

GE_GERICHTE JTAPI/400/2025 vom 14. April 2025

GE Cour de justice, 2025-04-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_400_2025

FR: GE_GERICHTE JTAPI/400/2025 du 14 avril 2025

IT: GE_GERICHTE JTAPI/400/2025 del 14 aprile 2025

Erwägungen

E. 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).

E. 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.

E. 3

Les recourants contestent tout d'abord le montant des loyers encaissés retenu par l'AFC-GE.

E. 4

Selon l'art. 40 al. 3 LIFD, si les conditions d'assujettissement ne sont remplies que durant une partie de la période fiscale, l'impôt est prélevé sur les revenus obtenus durant cette période. Pour les revenus à caractère périodique, le taux de l'impôt se détermine compte tenu d'un revenu calculé sur douze mois ; les revenus à caractère non périodique sont soumis à un impôt annuel entier, mais ne sont pas convertis en un revenu annuel pour le calcul du taux. Les règles relatives au revenu s'appliquent aux déductions (arrêt du Tribunal fédéral 2C_84/2008 du 18 février 2008 consid. 1.1). Le droit cantonal connaît le même principe (art. 62 al. 2 et 3 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08). La fortune imposable se détermine d'après son état à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement ; si les conditions de l'assujettissement ne sont réalisées que durant une partie de la période fiscale, seul le montant de l'impôt correspondant à cette durée est prélevé (art. 63 al. 1 et 3 LIPP).

E. 5

Les revenus à caractère périodique correspondent à des revenus obtenus à intervalles réguliers (mensuellement, trimestriellement ou semestriellement) au cours de la période fiscale. Les revenus acquis en une seule fois au cours de la période fiscale correspondent en revanche à des revenus à caractère non périodique. Si le revenu a influencé la situation économique du contribuable pendant toute la période d'assujettissement, ce revenu aura un caractère périodique ; il sera considéré comme non périodique s'il n'a influencé la situation économique du contribuable que pendant une partie de la période d'assujettissement. Le salaire mensuel, également celui provenant d'une activité à temps partiel, est un revenu à caractère périodique (Marc BUGNON in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, art. 40, n.

26 à 34, p. 912-913). Les rendements provenant de la fortune immobilière, soit la valeur locative du propre immeuble et les recettes mensuelles provenant de la location ou de l'affermage, sont des revenus à caractères périodique (Marc BUGNON, op. cit., art. 40, n. 47, p. 915 et les réf. cit.).

- 5/10 - A/595/2024

E. 6

Est imposable le rendement de la fortune immobilière, en particulier tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance (art. 21 al. 1 let. a LIFD ; art. 24 al. 1 let. a LIPP).

E. 7

Les revenus provenant du transfert de l'usage ou de la mise à disposition sont réalisés lors de l'acquisition du droit, dans la mesure où celle-ci n'est pas incertaine. Dans la règle, l'échéance détermine le moment de la réalisation des revenus locatifs (Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2019, art. 21, § 19, p. 659 et les réf. citées). Les revenus locatifs ne sont pas imposables au moment où ils sont encaissés, mais dès que l'on acquiert un droit ferme au paiement de ces créances, c'est-à-dire lors de leur échéance (JTAPI/794/2024 du 19 août 2024, consid. 7, en force).

