

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1738/2021-ICCIFD

ATA/1104/2022

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 1^{er} novembre 2022

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame et Monsieur A_____

représentés par la Compagnie financière de promotion immobilière, mandataire

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
13 décembre 2021 (JTAPI/1257/2021)**

EN FAIT

1) Le litige concerne la taxation 2014 de Madame et Monsieur A_____ (ci-après : les époux A_____), qui sont propriétaires de plusieurs immeubles.

2) Dans leur déclaration fiscale 2014, déposée le 17 décembre 2015, ils ont déclaré sous la rubrique « immeubles occupés par le propriétaire » une villa sise chemin B_____ à C_____, et une autre sise chemin D_____ à E_____.

La première valait CHF 2'969'000.- avant abattement, et CHF 1'781'000.- après prise en compte d'un abattement de 40 % ; la seconde, respectivement CHF 5'000'000.- et CHF 3'000'000.-. Une valeur locative (de CHF 47'594.- pour l'impôt fédéral direct [ci-après : IFD] et de CHF 28'556.- pour l'impôt cantonal et communal [ci-après : ICC]) était déclarée pour la villa de C_____ et aucune pour la villa de E_____. Les époux A_____ faisaient valoir la déduction à titre de frais d'entretien de CHF 84'168.- pour la villa de C_____, et de CHF 15'238.- pour la villa de E_____.

3) Le 31 janvier 2018, à la demande de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), les contribuables ont transmis les formulaires relatifs aux frais d'entretien de ces deux biens ainsi que d'un immeuble sis à Genève.

Pour la villa de C_____, étaient en particulier mentionnés des coûts relatifs à un contrat d'intervention conclu avec l'entreprise F_____ SA (ci-après : F_____), pour CHF 2'592.-. Pour la villa de E_____, le total des charges et frais d'entretien s'élevait à CHF 10'237.90.

4) Donnant suite à une demande de renseignements de l'AFC-GE du 19 avril 2018, les époux A_____ ont fait valoir en déduction, par pli du 8 mai 2018, des intérêts de dettes s'élevant à CHF 58'809.35 justifiés par un relevé de compte bancaire auprès de G_____ SA (ci-après : G_____) 1_____ (compte de construction) au 1^{er} janvier 2015. Les titulaires de ce compte étaient M. A_____, Monsieur H_____ et la société I_____ SA. À la suite d'une mauvaise communication, ils avaient déclaré les intérêts de ce compte en tant que revenu et non en tant que charges. Les CHF 58'809.35 correspondaient à leur part, soit 13,16 %.

5) Par bordereaux datés du 24 juin 2019, l'AFC-GE a taxé les contribuables pour l'année 2014.

Pour la villa de C_____, elle a pris en compte une valeur en capital de CHF 2'987'500.-, une valeur après abattement de CHF 1'792'500.-, une valeur locative de CHF 48'832.- pour l'IFD et CHF 29'029.- pour l'ICC, et des frais d'entretien de CHF 58'854.-.

Pour la villa de E_____, elle a pris en compte une valeur en capital de CHF 5'000'000.-, une valeur après abattement de CHF 3'000'000.-, une valeur locative de CHF 30'234.- pour l'IFD et CHF 18'140.- pour l'ICC, et des frais d'entretien de CHF 15'238.-.

Sous la rubrique « Remarques », il était précisé que le contrat d'intervention avec F_____ n'était pas admis à titre de charges et frais d'entretien.

- 6) Les époux A_____ ont élevé réclamation par lettre du 3 juillet 2019.

L'AFC-GE devait admettre en déduction CHF 58'809.- à titre d'intérêts de dettes, comme demandé dans leur lettre du 8 mai 2018.

Aucune valeur locative ne devait être attribuée à leur villa de E_____, puisqu'ils n'occupaient pas ce bien, en transformation. Ils avaient prévu de louer cet immeuble à la fin des travaux.

L'AFC-GE n'expliquait pas pour quelle raison les frais relatifs au contrat conclu avec F_____ n'étaient pas déductibles.

La réclamation portait également sur d'autres points, qui ne sont plus litigieux.

- 7) Des échanges de correspondance ont eu lieu entre les contribuables et l'AFC-GE en 2020 sur d'autres questions en lien avec leur taxation.

- 8) Le 26 février 2021, l'AFC-GE a informé les contribuables qu'elle envisageait de rectifier leur taxation en leur défaveur. Dès lors que, comme annoncé dans la réclamation, la villa de E_____ était vide, l'octroi d'un abattement de 40 % ne se justifiait pas. Un délai leur a été octroyé pour faire valoir leur droit d'être entendu.

- 9) Par lettre du 9 mars 2021, les époux A_____ ont exposé à l'AFC-GE que la villa de E_____ avait appartenu au père de M. A_____, jusqu'à son décès en 2014. Ils avaient envisagé de la louer, puis de l'utiliser comme résidence d'été. Les rénovations avaient débuté en 2014. En 2020, en raison d'un projet immobilier prévoyant la construction d'immeubles en face de leur villa de C_____, ils avaient décidé de transférer leur domicile à E_____. De nouveaux travaux avaient dû être entrepris, qui devraient s'achever en 2022. Il était prévu qu'ils y emménagent au début de l'année 2023. La villa de E_____ n'avait ainsi jamais cessé d'être un immeuble occupé par son propriétaire.

- 10) Par décision du 29 avril 2021, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation des époux A_____ en ce sens qu'elle a notamment annulé l'imposition de la valeur locative de la villa de E_____. En revanche, elle a rectifié leur taxation en leur défaveur, en ce sens qu'elle a supprimé l'abattement

sur ce bien, étant donné qu'il était demeuré vide en vue des travaux de restauration. Enfin, le montant de l'abonnement conclu auprès de F_____ n'était pas déductible, car il ne correspondait pas à la définition de l'entretien d'une installation d'alarme.

Le même jour, l'AFC-GE a notifié des bordereaux de taxation rectificatifs.

- 11) Par acte du 18 mai 2021, les époux A_____ ont interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) en concluant à ce qu'un abattement de 40 % soit accordé sur la villa de E_____, à ce qu'aucune valeur locative ne soit calculée sur ce bien, à la déduction du montant de l'abonnement conclu auprès de F_____ et à la déduction d'intérêts débiteurs pour CHF 7'739.-.

Puisque la villa de E_____ était inoccupable, aucune valeur locative ne devait lui être attribuée. Elle était toutefois un immeuble occupé par le propriétaire, de sorte qu'elle bénéficiait d'un abattement annuel de 4 %, plafonné à 40 %. Il n'était pas défendable de le refuser sous prétexte qu'elle n'était provisoirement pas occupée, ayant toujours été à disposition de son propriétaire. Cela reviendrait à dire qu'à chaque rénovation nécessitant une non-occupation, le taux d'abattement acquis serait perdu.

- 12) Le 20 septembre 2021, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les époux A_____ ne pouvaient pas bénéficier d'un abattement sur la villa de E_____, restée vide en raison de travaux. Ils en avaient d'ailleurs obtenu un sur l'immeuble de C_____ dans lequel ils habitaient.

- 13) Le 5 octobre 2021, les époux ont persisté dans leurs conclusions.

L'AFC-GE ne distinguait pas entre un immeuble à disposition du contribuable, qui pouvait dans ce cas bénéficier de l'abattement, et un immeuble momentanément inoccupable, auquel une valeur locative était attribuée.

- 14) Le 28 octobre 2021, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

La notion d'occupation impliquait que le propriétaire habite effectivement l'immeuble, et il ne suffisait pas qu'il reste à sa disposition.

- 15) Par jugement du 13 décembre 2021 le TAPI a admis partiellement le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation au sens des considérants.

Le recours était rejeté sur la question des intérêts à déduire et de la déduction des frais liés au contrat avec F_____.

Il devait être admis s'agissant de la valeur fiscale de la villa de E_____. Les époux n'avaient jamais loué leur bien, et n'en avaient jamais tiré de revenu. L'octroi de deux abattements ne constituerait pas un abus de droit. Dès lors qu'ils s'étaient réservés l'usage de leur villa de E_____ en raison de leur droit de propriété, ils pouvaient prétendre à un abattement pour ce bien, peu importait qu'ils ne l'eussent pas effectivement occupé.

- 16) Par acte envoyé par courrier interne et reçu le 14 janvier 2022, l'AFC-GE a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation et à la confirmation de ses décisions sur réclamation du 29 avril 2021.

