD, il y a un usage personnel lorsque le propriétaire habite effectivement sa maison, mais également lorsqu'il s'en réserve l'usage dans un autre but (Nicolas MERLINO in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2<sup>ème</sup> éd., 2017, ad. art. 21 LIFD n. 91). Dans ce cas également, il « a droit » à l'appartement, car il peut l'occuper lui-même en tout temps. 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 (ATF 75 I 246 consid. 1 ; RDAF 1950, 174). Cette volonté fait défaut - et il n'y a pas d'imposition de la valeur locative - lorsque, par exemple, l'appartement ne reste vide que parce que le propriétaire ne trouve pas de locataire (ATF 72 I 223 ; RDAF 1947, 17), ou lorsqu'une maison ne reste vide que parce que l'immeuble est destiné à être vendu (ATF 75 I 249 ; RDAF 1950, 174). La valeur locative est en revanche imposée si l'immeuble est laissé vide mais que le propriétaire se laisse la possibilité d'y loger (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_182/2015 ; Nicolas MERLINO, op. cit., ad art. 21 LIFD n. 98). 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, par exemple parce qu'un locataire ne peut pas être trouvé, parce que l'immeuble n'est que partiellement utilisable ou parce que l'immeuble est en vente et doit donc rester vide (Nicolas MERLINO, op. cit., ad art. 21 LIFD n. 99). C'est uniquement pour le logement du contribuable à son domicile que l'art. 21 al. 2 LIFD prévoit qu'il faut prendre en compte l'utilisation effective du bien. Ainsi, un abattement doit être appliqué en cas de sous-utilisation du logement liée à une réduction non passagère des besoins du contribuable, notamment lorsque seule une partie de la maison est occupée (Nicolas MERLINO, op. cit., ad art. 21 LIFD n. 125). La valeur locative d'une maison de vacances ne se calcule pas en fonction de son utilisation effective ; elle ne peut être réduite proportionnellement qu'au cas où l'utilisation de la maison est pratiquement impossible une partie de l'année (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_829/2016 et 2C\_830/2016 du 10 mai 2017 consid. 8.1 et les références citées).

15) a. Le séquestre est une mesure conservatoire urgente, qui a pour but d'éviter que le débiteur ne dispose de ses biens pour les soustraire à la poursuite pendante ou future de son créancier (ATF 116 III 111 consid. 3a ; 107 III 33 consid. 2 ; arrêt du Tribunal fédéral 5A\_205/2016 du 7 juin 2016 consid. 7.1). Il n'apporte aucun droit préférentiel au créancier autre que celui d'assurer la réalisation forcée (JdT 2011 II p. 49). En particulier, il ne fait pas naître de droit à caractère réel sur les biens séquestrés (Pierre CURCHOD, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2<sup>ème</sup> éd., 2017, n. 62 ad art. 170 LIFD). b. À teneur de l'art. 960 al. 1 ch. 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), les restrictions apportées au droit d'aliéner certains immeubles peuvent être annotées, lorsqu'elles résultent d'une saisie. L'annotation d'une saisie est destinée à sauvegarder les droits des créanciers saisissants contre d'éventuels acquéreurs de droit sur l'immeuble concerné. Il s'agit donc d'une mesure conservatoire possible, notamment, dans le cadre d'un séquestre (Michel MOOSER, in Commentaire romand, Code civil II, 2016, n. 6 ad art. 960 CC). Les prétentions que visent l'art. 960 al. 1 ch. 1 et 2 CC sont de nature personnelle. Leur annotation n'empêche pas le propriétaire de disposer, soit de le transférer ou de le grever de droits réels limités (Paul-Henri STEINAUER, Les droits réels, tome I, 5<sup>ème</sup> éd., p. 284 n. 801 ; Michel MOOSER, op. cit., n. 18 ad. art. 960). La validité des actes de disposition n'est donc pas subordonnée à l'accord de l'autorité qui a ordonné l'annotation. En revanche, celle-ci produit, pour les titulaires de ces droits, l'effet typique et rend donc le droit opposable à tout acquéreur de droit postérieurement acquis sur l'immeuble, au même titre que pour les droits visés par l'art. 959 CC ; l'existence de l'annotation empêche cet acquéreur de se prévaloir de sa bonne foi (Michel MOOSER, op. cit., n. 18 ad. art. 960).

16) a. En vertu de l'art. 127 al. 2 Cst., dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés (ATF 140 II 157 consid. 7.1). b. Une décision ou un arrêté viole le principe de l'égalité de traitement garanti par l'art. 8 Cst. lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente (ATF 138 V 176 consid. 8.2 et les références citées). Cela suppose que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 138 I 225 consid. 3.6.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C\_582/2013 du 2 mai 2014 consid. 6.2.1). En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par les principes de la

généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique. Le principe de la généralité de l'imposition interdit, d'une part, que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif (interdiction du privilège fiscal), car les charges financières de la collectivité qui résultent des tâches publiques générales qui lui incombent doivent être supportées par l'ensemble des citoyens (ATF 133 I 206 consid. 6.1 ; ATA/459/2018 du 8 mai 2018 consid. 3) ; il prohibe, d'autre part, une surimposition d'un petit groupe de contribuables (interdiction de la discrimination fiscale ; ATF 122 I 305 consid. 6a ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.152/2005 du 25 octobre 2005 consid. 3.1). Les différents principes de droit fiscal déduits de l'égalité de traitement ont été codifiés à l'art. 127 al. 2 Cst. (ATF 133 I 206 consid. 6.1). Les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée. Ainsi, d'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive (ATA/459/2018 précité consid. 3), chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid. 7.1). c. Aux termes de l'art. 26 al. 1 Cst., la propriété est garantie. En matière fiscale, cette disposition ne va pas au-delà de l'interdiction d'une imposition confiscatoire, laquelle porte atteinte à l'institution même et au noyau essentiel de la propriété privée (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_579/2009 du 25 juin 2010 consid. 6.2). 17) En l'espèce, il n'est pas contesté que les immeubles font l'objet de séquestres depuis 2004 déjà. Toutefois, comme le relève à juste titre le TAPI, rien ne permet de considérer que la valeur locative des biens immobiliers devrait être nulle, respectivement devrait bénéficier d'un abattement supplémentaire. C'est tout d'abord à tort que les recourants prétendent que l'OP bénéficierait de toutes les attributions du droit de propriété. Comme susmentionné, l'annotation des séquestres n'empêche pas le propriétaire de disposer de ses immeubles, soit de les transférer ou de les grever de droits réels limités. De plus, si l'OP a effectivement fait interdiction aux recourants d'encaisser des loyers ou de conclure différents actes sans son accord, il ne leur a aucunement refusé l'usage de leurs biens - ne serait-ce qu'à des fins touristiques - , ce qu'ils ne prétendent d'ailleurs pas. De même, aucune analogie ne peut être faite avec la situation de l'usufruit ou du droit d'habitation dès lors qu'il n'y a eu en l'espèce aucun transfert d'usage ou de jouissance des biens immobiliers en question. Les recourants prétendent, pour tenter de justifier l'absence d'imposition de la valeur locative, qu'ils seraient dans la situation d'un propriétaire n'ayant pas réussi à trouver un locataire, compte tenu de l'interdiction proférée par l'OP de mettre en location les immeubles. Cette argumentation ne résiste toutefois pas à l'examen et frise la témérité. D'une part, les intéressés ont clairement indiqué dans leur courrier du 4 mai 2010 à l'OP que les immeubles n'étaient pas loués et qu'ils n'avaient pas l'intention de les donner en location, dès lors que leurs effets personnels s'y trouvaient encore et qu'ils venaient de temps en temps en Suisse pour y habiter. Ils ne sauraient ainsi se prévaloir du fait que leurs immeubles ne pouvaient pas être loués, alors même qu'ils ont clairement indiqué leur intention de ne pas les mettre en location. D'autre part, contrairement à ce qu'ils avancent, l'OP ne leur a pas interdit de mettre en location les immeubles mais d'encaisser des loyers ou des fermages ou de conclure des arrangements à leur sujet, précisant que toute conclusion, modification ou résiliation de bail n'était valable qu'avec son accord. Dans ces conditions, les recourants ne sauraient se prévaloir du fait que le noyau intangible de la garantie de la propriété et de liberté économique serait gravement atteint, les précités ne se

prévalent en particulier pas d'une imposition confiscatoire. Enfin, la chambre administrative ne voit pas en quoi la confirmation du jugement du TAPI pourrait consacrer une violation de leur droit d'être entendu ou des règles relatives au procès équitable, les recourants se prévalant de ces arguments dans leur recours, sans les préciser d'avantage. Ce grief sera dès lors également écarté. 18) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté, dans la mesure où il est recevable. 19) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'500.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera versée (art. 87 al. 2 LPA). \* \* \* \* \*

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