

GE_GERICHTE A/4418/2017 vom 23. April 2020

GE Cour de justice, 2020-04-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_4418_2017

FR: GE_GERICHTE A/4418/2017 du 23 avril 2020

IT: GE_GERICHTE A/4418/2017 del 23 aprile 2020

Regeste

ASSUJETTISSEMENT(IMPÔT);DÉCLARATION D'IMPÔT;REVENU DE LA FORTUNE IMMOBILIÈRE(DROIT FISCAL);VALEUR LOCATIVE;DÉDUCTION POUR FRAIS D'ENTRETIEN D'IMMEUBLE | La méthode de calcul de l'AFC-GE de la valeur locative pour des immeubles sis à l'étranger, dans des pays ne connaissant pas cette notion, est conforme au principe de l'égalité de traitement. En tant que ladite méthode prend en considération une déduction forfaitaire de 25 % de la valeur locative brute pour les frais d'entretien, une déduction des frais effectifs ne saurait être admise en sus. Recours admis. | LIFD.16; LIFD.17; LIFD.21.al1.letb; LIFD.21.al2; LHID.7.al1; LIPP.24.al1.letb; LIPP.24.al2; LIPP.42.al2; LIPP.42.al3; LIFD.32.al2; LHID.9.al3; LIPP.34.letd

Erwägungen

E. 4

ème section dans la cause ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE contre Madame et Monsieur A_____ représentés par Bonnefous & Cie SA, mandataire et ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS _____ Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 2 septembre 2019 (JTAPI/780/2019) EN FAIT 1) Dans leur déclaration fiscale 2015 concernant l'impôt cantonal et communal (ICC) ainsi que l'impôt fédéral direct (IFD), du 19 octobre 2016, Madame et Monsieur A_____, domiciliés dans le canton de Genève, ont déclaré les éléments suivants concernant l'un de leurs deux immeubles situés en Espagne, occupé par eux depuis le 13 juin 2014 : Le capital selon estimation fiscale était de CHF 428'474.-, après abattement de 8 %, il était de CHF 394'196.- ; la valeur locative était de CHF 791.- pour l'IFD et de CHF 728.- pour l'ICC et les frais d'entretien étaient de CHF 414'884.- pour l'IFD et de CHF 414'884.- pour l'ICC. La fiche concernant les frais d'entretien des immeubles 2015 indiquait des frais d'entretien de CHF 414'884.- et des frais d'amélioration non déductibles de CHF 26'136.- en lien avec la rénovation de leur immeuble espagnol. 2) Sur demande de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), les contribuables ont transmis des documents relatifs aux charges et frais d'entretien les 30 janvier et 13 février 2017. 3) Dans ses bordereaux et avis de taxation 2015 ICC et IFD du 8 août 2017, l'AFC-GE a retenu pour l'immeuble espagnol les éléments suivants : un capital avant abattement de CHF 444'851.-, après abattement de 8 % de CHF 409'263.- ; une valeur locative de CHF 20'018.- pour l'IFD et de CHF 18'417.- pour l'ICC ; des frais d'entretien de CHF 0.-. La valeur fiscale du bien immobilier n'évoluait pas en fonction du taux de change et la valeur locative avait été calculée sur un forfait de 4,5 % du capital, selon estimation diminuée de 8 % d'abattement. Les charges et frais d'entretien n'étaient pas déductibles de ce forfait de 4,5 %. 4) Le 29 août 2017 les époux A_____ ont élevé réclamation contre les bordereaux en concluant à la prise en compte de la valeur locative brute espagnole ainsi qu'à