Le jugement attaqué consacrait une violation de l'art. 50 let. e de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Les notions d'abattement de la valeur fiscale d'un immeuble occupé de manière continue par son propriétaire au sens de cette disposition et celle d'imposition à titre de revenu fictif de la valeur locative d'un immeuble dont le propriétaire se réservait l'usage, au sens de l'art. 24 al. 1 let. b LIPP, étaient étroitement liées.

Historiquement, l'abattement avait été prévu par le législateur pour limiter l'impact de l'imposition de la valeur locative, alors calculée à 3 % de la valeur fiscale des immeubles occupés par le propriétaire, ces valeurs fiscales ayant été augmentées lors de l'estimation générale du parc immobilier genevois en 1964.

L'AFC-GE estimait qu'un immeuble faisant l'objet d'importantes transformations, et à ce titre inhabitable, ne pouvait être occupé de manière continue par son propriétaire et donc bénéficier d'un abattement mais que, corollairement, son propriétaire ne pouvait pas s'en réserver l'usage, de sorte que sa valeur locative ne pouvait pas être imposée.

Le TAPI avait perdu de vue que l'abattement était accordé au propriétaire occupant son immeuble de manière continue, non seulement parce que ce propriétaire ne tirait aucun revenu de cet immeuble vu qu'il l'occupait, mais aussi et surtout parce que cette situation générait l'imposition de la valeur locative de cet immeuble à titre de revenu fictif. En d'autres termes, le propriétaire occupant son immeuble de manière continue subissait certes un manque à gagner puisqu'il ne pouvait pas louer l'immeuble, mais il se retrouvait surtout avec une dette correspondant à l'imposition de la valeur locative. L'abattement servait dans ces cas à limiter l'impact de cette imposition de la valeur locative.

Le fait que les époux A_____ n'aient pas loué leur villa de E_____ et n'en aient tiré aucun revenu ne saurait justifier à lui seul l'octroi d'un abattement. Il fallait bien plutôt admettre que ce dernier allait de pair avec l'imposition d'une valeur locative. Cela étant, se réserver l'usage potentiel d'un immeuble n'équivalait pas à l'occuper de manière continue, cette dernière condition était plus restrictive

que la première. Ainsi, une interprétation purement littérale de l'art. 24 al. 1 let. b LIPP aboutirait à l'imposition de la valeur locative aussi pour les résidences secondaires, tandis qu'une interprétation purement littérale de l'art. 50 let. e LIPP exclurait aussi l'abattement pour les résidences secondaires, ce qui serait très lourd pour les propriétaires de telles résidences.

Il convenait dès lors d'interpréter téléologiquement ces normes. Dans plusieurs arrêts cantonaux, il était indiqué que l'abattement pouvait être accordé si le propriétaire s'était réservé l'usage de l'immeuble, ce qui était la condition prévue à rigueur de texte pour l'imposition selon la valeur locative. Cette interprétation liait ainsi les deux notions en les unifiant. Elle devait aussi être utilisée en l'espèce.

Au surplus, l'obtention par les époux A_____ d'un abattement de 40 % sur leur immeuble de E_____ était constitutive d'un abus de droit, dès lors qu'ils avaient déjà bénéficié d'un même abattement pour leur villa de C_____, qu'ils avaient occupée depuis 1988. Alors que la suppression de l'abattement résultait logiquement de la suppression de l'imposition de la valeur locative, les contribuables avaient exigé de bénéficier malgré tout de l'abattement maximum sur leur immeuble de E_____.

- 17) Le 1^{er} février 2022, les époux ont répondu au recours sans prendre de conclusions formelles, mais en se référant au jugement de première instance.

L'AFC-GE avait tu le fait que lors des exercices suivants, elle leur avait « donné raison sur l'essentiel ». Une copie de leurs taxations 2015 à 2020 était jointe en annexe, et l'on devait remarquer que l'AFC-GE, à partir de 2017, leur avait accordé l'abattement sur la maison de E_____, en faisant toutefois repartir ce dernier de zéro, ce qui était totalement erroné.

Il ressort des pièces fournies qu'un abattement a été admis à hauteur de 4 % pour l'année 2017 et de 8 % pour l'année 2018.

- 18) Le 3 mars 2022, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 25 mars 2022 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.
- 19) Le 15 mars 2022, les contribuables ont indiqué ne pas avoir de requêtes ni d'observations complémentaires.
- 20) L'AFC-GE en a fait de même le 25 mars 2022.