E. 8

En l'espèce, les recourants contestent l'annualisation des loyers encaissés. Ils font valoir à ce titre que le revenu déterminant pour le taux ne doit pas excéder celui qui aurait été réalisé en présence d'un assujettissement annuel complet. Les loyers encaissés jusqu'au décès de la contribuable étaient surévalués en raison de rattrapages de retard de l'année précédente. À teneur des bordereaux rectificatifs du 10 janvier 2024, l'AFC-GE a taxé les recourants en se fondant sur un montant de loyers encaissés s'établissant à CHF 525'408.-. Ce montant ressort d'un état récapitulatif des encaissements de loyers pour la période du 1er janvier au 15 juillet 2022, établi par la régie F_____ et qui se présente comme suit : Revenu théorique 463'015.00 Avance début -500.00 Retard début 8'550.00 Avance fin 65'208.00 Retard fin -765.00 Vacants -10'100.00 Encaissé (total) 525'408.00 Le « retard début » de CHF 8'550.- concerne des montants de loyers impayés au 1er janvier 2022. L'« avance fin » de CHF 65'208.- a trait à des créances de loyers exigibles postérieurement au 14 juillet 2022. Les montants figurant dans ces deux postes ne concernent pas la période fiscale en cause, de sorte qu'ils ne doivent pas être inclus dans le revenu imposable des recourants. Il n'en va pas de même de l'« avance début » et du « retard fin », qui se rapportent à des loyers impayés pour la période en cause. Enfin, les contribuables ne disposent pas de créance de loyer s'agissant de logements vacants. Il s'ensuit que les loyers imposables auprès des intéressés pour la période du 1er janvier au 14 juillet 2022 s'élèvent à CHF 464'280.- (CHF 463'015.- + CHF 500.- + CHF 765.-) au lieu de CHF 525'408.- comme retenu par l'AFC-GE. Vu la nature périodique du loyer, ce montant doit être annualisé. Le montant des loyers pour le taux d'élève ainsi à CHF 861'550.- (CHF 464'280.- * 360 / 194).

- 6/10 - A/595/2024

E. 9

Les recourants contestent ensuite l'annualisation de la valeur locative de l'appartement sis au chemin de D_____ n°1_____. Ils font valoir que ce logement est demeuré vide après le décès de Mme A_____, faute d'avoir pu être reloué immédiatement. Sa valeur locative

ne doit, selon eux, pas être annualisée, dès lors que par définition, la défunte n'a pu s'en réserver l'usage. Les contribuables ne peuvent être suivis. Le fait qu'après la mort de la précitée, son appartement soit resté inoccupé pour quelque raison que ce soit n'a aucune incidence sur la présente cause, puisque celle-ci concerne une période d'imposition antérieure au décès de la prénommée, à savoir du 1er janvier au 14 juillet 2022. Or, il n'est pas contesté que durant cet intervalle, la de cujus occupait ou s'était réservé l'usage de ce bien immobilier. De surcroît, comme rappelé supra, puisque la valeur locative constitue un revenu périodique, c'est à juste titre que l'AFC-GE l'a annualisée. Au surplus, les recourants ne contestent pas les calculs effectués par l'autorité intimée.

E. 10

Les recourants sollicitent une déduction des intérêts hypothécaires à concurrence de CHF 88'399.-, sans s'expliquer spécifiquement sur ce montant, eu égard aux attestations qu'ils ont produites et dont il est question ci-dessous.

E. 11

Les intérêts passifs privés sont déductibles du revenu, dans la mesure prévue par les art. 33 al. 1 let. a LIFD et 34 let. a LIPP.

E. 12

En l'espèce, les contribuables ont produit trois attestations. Les deux premières, établies, par H_____, font état d'intérêts hypothécaires au 31 décembre 2022 s'élevant respectivement à CHF 1'411.75 et CHF 6'379.90. À bon droit, l'autorité intimée a retenu que ces sommes constituaient le montant des déductions pour le taux. Pour l'assiette, elle les a réduites compte tenu d'une période d'imposition de 194 jours. Ils se montent ainsi à CHF 761.- (comme retenu par l'AFC-GE), respectivement à CHF 3'438.- (CHF 6'379.90 * 194 / 360) et non à CHF 3'761.-, comme calculé par l'autorité intimée. Cette déduction devra dès lors être corrigée. Les recourants ont également versé à la procédure une troisième attestation établie par G_____ SA dont il résulte qu'au 14 juillet 2022, un montant d'intérêts hypothécaires courus de CHF 22'499.15 avait été intégralement payé. À juste titre, l'AFC-GE en a tenu compte pour l'assiette et a annualisé ce montant pour le taux d'imposition.