la déduction des frais de rénovation et exposant en détail les chiffres de leur déclaration. 5) Le 28 septembre 2017, par décisions sur réclamation ICC et IFD, l'AFC-GE a maintenu sa taxation. 6) Le 3 novembre 2017, les contribuables ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions sur réclamation, concluant à leur annulation et à ce que la valeur locative effective espagnole de CHF 3'396,45 soit prise en compte et à ce que les frais de rénovation soient déduits intégralement de leurs revenus déterminants pour le taux. 7) Le 30 janvier 2018, le TAPI a suspendu l'instruction du recours jusqu'à droit jugé dans une cause similaire pendante devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative). 8) Le 29 avril 2018, après la reprise de la procédure, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. La chambre administrative avait validé la méthode de calcul de la valeur locative utilisée, laquelle ne consacrait aucune inégalité de traitement. 9) Le 23 mai 2019, les contribuables ont répliqué. L'AFC-GE violait le principe de la bonne foi en appliquant une directive interne n'ayant pas force de loi. 10) Par duplique du 20 juin 2019, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions. 11) Par jugement du 2 septembre 2019, le TAPI a admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision de taxation en matière d'ICC et d'IFD 2015. Les contribuables avaient démontré avoir été taxés pour l'année 2015 sur un loyer théorique en Espagne, pays qui connaissait le principe de la valeur locative. Les frais immobiliers effectifs en lien avec l'immeuble espagnol pouvaient être déduits, même si cela impliquait une charge de travail plus importante pour l'AFC-GE, les contribuables ayant toutefois la charge de démontrer ces frais et ils avaient déjà produit tous les justificatifs concernant ces frais. 12) Le 2 octobre 2019, l'AFC-GE a interjeté recours auprès de la chambre administrative contre le jugement du TAPI en concluant à la suspension de l'instruction jusqu'à droit jugé dans la cause 2C_137/2019 pendante par devant le Tribunal fédéral puis à l'annulation du jugement et la confirmation des décisions sur réclamation ICC et IFD 2015. Le droit international ne restreignait pas la Suisse dans la possibilité de prendre en compte la valeur locative pour la détermination du taux d'imposition. C'étaient les règles du droit interne qui s'appliquaient au calcul de la valeur locative. La « valeur locative espagnole » lorsqu'elle donnait lieu à imposition, ne présentait aucune équivalence avec la notion suisse. Il fallait faire application de l'information de l'AFC-GE du 1^{er} février 1991 (ci-après : information 1991) et ne pas déduire les frais effectifs d'entretien d'immeuble afin d'atteindre une égalité de traitement entre tous les contribuables occupant leur propre logement en prenant en compte une valeur locative correspondant à 4,5 % de la valeur fiscale pour l'IFD et après abattement pour l'ICC, ce taux tenant déjà compte d'une déduction forfaitaire de 25 % de la valeur pour les frais d'entretien qui ne pouvaient donc plus être déduits. Cette pratique avait été confirmée par la chambre administrative et par le Tribunal fédéral. Les justificatifs produits étaient en espagnol et ne permettaient pas de qualifier un loyer théorique de valeur locative ni de prendre en compte des frais, alors que le fardeau de la preuve incombait aux contribuables s'agissant d'une déduction. 13) Le 7 octobre 2019, le TAPI a transmis son dossier, renonçant à formuler des observations. 14) Le 14 octobre 2019, les contribuables ont déposé leurs observations, concluant au rejet du recours. Il ne se justifiait pas de suspendre l'instruction du recours, la cause 2C_137/2019 n'étant pas identique. Pour le surplus, ils renvoyaient à leurs écritures antérieures, notamment s'agissant de l'égalité de traitement avec les contribuables propriétaires d'un bien immobilier en France. 15) Le 7 novembre 2019, l'AFC-GE a répliqué. Les contribuables n'avançaient aucune argumentation nouvelle. Notamment, s'agissant de la France, la valeur locative française se basait sur des critères objectifs comme celle de la Suisse, alors que

celle calculée en Espagne, dont l'assiette reposait uniquement sur un très faible coefficient appliqué sur la valeur cadastrale ne tenait absolument pas compte des caractéristiques du logement. 16) Le 22 novembre 2019, les époux A_____ ont déposé des observations persistant dans leur argumentation. L'AFC-GE s'obstinait à montrer que la valeur locative espagnole n'était pas comparable avec la valeur locative suisse. Cette exigence ne reposait sur aucune base légale ou jurisprudence. L'Espagne connaissait le principe de l'imposition de la valeur locative. 17) Le 2 mars 2020, suite à un arrêt récent du Tribunal fédéral, le département a exposé que le Tribunal fédéral avait confirmé sa jurisprudence, s'agissant des immeubles à l'étranger. Les justificatifs produits étaient en langue espagnole et n'avaient pas été traduits. Ceux-ci ne permettaient pas d'analyser la réalité des frais d'entretien et occasionneraient des frais déraisonnables et un travail supplémentaire important alors que ces éléments n'étaient pris en considération que pour le taux d'imposition. 18) La cause a ensuite été gardée à juger, ce dont les parties avaient été informées le 10 février 2020, un délai au 2 mars 2020 leur ayant été octroyé pour formuler d'éventuelles observations. 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). 2) Le litige porte sur l'imposition de la valeur locative ainsi que la déduction des frais d'entretien effectifs relatifs à l'immeuble des contribuables sis en Espagne pour l'année fiscale 2015. a. Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2012 du 1er avril 2013 consid. 8 ; 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/1154/2017 du 2 août 2017 consid. 2 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 2 et les références citées). L'imposition concerne l'exercice fiscal 2015. Sont ainsi applicables : en matière d'IFD, les dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), et en matière d'ICC, celles de 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 sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). b. 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 ; 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 ; ATA/770/2018 du 24 juillet 2018 consid. 3c). 3) 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 de frais d'entretien immobiliers concernant un immeuble situé en Espagne, 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'entrait 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_127/2019 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. 4) 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 ; ATF 112 I a 242 ; RDAF 1997 II p. 706 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd. 2012, p. 155 n. 210 ; Yves NOËL in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, n. 55 ad art. 16 LIFD).