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 concerne l'ICC 2014 des intimés, en particulier l'estimation de la valeur de leur bien immobilier sis à E_____ dans le cadre de l'impôt sur la fortune.

a. La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) désigne les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixe les principes selon lesquels la législation cantonale les établit (art. 1 al. 1 LHID). Les cantons doivent prélever un impôt sur la fortune des personnes physiques (art. 2 al. 1 let. a LHID).

Selon l'art. 13 al. 1 LHID, l'impôt sur la fortune des personnes physiques a pour objet l'ensemble de la fortune nette. Celle-ci est estimée en principe à la valeur vénale, la valeur de rendement pouvant être prise en compte de façon appropriée (art. 14 al. 1 LHID).

b. L'art. 14 al. 1 LHID laisse une importante liberté aux cantons pour élaborer et mettre en œuvre leur réglementation, aussi bien quant au choix de la méthode de calcul applicable pour estimer la valeur vénale que pour déterminer – compte tenu du caractère potestatif de l'art. 14 al. 1, 2^{ème} phr. LHID – dans quelle mesure le critère du rendement doit, le cas échéant, également être intégré dans l'estimation (arrêts du Tribunal fédéral 2C_120/2022 du 10 juin 2022 consid. 2.1 ; 2C_953/2019 du 14 avril 2020 consid. 4.1). Un certain schématisme est 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 (ATF 134 II 207 consid. 3.6 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_874/2010 du 12 octobre 2011 consid. 3.1 ; ATA/1401/2021 du 21 décembre 2021 consid. 4a ; ATA/1728/2019 du 26 novembre 2019 consid. 3b et les références citées). Les cantons ne peuvent ainsi pas prévoir des règles d'évaluation tendant de manière générale à une sur- ou sous-estimation des immeubles, par exemple en instituant un abattement automatique de leur valeur vénale pour en déterminer la valeur fiscale, ou en fondant l'imposition sur un pourcentage de la valeur vénale (ATF 134 II 207 consid. 3.6 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_194/2018 du 1^{er} octobre 2018 consid. 5.1).

c. La valeur vénale correspond à la valeur du marché objective d'un immeuble, à savoir la valeur qui serait vraisemblablement obtenue lors d'une aliénation dans les conditions usuelles des affaires (ATF 128 I 240 = RDAF 2003 II 219 ; 124 I 193 consid. 4b ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6^{ème} éd., Zurich 2002, p. 235 ; Felix RICHNER/Walter FREI/ Stefan KAUFMANN, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zurich 1999, n. 5 ad § 39).

La valeur vénale au sens du droit fiscal ne correspond pas à une valeur que l'on peut déterminer exactement de manière mathématique mais, en règle générale, à une valeur d'estimation ou de comparaison. Lorsque la valeur vénale d'un élément de fortune est donnée par le résultat d'une transaction ayant eu lieu sur le marché libre, elle devient la valeur fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 4.4).

Dans la mesure où toute estimation, quelle que soit la méthode utilisée, aboutit à une certaine marge, variable, d'inexactitude, il est admissible de fixer la valeur déterminante pour l'impôt sur la fortune des immeubles sur la base d'estimations prudentes, schématiques, même si cela a pour conséquence que les valeurs ainsi déterminées divergent dans une certaine mesure des valeurs effectives du marché (ATF 128 I 240 consid. 3.2.2 ; ATA/1401/2021 précité consid. 4b ; ATA/394/2008 du 29 juillet 2008 consid. 4b).

- 3) a. Un impôt sur la fortune est perçu, chaque année, dans le canton de Genève (art. 1 let. a ch. 3 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 - LCP - D 3 05). L'impôt sur la fortune est régi par la LIPP, en particulier aux art. 46 à 60 LIPP, lesquels forment le chapitre IV.
- b. Selon l'art. 47 al. 1 let. a LIPP, les immeubles sont soumis à l'impôt sur la fortune. Aux termes de l'art. 49 LIPP, l'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (al. 1). La fortune est estimée, en général, à la valeur vénale (al. 2).
- c. L'art. 50 LIPP établit les principes d'évaluation des immeubles situés dans le canton, qui ont été jugés conformes à l'art. 14 LHID (ATF 134 II 2017 consid. 3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_194/2018 du 1^{er} octobre 2018 consid. 5.3).

