

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3839/2018-ICCIFD

ATA/440/2020

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 30 avril 2020

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame et Monsieur A _____
représentés par Fidial SA, mandataire

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
2 septembre 2019 (JTAPI/789/2019)**

EN FAIT

- 1) Madame et Monsieur A_____ (ci-après : les époux A_____) sont mariés et domiciliés à Genève, où ils sont contribuables.
- 2) Dans leur déclaration fiscale pour l'année 2012, les époux A_____ ont déclaré être propriétaires notamment d'un immeuble en Espagne, construit en 2010, estimé fiscalement à CHF 1'000'360.- et à CHF 920'331.- après abattement de 8 %, sa valeur locative brute se montant à CHF 12'500.- pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et, après abattement, à CHF 11'500.- pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC).
- 3) Le 1^{er} juin 2016, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a établi la taxation des époux A_____ pour l'ICC et l'IFD 2012, leur notifiant les bordereaux correspondants. L'estimation fiscale de l'immeuble en Espagne après abattement de 12 % était arrêtée à CHF 880'317.-, sa valeur locative brute étant fixée à CHF 12'500.- pour l'IFD et, après abattement, à CHF 11'000.- pour l'ICC.
- 4) Le 17 juin 2016, les époux ont élevé réclamation contre ces bordereaux sur des points non pertinents pour l'issue du présent litige.
- 5) Le 3 octobre 2018, l'AFC-GE a maintenu la taxation 2012 des époux A_____, modifiant toutefois la valeur locative de leur bien immobilier en Espagne et leur notifiant des bordereaux rectificatifs pour l'ICC et l'IFD 2012.

L'analyse de leur dossier avait mis en évidence que la valeur locative de leur bien immobilier en Espagne devait être modifiée, dès lors que ce pays ne connaissait pas le principe de la valeur locative. Celle-ci devait ainsi être calculée sur la base d'un taux de 4,5 % de la valeur fiscale de l'immeuble, en application de l'information de l'AFC-GE du 1^{er} février 1991 (ci-après : information 1991), de sorte que la valeur locative retenue était de CHF 45'016.-, soit CHF 39'614.- après abattement de 12 %.

- 6) Le 2 novembre 2018, les époux A_____ ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) contre cette décision, concluant à son annulation ainsi qu'à celle des bordereaux y relatifs s'agissant notamment de la valeur locative retenue par l'AFC-GE concernant leur bien immobilier en Espagne.

Contrairement à ce qu'avait retenu l'AFC-GE, le principe de la valeur locative existait en Espagne, dont le taux, de 1,1 %, devait être appliqué à leur bien immobilier, de sorte que la valeur locative s'élevait à CHF 1'361.-.

- 7) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Dès lors que les époux étaient assujettis aux impôts de manière illimitée en Suisse, la question de la valeur locative devait être examinée à la lumière du droit interne, la prétendue valeur locative espagnole, lorsqu'elle donnait lieu à imposition, ne présentant aucune équivalence avec la notion du droit suisse. Il était ainsi légitime d'appliquer le taux net de 4,5 % de la valeur fiscale de l'immeuble en Espagne en vertu de l'information 1991, ce qu'avait du reste récemment confirmé la jurisprudence.

- 8) Par jugement du 2 septembre 2019, le TAPI a partiellement admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour instruction et nouvelles décisions de taxation en matière d'ICC et d'IFD 2012 dans le sens des considérants.

L'exigence fixée par l'AFC-GE, selon laquelle la valeur locative étrangère devait être équivalente ou tendre vers celle fixée par le système suisse, ne reposait sur aucune base légale ni jurisprudentielle, la manière dont une autorité fiscale déterminait la valeur locative relevant de sa souveraineté. Ainsi, le seul fait que la valeur locative espagnole n'était pas déterminée selon les mêmes critères que ceux utilisés dans le système suisse ou représentait un montant plus faible ne justifiait pas l'application de l'information 1991 et le taux de 4,5 % retenu.