E. 13

Les recourants contestent encore le montant retenu à titre de déduction des charges et frais d'entretien d'immeuble.

E. 14

En vertu de l'art. 32 al. 2 LIFD, 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. L'art. 32 al. 4 LIFD prévoit qu'au lieu du montant effectif des frais et primes se rapportant aux immeubles privés, le

- 7/10 - A/595/2024 contribuable peut faire valoir une déduction forfaitaire. Le Conseil fédéral arrête cette déduction forfaitaire. Dans le canton de Genève, l'art. 34 let. d LIPP prévoit que sont déductibles 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, les frais d'administration par des tiers, ainsi

que les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement concernant les bâtiments existants. Pour son propre logement, le contribuable peut faire valoir une déduction forfaitaire au lieu du montant effectif de ces frais et primes. Le Conseil d'État arrête ces déductions forfaitaires. L'art. 5 al. 2 de l'ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles du 9 mars 2018 (RS 642.116) et l'art. 20 du règlement d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques 13 janvier 2010 (RIPP - D 3 08.1) en vigueur pendant la période fiscale 2022 disposent tous deux que la déduction forfaitaire se calcule sur la valeur locative et qu'elle est déterminée de la manière suivante : 10 %, si l'âge du bâtiment au début de la période fiscale est inférieur ou égal à 10 ans ; 20 %, si l'âge du bâtiment au début de la période fiscale est supérieur à 10 ans. 10. Il ressort du guide fiscal 2022 (p. 34) que pour fixer le forfait applicable – 10 % ou 20 % de la valeur locative – l'AFC-GE se fonde sur la durée d'occupation de l'immeuble au début de la période fiscale en question et non pas sur l'âge du bâtiment à cette même date et ce, contrairement à ce que prescrivent les art. 5 al. 2 de l'ordonnance fédérale relative aux immeubles et 20 RIPP. Le tribunal laissera toutefois indécise la question de la légalité de ce procédé, dès lors que les recourants ne soulèvent aucun grief à cet égard et que la date de construction de l'immeuble sis au chemin de D _____ n° 1 _____ n'est pas connue.

E. 15

La déclaration fiscale indique que ce bien était occupé dès le 28 février 2013, soit depuis moins de dix ans au début de la période fiscale litigieuse. Conformément à ce qui a été exposé ci-dessus, le forfait applicable s'élève à 10 % de la valeur locative, à savoir CHF 2'016.- pour l'IFD et CHF 1'209.- pour l'ICC. Par conséquent, les montants arrêtés par l'autorité intimée doivent être confirmés. En ce qui concerne les frais relatifs à l'immeuble locatif sis à la route de E _____ n° 2 _____, l'AFC-GE a repris le montant déclaré par les recourants, qui ressortent du décompte établi par la régie F _____ et qui totalisent CHF 117'764.-. Cela étant, dans sa réponse, elle considère que cette somme englobe tant des frais périodiques (eau, électricité, honoraires de gérance, contrats d'entretien d'immeuble et frais communs) que des dépenses apériodiques (honoraires contentieux, frais divers, entretien d'appartements et de locaux, travaux à charge des locataires, entretien d'immeuble, ainsi que rénovation des appartements et de locaux), les premiers (qui se chiffrent à CHF 76'269.-) devant être annualisés pour le taux, à l'exclusion des seconds (qui s'élèvent à CHF 41'496.-).

- 8/10 - A/595/2024 Les recourants ne semblent pas remettre pas en cause la version de l'AFC-GE, dès lors qu'ils n'ont pas répliqué à la réponse de l'autorité intimée. La version de cette dernière sera confirmée. Ainsi qu'il a été rappelé ci-dessus, le montant des frais périodiques doit être annualisé pour le calcul du taux. Celui-ci s'élève en l'occurrence à CHF 141'530.- (CHF 76'269.- * 360 / 194). Si l'on ajoute les dépenses apériodiques, non annualisables, le montant déterminant pour le taux se s'établit à CHF 183'026.-.

E. 16

Les contribuables contestent l'évaluation de l'immeuble locatif sis à la route de E _____ n° 2 _____.

E. 17

Réglé aux art. 13 et 14 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), l'impôt sur la fortune des personnes physiques a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 13 al. 1 LHID), qui se

détermine selon les règles d'évaluation prévues à l'art. 14 LHID, dont l'al. 1 précise que la fortune est estimée à la valeur vénale, mais que la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée.

E. 18

La jurisprudence a précisé que la LHID ne prescrit pas au législateur cantonal une méthode d'évaluation précise pour établir la valeur déterminante selon l'art. 14 al. 1 LHID. Les cantons disposent donc en la matière d'une marge de manœuvre importante pour élaborer et appliquer leur réglementation, aussi bien dans le choix de la méthode de calcul applicable que pour déterminer, compte tenu du caractère potestatif de l'art. 14 al. 1 2ème phr. LHID, dans quelle mesure le rendement doit être pris en considération dans l'estimation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_66/2020 du 6 juin 2020 consid. 3.2 et les arrêts cités). Un certain schématisme est ainsi admis en la matière, pourvu que l'évaluation ne soit pas fondée sur le seul critère du rendement et qu'elle n'aboutisse pas à des résultats qui s'écartent par trop de la valeur vénale. La marge de manœuvre des cantons se limite cependant aux règles d'évaluation et ne saurait permettre d'imposer un élément qui n'entre pas dans la notion de fortune au sens de l'art. 13 LHID (arrêt du Tribunal fédéral 2C_66/2020 du 6 juin 2020 consid. 3.2 et les arrêts cités)

E. 19

L'art. 50 let. a LIPP dispose que 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. L'état locatif annuel se détermine d'après les loyers obtenus des locaux loués et les loyers qui pourraient être obtenus de ceux susceptibles d'être loués, y compris ceux occupés par le propriétaire et sa famille. Selon l'art. 25 al. 1 1ère phr RIPP, les taux de capitalisation servant à calculer la valeur fiscale des immeubles locatifs, conformément à l'art. 50 let. a LIPP, sont fixés sur la base des transactions constatées sur le marché immobilier entre le 1er janvier de l'année précédant l'année fiscale et le 30 juin de l'année fiscale.

- 9/10 - A/595/2024 Pour l'année fiscale 2022, le taux de capitalisation se monte à 3.35 % pour les immeubles de logement (art. 25 al. 3 let. a RIPP).

E. 20

Le Tribunal fédéral a jugé que l'évaluation des immeubles locatifs sis dans le canton de Genève sur la base du critère de capitalisation de l'état locatif annuel au taux fixé par une commission d'experts est conforme aux exigences posées par l'art. 14 LHID (ATF 134 II 207 consid. 3).

E. 21

En l'espèce, l'AFC-GE a déterminé la valeur fiscale de l'immeuble sis à la route de E_____ n° 2_____ par capitalisation de son état locatif au taux de 3.35 %. Cette méthode se conforme à la loi et à la jurisprudence. L'on ne voit dès lors pas en quoi, en l'employant, l'autorité intimée aurait exploité le décès de Mme A_____. L'AFC-GE a retenu, à titre d'état locatif, un montant de CHF 879'372.-, ressortant d'une attestation de la régie F_____, indiquant que cette somme constituait l'état locatif théorique au 31 août 2022. Il convient de capitaliser le montant de CHF 464'280.-, représentant le total des créances de

loyers rattachées à la période fiscale litigieuse. Dès lors, la valeur fiscale de l'immeuble, imposable dans le chef des contribuables, s'élève, compte tenu d'un taux de capitalisation de 3.35 %, à CHF 13'859'104.-.

E. 22

Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis partiellement, dans le sens des considérants qui précèdent et le dossier, renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelles taxations.

E. 23

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.- ; il 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. Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 800.-, à la charge de l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, sera allouée aux recourants (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

- 10/10 - A/595/2024

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