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 (let. a). Les immeubles servant exclusivement et directement à l'exploitation d'un commerce ou d'une industrie sont évalués en tenant compte de la valeur actuelle du terrain, des

constructions et des installations qui en sont les accessoires (let. b). Les immeubles servant à l'exploitation agricole et sylvicole, y compris la partie de logement nécessaire au propriétaire et à sa famille, sont évalués à leur valeur de rendement calculée selon le droit fédéral (let. c). Les terrains improductifs ou à bâtir sont estimés en tenant compte de leur situation, des servitudes ou autres charges foncières les grevant, de prix d'achats récents ou d'attributions ensuite de succession ou de donation et des prix obtenus pour d'autres terrains de même nature qui se trouvent dans des conditions analogues, à l'exception des ventes effectuées à des prix de caractère spéculatif (let. d).

L'art. 50 let. e LIPP indique que « les autres immeubles » situés dans le canton, notamment les villas, parcs, jardins d'agrément, ainsi que les immeubles en copropriété par étage, 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. Cette estimation est diminuée de 4 % par année d'occupation continue par le même propriétaire ou usufruitier, jusqu'à concurrence de 40 %, étant précisé que le canton de Genève est le seul à prévoir un tel système d'abattement progressif (Conférence suisse des impôts, Imposition de la valeur locative – Informations fiscales, octobre 2021, p. 13). Il est également tenu compte de la durée d'occupation continue par le précédent propriétaire, lorsqu'il s'agit, en cas de liquidation du régime matrimonial, de donation, d'acquisition par avancement d'hoirie ou par succession, du conjoint, de ses parents en ligne directe ou de ses frères et sœurs.

Lors des travaux préparatoires ayant conduit à l'adoption de la LIPP, le représentant de l'AFC-GE avait mentionné sans plus d'explications que l'abattement prévu par cette disposition était « clairement discutable au regard du droit fédéral » (MGC 2008-2009/IX A 11553). La commission parlementaire n'a pas examiné cette question plus avant.

Dans le cadre de l'adoption de la loi ayant précédé la LIPP, soit de l'art. 7 let. e de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune, du 22 septembre 2000 (aLIPP-III - D 3 13 - abrogée avec effet au 1^{er} janvier 2010), l'exposé des motifs indiquait : « Le Tribunal fédéral admet en principe un écart maximum de 30 % par rapport au marché. Le présent projet maintient 10 [recte : 40], diminution figurant dans la loi actuelle, soit 4 % par an, jusqu'à concurrence de 40 % » (MGC 1999 45/VIII 7416).

d. Le guide fiscal 2014 indique uniquement que l'abattement est déterminé en fonction de la durée d'occupation ; chaque année, un abattement de 4 % est accordé par année d'occupation continue par le même propriétaire ou usufruitier,

jusqu'à concurrence de 40 % au maximum (Guide fiscal 2014 p. 40, consultable sous www.ge.ch/document/520/telecharger).

e. Dans l'ATA/863/2021 du 24 août 2021, la recourante avait été mise au bénéfice de l'abattement maximal de 40 % ; elle était veuve et occupait personnellement le bien immobilier hérité de feu son mari. Dans l'ATA/55/2016 du 19 janvier 2016, le recourant, au bénéfice de l'abattement maximal, occupait son immeuble, la question qui se posait étant plutôt de savoir si celui-ci portait sur l'ensemble de l'immeuble, qui était utilisé aussi à titre professionnel.

Dans une espèce jugée en 2009 par le Tribunal administratif (auquel la chambre de céans a succédé), la recourante avait été mise au bénéfice d'un abattement pour le bien immobilier qu'elle occupait personnellement depuis deux ans. Elle avait auparavant vécu dix-huit ans dans son autre propriété où elle avait fini par bénéficier de l'abattement maximal de 40 %, et souhaitait pouvoir continuer à bénéficier d'un tel abattement aussi après avoir mis ce bien en location. L'art. 7 let. e aLIPP-III ne lui conférait pas un tel droit. Elle ne pouvait prétendre cumuler ces abattements, soit de l'un en raison de l'occupation effective de son logement et simultanément de la déduction maximale possible pour l'autre immeuble, ce qui pourrait être constitutif d'un abus de droit. Le texte de l'art. 7 let. e aLIPP-III est plus précis que celui de l'art. 85 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) précédemment applicable, en ce sens qu'il prévoyait qu'il pouvait être tenu compte de la durée d'occupation du précédent propriétaire, mais dans certains cas seulement. Or la recourante ne se trouvait pas dans l'une des situations mentionnées. De plus, selon l'AFC-GE, l'abattement se justifiait par le fait que le propriétaire occupant son immeuble n'en tirerait aucun revenu lui permettant de s'acquitter de l'impôt, ce qui n'était donc plus le cas si ce bien était comme en l'espèce loué (ATA/377/2009 du 29 juillet 2009 consid. 6).