- 9) Le 4 octobre 2019, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, 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 son annulation en tant qu'il portait sur la question de la valeur locative du bien immobilier des époux A_____ sis en Espagne.

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, de sorte que les règles du droit interne s'appliquaient à son calcul. Dès lors que le loyer théorique espagnol ne présentait aucune équivalence avec la notion suisse de valeur locative, l'information 1991 trouvait application, laquelle prenait en compte une valeur locative de 4,5 % correspondant à la valeur fiscale pour l'IFD et après abattement pour l'ICC. Cette pratique avait au demeurant été confirmée par la chambre administrative puis par le Tribunal fédéral.

- 10) Les époux A_____ ont conclu au rejet du recours et à l'octroi d'une indemnité de procédure.

La cause actuellement pendante au Tribunal fédéral n'était pas similaire à la présente affaire, puisqu'elle ne portait pas sur la question de la détermination de la valeur locative mais sur celle de la déductibilité des frais immobiliers effectifs, de sorte que la procédure n'avait pas lieu d'être suspendue.

L'information 1991 ne liait pas les autorités judiciaires, qui pouvaient s'en écarter, et ne s'appliquait en tout état de cause pas aux pays qui, comme l'Espagne, connaissent la pratique de la valeur locative, dont le système était au demeurant comparable à celui pratiqué en Suisse.

- 11) Le 14 janvier 2020, la procédure a été suspendue jusqu'à droit jugé dans la cause 2C_137/2019 pendante devant le Tribunal fédéral.
- 12) Le 25 février 2020, les époux A_____ ont pris acte de la suspension de la procédure.
- 13) Le 27 février 2020, la procédure a été reprise et copie de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_137/2019 du 23 janvier 2020 a été transmise aux parties, qui ont été invitées à produire leurs éventuelles observations complémentaires.
- 14) Les contribuables ont persisté dans leurs conclusions.
- 15) L'AFC-GE a précisé que, dans l'arrêt 2C_137/2019, le Tribunal fédéral avait confirmé la conformité au droit fédéral et au principe d'égalité de traitement de la méthode forfaitaire de calcul de la valeur locative, telle que prévue dans l'information 1991. La Haute Cour n'avait pas non plus remis en question le fait que l'Espagne ne connaissait pas l'imposition selon la valeur locative.
- 16) Sur quoi, les parties ont 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 2012 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 2012, 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/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_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.

- 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 ; ATF 112 I a 242 ; Yves NOËL in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la LIFD, 2^{ème} 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^{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.

- 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. 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).

- 8) En l'espèce, le TAPI a retenu que la fixation de la valeur locative ressortissait à la souveraineté des États et 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. Le Tribunal fédéral a toutefois considéré que l'Espagne était un pays n'imposant pas la valeur locative dans l'arrêt dans l'attente duquel la cause a 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 dès lors pas lieu d'examiner plus avant cette question, ni de procéder, pour les mêmes motifs, à un comparatif entre le droit espagnol et le

droit suisse. C'est dès lors à juste titre que l'autorité recourante a appliqué l'information 1991 au bien immobilier des intimés sis en Espagne et fixé la valeur locative à 4,5 % de la valeur fiscale de l'immeuble.

Il s'ensuit que le recours sera admis. Le jugement entrepris sera par conséquent annulé s'agissant de la valeur locative du bien immobilier des intimés sis en Espagne et les bordereaux de réclamation du 3 octobre 2018 concernant l'ICC et l'IFD 2012 des intimés seront rétablis.

- 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 qui a recouru dans son propre intérêt (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 4 octobre 2019 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 2 septembre 2019 ;

au fond :

l'admet ;

annule ce jugement en tant qu'il a trait à la valeur locative de l'immeuble sis en Espagne de Madame et Monsieur A_____ ;

rétablit les bordereaux de réclamation du 3 octobre 2018 concernant l'ICC et l'IFD 2012 de Madame et Monsieur A_____ ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge conjointe de Madame et Monsieur A_____ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Fidual SA, mandataire de Madame et Monsieur A_____, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Cuendet, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière :

N. Deschamps

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :