

du 12 novembre 2002

dans la cause

Madame et Monsieur V_____
représentés par Me Sandro Vecchio, avocat

contre

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

_____ et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT

_____ et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Madame et Monsieur V_____ (ci-après : les contribuables) sont domiciliés _____ Chambésy/Genève. Ils occupent une villa dont ils sont propriétaires.
2. Le 2 mars 1998, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a notifié aux époux V_____ un bordereau de taxation pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) pour la période fiscale 1997/1998. L'impôt pour une année s'élevait à CHF 3'876.-, fondé sur un revenu imposable de CHF 111'800.-. Dans l'établissement de ce montant, l'AFC a notamment pris en compte la valeur locative brute de la villa, d'un montant de CHF 23'704.-. Ladite valeur a été adaptée à l'évolution de l'indice genevois des loyers et a, dès lors, été majorée de 3,6 % pour la période 1997/1998.
3. Par courrier recommandé du 23 mars 1998, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre du bordereau précité auprès de l'AFC. Ils contestent l'indexation à hauteur de 3,6 % de la valeur locative de leur villa en fonction de l'indice genevois des loyers dans le cadre de la taxation IFD.
4. Le 23 novembre 1999, l'AFC a décidé de maintenir cette taxation.
5. Par acte du 23 décembre 1999, les époux V_____ ont interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : la commission). A l'appui de leur recours, ils allèguent une violation du principe de l'égalité de traitement entre les propriétaires genevois de villas et les autres propriétaires des autres cantons, l'indice genevois des loyers étant plus élevé que l'indice suisse des loyers. Ils concluent à l'annulation de la décision querellée et à l'application de l'indice suisse des loyers.
6. Dans sa réponse du 25 avril 2000, l'AFC s'est opposée au recours, concluant à son rejet. Dès lors que l'article 21 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) prévoit la détermination de la valeur locative fédérale brute selon les conditions locales du lieu de situation de l'immeuble, il convient de prendre en considération ces

conditions lors de l'indexation de la valeur locative.

7. Dans leur réplique du 26 juin 2000, les époux V_____ ont contesté l'interprétation de l'AFC à propos des alinéas 1 et 2 de l'article 21 LIFD. La référence à l'indice genevois des loyers viole le principe de l'égalité de traitement dans la mesure où le canton de Vaud notamment utilise l'indice suisse des loyers dans le cadre de l'indexation de la valeur locative.

Parallèlement, plusieurs propriétaires de villas ayant été confrontés au même problème, s'est créée l'association Pic Vert, anciennement dénommée association genevoise pour la protection des villas et de leur environnement (ci-après : AGPVE), dont les époux V_____ sont également membres.

D'entente entre les parties, le recours de l'association Pic Vert a été suspendu devant la commission jusqu'à droit jugé sur le recours des époux V_____.

8. Dans sa duplique du 10 août 2000, l'administration renvoie à la brochure "L'imposition de la valeur locative" rédigée par la commission intercantonale d'information fiscale selon laquelle le calcul de la valeur locative dans les cantons de Genève et Vaud est effectué de manière différente. Elle conclut que les contribuables ne peuvent se prévaloir du principe de l'égalité de traitement, celui-ci ne justifiant pas un traitement fiscal identique dans des situations dissemblables.

9. Par décision du 12 juin 2000, la commission a rejeté le recours. La méthode genevoise respecte les conditions de l'article 21 alinéa 2 LIFD, lequel prévoit la prise en considération des conditions locales tant en ce qui concerne l'établissement de la valeur locative elle-même que de son indexation, celle-ci devant a fortiori tenir compte de la situation locale du marché.

10. Par acte du 17 juillet 2002, les époux V_____ ont recouru auprès du Tribunal administratif à l'encontre de ladite décision. Ils soutiennent que l'application d'un taux de renchérissement "inexact" à la valeur locative des villas à Genève viole le principe de l'égalité de traitement fiscal au regard de la taxation IFD pratiquée en Suisse.

11. Dans ses observations du 26 juillet 2002, la commission a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.
12. L'administration fédérale des contributions a, dans ses observations du 30 septembre 2002, conclu au rejet du recours.
13. La réponse de l'AFC, du 30 septembre 2002, s'appuie intégralement sur l'analyse juridique et les conclusions de l'administration fédérale des contributions.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant le juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. La présente cause porte sur l'utilisation de l'indice genevois des loyers pour procéder à l'indexation de la valeur locative de la villa des recourants.
3. a. En matière de rendement de la fortune immobilière, est imposable la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit (art. 21 al. 1 litt. b LIFD). Aux termes de l'article 21 alinéa 2 LIFD, la valeur locative est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable.

b. Conformément aux articles 21 alinéa 1 lettre b LIFD et 7 alinéa 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990, entrée en vigueur le 1er janvier 1993 (LHID - RS 642.14), la valeur locative correspond au loyer que le propriétaire aurait pu tirer de son immeuble en le louant à un tiers, soit au prix qu'il aurait pu en obtenir sur le marché des locations (cf. J.-M. RIVIER,

Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2è éd., 1998, Lausanne, p. 437).

4. a. La valeur locative tend, notamment, à corriger la différence entre la situation du propriétaire qui est autorisé à déduire une partie importante de ses frais de logement et celle du locataire qui ne peut invoquer de déduction similaire, alors même qu'il a, dans la pratique, à assumer une partie d'entre elles en payant son loyer; l'imposition de la valeur locative auprès du propriétaire rétablit en conséquence l'équilibre entre les deux situations (ATF 123 II 9, consid. 3a, références citées).

b. Par les termes "compte tenu des conditions locales", les chambres fédérales ont voulu insister sur le fait que le prix du marché - et uniquement le prix du marché - est déterminant pour l'imposition de la valeur locative (BO CN 1987, p.1746). Ce ne sont pas les loyers pratiqués sur le plan cantonal qui doivent être retenus, mais les loyers de la localité concernée (BO CN du 07.06.1989, p. 731 à 734).

c. Relativement à l'article 21 alinéa 1 lettre b LIFD, il est de jurisprudence constante qu'une valeur objective conforme aux règles du marché est déterminante pour le calcul de la valeur locative. Ainsi, le Tribunal fédéral retient que : "La valeur locative d'un immeuble habité par le propriétaire lui-même doit être déterminée en premier lieu, en procédure de taxation pour l'IFD, en procédant à une comparaison avec des objets loués similaires, en tenant compte en particulier de leur type, de leur grandeur et de leur situation. A défaut de tels objets, la valeur d'utilisation propre doit être déterminée selon des critères objectifs, et ceci soit selon une procédure d'estimation individuelle (estimation selon les unités de local, selon des normes par chambre, ou en fonction d'objets de comparaison utilisés également par les propriétaires) ou, dans la mesure où elles existent, sur la base d'estimations de la valeur locative ou de l'immeuble effectuées par les autorités fiscales cantonales sur la base de principes uniformes, toujours sous réserve d'une estimation individuelle dans chaque cas" (ATF du 13 février 1998, publié in RDAF 1998 II 441, consid. 2c).

5. Au vu de ce qui précède, il convient de se référer au prix du marché du logement aux fins de fixer la valeur locative. Il s'agit en premier lieu de procéder par

comparaison avec des objets loués de même nature et de même grandeur. Cette comparaison directe est possible pour le logement du propriétaire habitant dans son propre immeuble locatif, par comparaison avec les autres appartements qui sont loués (cf. C. RUSCONI, L'imposition de la valeur locative, thèse Lausanne, 1988, p. 94).

Par ailleurs, la LHID pose le principe de l'imposition de la valeur locative sans en définir les modalités; les critères permettant de la déterminer sont laissés à l'appréciation du législateur cantonal, lequel doit cependant respecter l'égalité de traitement. Dans ces limites, les règles qui servent à établir la valeur locative d'un immeuble peuvent varier d'un canton à l'autre. Le législateur jouit d'une certaine latitude dans le choix de la réglementation légale et l'autorité fiscale jouit d'un certain pouvoir d'appréciation pour édicter des dispositions d'application (cf. J.-M. RIVIER, op. cit., p. 437).

6. Dans le canton de Genève, la valeur locative brute fédérale se détermine sur la base d'un questionnaire adressé à tous les propriétaires d'appartements et de villas et dont les critères sont la surface habitable, le type d'habitation, l'aménagement, la vétusté, les nuisances éventuelles ainsi que la situation générale du logement. Cette valeur locative brute est adaptée à l'indice genevois des loyers du mois de mai de la première année de revenus de la période de taxation. La valeur locative brute 1995/1996 a été adaptée la dernière fois avec la période de taxation 1997/1998, basée sur les revenus 1995/1996, où elle a été majorée de 3,6 % par référence à l'indice genevois des loyers de mai 1995 qui était de 103,6.

La méthode cantonale d'estimation relative au calcul de la valeur locative se base sur la statistique des loyers et permet par conséquent de déterminer ladite valeur de manière à ce qu'elle corresponde au plus près à la valeur du marché du logement.

Il ressort du bulletin d'informations fiscales de la commission intercantonale d'information fiscale intitulée "L'imposition de la valeur locative" datée de juin 1999, que la valeur locative fédérale brute en matière d'IFD se détermine, à Genève, sur la base d'un questionnaire dont les critères objectifs sont la surface habitable, le type d'habitation, l'aménagement, la vétusté, les nuisances éventuelles ainsi que la situation

générale du logement. Cette valeur locative brute est adaptée à l'indice genevois des loyers.

Au vu de ce qui précède, il y a lieu de retenir que la méthode genevoise respecte l'exigence légale relative à la prise en considération des conditions locales telle qu'elle figure à l'article 21 alinéa 2 LIFD.

7. Les recourants invoquent encore comme grief à l'appui de leur recours la violation du principe de l'égalité de traitement entre propriétaires de villas genevois et ceux des autres cantons suisses, notamment du canton de Vaud.
8. a. En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par la généralité et l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique. D'après les principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée (ATF 118 Ia 3; cf. D. YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, Rapports et communications à la Société suisse des juristes, Fasc. 2, 1992, p. 157).
- b. La complexité des faits à régler et le nombre de paramètres entrant en considération pour apprécier les situations à comparer peut rendre très difficile, voire impossible, une réglementation schématique et générale apte à tenir compte de tous les éléments en présence, souvent contradictoires, et à réaliser une égalité absolue. A vouloir assurer une égalité parfaite dans le cadre d'une seule comparaison, le législateur court le risque de créer par la même occasion une inégalité au préjudice d'autres catégories de contribuables. Or, lorsqu'un domaine à régler présuppose l'existence d'un schématisme important, le principe d'égalité de traitement (tel qu'il ressort de l'article 4 aCst. féd.) n'exige pas que tous les contribuables soient traités d'une manière rigoureusement égale, quelle que soit leur situation personnelle; sous réserve des cas où le tarif conduit à une inégalité flagrante, la norme constitutionnelle ne peut que garantir globalement l'égalité de traitement entre les justiciables (ATF 118

Ia 4).

c. Le principe d'égalité de traitement est respecté par l'imposition du revenu de jouissance, concrétisé sous forme de valeur locative, auprès du propriétaire qui habite son logement, alors que le propriétaire qui loue le sien est imposé sur un revenu en espèces, constitué par le loyer encaissé. Le respect du principe d'égalité de traitement entre ces différentes catégories de contribuables (ainsi qu'entre propriétaires et locataires) exige également que la valeur locative soit indexée au prix du marché, c'est-à-dire adaptée en fonction des loyers en vigueur sur le marché du logement. Si le locataire paie nécessairement un loyer correspondant au prix du marché, l'égalité de traitement exige impérativement que le propriétaire se réservant une habitation dans son propre immeuble soit soumis aux mêmes règles (cf. C. RUSCONI, op. cit., p. 45).

9. Le principe de l'imposition proportionnée à la capacité contributive (ou principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique) exige que chaque citoyen contribue à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens. Ce principe déploie ses effets tant au plan de l'égalité de traitement horizontale que de l'égalité verticale. Des circonstances essentiellement différentes doivent conduire à une charge fiscale différente (équité verticale), alors que des circonstances semblables doivent conduire à une charge fiscale semblable (équité horizontale) (cf. J.-M. RIVIER, op. cit., p. 85).

Le Tribunal fédéral accepte, dans le cadre de procédures de masse telles que les taxations fiscales, des simplifications de procédure qui, nécessairement, portent atteinte jusqu'à un certain point aux particularités d'un cas individuel et de ce fait ne garantissent pas sans restriction l'égalité de traitement dans toute la mesure souhaitable (cf. ATF 114 Ia 221; 123 II 9; du 13 février 1998, RDAF 1998 441).

Selon une jurisprudence du Tribunal fédéral, les méthodes d'estimation conduisent obligatoirement à une certaine globalisation et schématisation qui ne peuvent pas tenir compte de tous les aspects individuels. Cependant, un tel résultat est inévitable, pour des raisons pratiques touchant également à l'économie de la taxation; dans une certaine mesure, ce désavantage est

aussi acceptable, même si, par là, l'égalité de traitement ne peut pas être entièrement garantie. On considère qu'un résultat est insoutenable ou en violation crasse de la loi si la valeur prise pour déterminer la valeur locative est plus élevée que le prix effectivement offert sur le marché (ATF du 3 novembre 2000, publié in RF 56 (2001) 414).

En l'espèce, dans la mesure où la législation fédérale fonde l'établissement de la valeur locative d'un immeuble sur un critère susceptible de varier d'un canton à l'autre ("compte tenu des conditions locales"), il convient de retenir que l'indexation de la valeur locative brute à l'indice genevois des loyers respecte le principe d'égalité de traitement.

10. Le recours sera ainsi rejeté. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 17 juillet 2002 par Madame et Monsieur V_____ contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 12 juin 2002;

au fond :

le rejette;

met à la charge des recourants un émolument de CHF 1'000.-;

dit que, conformément aux articles 97 et suivants de la loi fédérale d'organisation judiciaire, le présent arrêt peut être porté, par voie de recours de droit administratif, dans les trente jours dès sa notification, par devant le Tribunal fédéral; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire; il est adressé en trois exemplaires au moins au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14; le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyen de preuve, doivent être joints à

l'envoi;

communique le présent arrêt à Me Sandro Vecchio, avocat des recourants, à l'administration fédérale des contributions, à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct et l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Paychère, Schucani, Mmes Bonnefemme-Hurni, Bovy, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste : le président :

C. Del Gaudio-Siegrist Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme M. Oranci