- 4) a. Selon l'art. 16 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Sont aussi considérés comme revenus les prestations en nature de tout genre dont le contribuable bénéficie, notamment la pension et le logement. La notion de revenu est similaire en matière d'ICC, l'art. 17 LIPP prévoyant que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèce ou en nature et quelle qu'en soit l'origine.

Parmi les revenus soumis à imposition figure la valeur locative d'un bien immobilier, propriété du contribuable. Il s'agit d'un revenu en nature dont la valeur économique correspond au loyer que le contribuable aurait pu obtenir d'un tiers en louant son logement (ATF 131 I consid. 2.2 ; 112 I a 242 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5^{ème} éd. 2021, p. 233 n.233 ; Yves NOËL in

Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2^{ème} éd., 2017, n. 55 ad art. 16 LIFD).

b. 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).

c. 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. L'art. 24 al. 2 LIPP définit la notion de valeur locative de la manière suivante : « La valeur locative est déterminée en tenant compte des conditions locales. Le loyer théorique des villas et des appartements en copropriété par étage occupés par leur propriétaire 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 [...] ».

d. En matière d'ICC, l'art. 7 al. 1 LHID oblige expressément les cantons à imposer la valeur locative des immeubles, mais ne pose pas d'exigences allant au-delà des limites fixées par les normes constitutionnelles, en particulier par le principe d'égalité de traitement entre les propriétaires et les locataires (art. 8 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101) et les principes fiscaux ancrés à l'art. 127 al. 2 Cst. (ATF 143 I 137 consid. 3 in RDAF 2018 II 120), s'agissant de la détermination de cette valeur (ATF 131 I 377 consid. 2.2 ; 124 I 145 consid. 3c).

Dans cette mesure, l'IFD et les impôts cantonaux ne connaissent pas d'harmonisation verticale. La loi sur l'harmonisation fiscale n'impose pas aux cantons de méthode déterminée pour le calcul de la valeur locative en matière d'ICC (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1/2019 du 16 janvier 2020 consid. 4.2 ; 2C_829/2016 du 10 mai 2017 consid. 10.1 et 10.3). Les cantons jouissent donc d'une certaine marge de manœuvre dans la fixation de la valeur locative (ATF 124 I 145 consid. 3 b et c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1/2019 précité consid. 4.2). Celle-ci doit correspondre au prix du marché, mais peut notamment être fixée à une valeur inférieure dans la mesure où, dans le cas concret, elle ne passe pas en-dessous de la limite fixée à 60 % du loyer du marché (ATF 148 I 210 consid. 4.4.8 ; 143 I 137 consid. 3.3 ; arrêts du Tribunal fédéral

2C_700/2021 du 23 juin 2022 consid. 5.1 ; 2C_1/2019 précité consid. 4.2), ce qui constitue une limite absolue quelles que soient les circonstances d'espèce (arrêt du Tribunal fédéral 2C_605/2021 du 4 août 2022 consid. 5.4.1). Une imposition différenciée de la valeur locative des résidences principales et secondaires est par ailleurs admissible (ATF 132 I 157).

e. Selon la jurisprudence relative à l'art. 21 al. 1 let. b LIFD, applicable par analogie à l'art. 24 al. 1 let. b LIPP, il y a un usage personnel lorsque le propriétaire habite effectivement sa maison, mais également lorsqu'il s'en réserve simplement le droit, sans en faire effectivement usage. Le Tribunal fédéral précise à cet égard que l'imposition de la valeur locative n'est nullement réservée au propriétaire qui habite lui-même son propre logement, mais qu'elle est générée dès que le propriétaire d'un bien immobilier s'en réserve l'usage, de telle sorte que l'imposition de la valeur locative s'applique également à des biens tels qu'un garage, un couvert à voiture ou un box à chevaux (arrêt du Tribunal fédéral 2C_26/2022 du 15 février 2022 consid. 3.3.3).