E. 5

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^{er} 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.

E. 6

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 ; 140 V 343 consid. 5.2 ; arrêts du Tribunal

fédéral 2C_522/2012 du 28 décembre 2012 consid. 2.3 ; 9C_477/2011 du 13 juillet 2012 consid. 4.1.3 ; ATA/1244/2017 du 29 août 2017 consid. 6a). En matière de détermination de la valeur locative, l'objectif poursuivi par l'adoption de circulaires étant 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, sauf à 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 la directive de 1991, qui prévoit que la valeur locative correspond à 4,5 % de la valeur fiscale du bien (villa ou appartement). Ce taux tenant déjà compte d'une déduction forfaitaire de 25 % de la valeur locative brute pour les frais d'entretien, qui ne peuvent donc être déduits en sus. 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. S'agissant de l'application de ces directives et de la conformité de la méthode forfaitaire de calcul de la valeur locative, le Tribunal fédéral a déjà 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).

E. 7

Le TAPI a retenu que l'Espagne connaissant l'imposition de la valeur locative et que les contribuables ayant été taxés sur un loyer théorique en Espagne, ceux-ci devaient pouvoir bénéficier de la déduction des frais effectifs et ne pas se voir appliquer un montant forfaitaire, découlant de l'application des directives susmentionnées. Or, le Tribunal fédéral a retenu que l'Espagne était un pays n'imposant pas la valeur locative dans l'arrêt pour lequel la cause avait été suspendue et qui concernait notamment l'imposition de la valeur locative d'un immeuble sis en Espagne (arrêt du Tribunal fédéral 2C_137/2019 précité consid. 5). Il n'y a donc pas lieu d'examiner plus avant cette question. Pour la même raison, il n'est pas non plus nécessaire de procéder à un comparatif entre le droit espagnol et le droit français qui prévoit l'imposition de la valeur locative, comme le préconisent les contribuables, arguant d'une inégalité de traitement s'agissant de propriétaires d'immeubles sis dans l'un ou l'autre de ces pays. En conséquence, le recours sera admis sur ce point.

E. 8

Reste à examiner la question de la déduction des frais. a. En principe, 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 (art. 32 al. 2 1ère phr. LIFD). Au lieu du montant effectif des frais et primes se rapportant aux immeubles privés, le contribuable peut faire valoir une déduction forfaitaire. Le Conseil fédéral arrête cette déduction forfaitaire. La possibilité pour le contribuable de choisir entre une déduction forfaitaire ou une déduction effective des frais relatifs à ses immeubles privés est confirmée par les dispositions d'exécution de la LIFD, soit notamment l'ordonnance du 24 août 1992 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct (RS 642.116 ; ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles), l'ordonnance du 24 août 1992 sur les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables (RS 642.116.1) et l'ordonnance de l'AFC-CH du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'IFD (RS 642.116.2 ; ordonnance de l'AFC-CH sur les frais relatifs aux immeubles). b. Des règles similaires existent en matière d'ICC (art. 9 al. 3 1ère phr. LHID et art. 34 let. d LIPP), étant précisé que la jurisprudence rendue en matière d'IFD est en principe également valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (ATF 140 II 88 consid. 10 et les références citées ; 130 II 65 consid. 3.1 et 3.2 ; ATA/855/2018 du 21 août 2018 consid. 4). Toutefois, le principe de la possibilité de choisir, ne permet en aucun cas le cumul d'une déduction forfaitaire et des frais effectifs (ATA/120/2019 précité consid. 9). Ainsi, dans la mesure où il s'agit, comme ici, de déterminer le taux d'imposition et non l'assiette de l'impôt, la détermination de la valeur locative selon un mode de calcul intégrant une déduction pour les frais d'entretien est admise (arrêt du Tribunal fédéral 2C_829 et 830/2016 précité consid. 6.1), alors qu'il pourrait être difficile d'établir les frais d'entretien compte tenu de la situation de l'immeuble et donc des justificatifs espagnols (ATA/120/2019 précité consid. 9). Le Tribunal fédéral a également retenu que le taux de 4,5 % comprenait déjà une déduction forfaitaire de 25 % de la valeur locative brute pour les frais d'entretien (arrêts du Tribunal fédéral 2C_829 et 830/2016 précité consid. 8). En conséquence, c'est à tort que le TAPI a retenu la déductibilité des frais effectifs restant à déterminer. Il s'ensuit que le recours sera admis et les bordereaux de taxation du 8 août 2017 et de réclamation du 28 septembre 2017 seront rétablis.

E. 9

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge des intimés qui ont pris des conclusions et succombent (art. 87 al. 1 LPA). Malgré cette issue, aucune indemnité de procédure ne sera allouée, l'autorité recourante disposant de son propre service juridique (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *

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