Ainsi, lorsque le propriétaire se réserve l'usage de jouir de son bien immobilier, il y « a droit », car il peut l'occuper lui-même ou l'utiliser 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 ; ATA/1160/2018 du 30 octobre 2018 consid. 9). Cette volonté fait défaut lorsque, par exemple, l'appartement ne reste vide que parce que le propriétaire ne trouve pas de locataire (ATF 72 I 223 ; RDAF 1981 24 ; Nicolas MERLINO, in Yves NOËL/ Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand - Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2^{ème} éd., 2017, § 98 et 99, p. 525), lorsqu'une maison ne reste vide que parce que l'immeuble est destiné à être vendu (ATF 75 I 249 ; RDAF 1950, 174), ou parce que l'immeuble n'est que partiellement utilisable (AGVE 1998 466).

La jurisprudence du Tribunal fédéral précise que n'importe quel défaut n'est pas suffisamment grave pour ôter l'habitabilité du bien, et donc conduire à l'absence d'imposition de la valeur locative (arrêt du Tribunal fédéral 2C_509/2020 du 7 octobre 2020 consid. 4.5.2). Il faut pour cela que le bien ne soit, de manière démontrable et durable, plus utilisable de manière conforme à sa destination (arrêt du Tribunal fédéral 2C_197/2017 du 15 juin 2018 consid. 2.2.2). Un système défectueux de canalisations d'eau n'est ainsi pas suffisant pour déclarer une habitation inutilisable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_830/2019 du 27 avril 2020 consid. 9.2.1).

Dans un cas jugé en 2018, la chambre de céans a rejeté le recours d'une propriétaire qui estimait son habitation impropre à une mise en location. Or on ne pouvait admettre que la location de la maison était purement et simplement inenvisageable. Les problèmes constatés (soit notamment la nécessité de peindre

en blanc toutes les pièces, de réparer les fuites dans la véranda et dans le petit salon, de réviser l'installation de chauffage, d'installer une ventilation dans la buanderie et de mettre en service la piscine) ne laissent en effet pas présager le fait que l'immeuble se trouvait dans un état tel qu'il ne pouvait pas être offert à la location (ATA/1160/2018 précité consid. 13).

- 5) La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme au regard notamment de la volonté du législateur, telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, en particulier de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique ; ATF 140 II 202 consid. 5.1). Appelé à interpréter une loi, le juge ne privilégie aucune de ces méthodes, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique (ATF 139 IV 270 consid. 2.2 ; ATA/891/2022 du 6 septembre 2022 consid. 3f).

Le juge est en principe lié par un texte clair et sans équivoque. Ce principe n'est toutefois pas absolu, dès lors que le texte d'une norme peut ne pas correspondre à son sens véritable. L'autorité qui applique le droit ne peut ainsi s'en écarter que s'il existe des motifs sérieux de penser que sa lettre ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée. De tels motifs sérieux peuvent résulter des travaux préparatoires, du fondement et du but de la prescription en cause, de même que de sa relation avec d'autres dispositions (ATF 138 II 557 consid. 7.1). En dehors du cadre ainsi défini, des considérations fondées sur le droit désirable ne permettent pas de s'écarter du texte clair de la loi, surtout si elle est récente (ATF 118 II 333 consid. 3e).

- 6) En l'espèce, en 2014 les intimés occupaient leur maison de C_____, tandis que celle de E_____ – héritée du père de M. A_____ – était en réfection, les intimés s'en réservant l'usage futur. Bien que cet état de choses ne soit guère documenté dans le dossier, on peut retenir que ladite maison était impropre à être occupée personnellement aussi bien que mise en location, ce qui est reconnu tant par l'AFC-GE que par les intimés.

Sur réclamation, l'AFC-GE n'a d'ailleurs retenu aucune valeur locative pour le bien en rénovation, mais a considéré que les intimés ne pouvaient bénéficier concurremment de l'abattement sur le bien. Le TAPI a quant à lui estimé que les intimés n'avaient jamais loué leur bien, et n'en avaient jamais tiré de revenu ; l'octroi de deux abattements ne constituerait pas un abus de droit, et dès lors qu'ils s'étaient réservés l'usage de leur villa de E_____ en raison de leur droit de propriété, ils pouvaient prétendre à un abattement pour ce bien – peu important qu'ils ne l'eussent pas effectivement occupé.

Comme mis en lumière par l'AFC-GE, les conditions prévues par les art. 24 al. 1 let. b LIPP – se réserver l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit – et 50 let. e LIPP – occupation continue par le même propriétaire ou usufruitier – ne sont pas formulées de manière identique. Par ailleurs, la première de ces dispositions est calquée sur le droit fédéral, qui s'applique concurremment en matière d'impôt sur le revenu, tandis que les dispositions sur l'estimation des immeubles, et en particulier la règle de l'abattement progressif, ne sont prévus que par le droit cantonal et entrent dans la latitude laissée à ce sujet par l'art. 14 LHID. À ce dernier égard, il convient d'interpréter de manière plutôt restrictive les cas d'application de l'abattement prévue par l'art. 50 let. e LIPP, dès lors que la jurisprudence du Tribunal fédéral prohibe le fait pour les cantons de prévoir des règles d'évaluation tendant de manière générale à une sous-estimation des immeubles.

Les intimés ont plaidé devant l'instance précédente – qui leur a donné raison sur la question de l'abattement – qu'en 2014, leur villa de E_____ était inoccupable (et à ce titre devait être exempte de valeur locative), mais qu'elle était toutefois un immeuble occupé par son propriétaire (ce qui conduisait à les faire bénéficier de l'abattement), ce qui n'est pas cohérent. Les deux parties se rejoignent pourtant sur le fait que la condition de l'art. 50 let. e LIPP ne doit pas être prise de manière littérale, mais interprétée de la même manière que celle de l'art. 24 al. 1 let. b LIPP. En effet, les intimés ont indiqué dans leur réplique au TAPI que selon eux, un immeuble qui restait à disposition du contribuable pouvait bénéficier de l'abattement. L'AFC-GE préconise quant à elle de retenir la définition prévue aux art. 21 al. 1 let. b LIFD et 24 al. 1 let. b LIPP pour l'abattement sur la valeur de l'immeuble. Cette approche a tout son sens et mérite d'être retenue, la prise en compte d'un abattement ne pouvant se justifier qu'en lien avec l'imposition de la valeur locative, dès lors que dans le contexte de pénurie générale de biens immobiliers sévissant à Genève, le vieillissement d'un immeuble n'entraîne souvent qu'une très faible perte de valeur. Historiquement, la détermination de la valeur locative et l'abattement progressif de 4 à 40 % ont été introduits en même temps dans la législation genevoise (exposé des motifs de la loi 2'671, MGC 1963 22/III 2634 ss). Cette approche implique toutefois que le propriétaire ne peut à la fois bénéficier de l'abattement sur la valeur fiscale du bien et d'une absence d'imposition de la valeur locative, comme le demandent implicitement les intimés.

Dans la mesure où, comme cela a été retenu plus haut, la maison de E_____ des intimés était inhabitable en 2014 et n'aurait pas pu être mise en location, cela a pour conséquence qu'aucune valeur locative n'y est associée, mais aussi qu'aucun abattement ne peut être pris en compte pour déterminer la valeur fiscale du bien, contrairement à ce qu'a retenu le TAPI.

Le recours sera dès lors admis, le jugement attaqué annulé sur ce point et la décision sur réclamation rétablie sur ce point également.

L'argument des intimés selon lequel l'AFC-GE a retenu un abattement à partir de 2017 ne saurait être considéré vu l'objet du litige et l'étanchéité des exercices fiscaux. Quant à la question de savoir si le propriétaire qui reprend l'usage de son bien après une période d'inhabitabilité peut récupérer le niveau d'abattement précédent – étant rappelé que le canton de Genève est le seul en Suisse à connaître ce taux progressif –, elle ne se pose pas pour l'exercice 2014 et ne sera donc pas examinée plus avant.

- 7) Vu l'issue du litige, aucun émolument ne sera perçu (art. 87 al. 1 LPA), ni aucune indemnité de procédure allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 14 janvier 2022 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 13 décembre 2021 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance en ce qu'il admet la prise en compte d'un abattement concernant le bien immobilier des intimés sis chemin D_____ à E_____ ;

le confirme pour le surplus ;

rétablit dans cette mesure la décision sur réclamation du 29 avril 2021 ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument, ni 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 la Compagnie financière de promotion immobilière, mandataire des intimés, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance .

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Michon Rieben, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :