

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1174/2009-ICC

ATA/PROJET

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 9 mars 2010

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE
ADMINISTRATIVE**

et

Madame R_____

représentée par la fiduciaire Patrick Tritten, mandataire

EN FAIT

1. Madame R_____, domiciliée 11 chemin Y_____ à Vandoeuvres, est contribuable dans le canton de Genève.
2. Elle est propriétaire d'une villa construite en 2003 qu'elle occupe depuis le 1^{er} août 2003.
3. Le 13 mars 2004, elle a retourné à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) le questionnaire adressé aux propriétaires d'appartements et de villas, en vue d'établir la valeur locative de leurs biens immobiliers. Elle y déclarait la propriété d'une maison individuelle dont la surface de parcelle était de moins de 1'200 m², comportant cinq pièces et une surface habitable de 190 m². Il ressortait de la prise en considération de tous les paramètres déclarés, une valeur locative de base de CHF 34'848.-, laquelle multipliée par un coefficient de vétusté de 1,1 aboutissait, compte tenu d'une adaptation à l'indice genevois des loyers de 13,8 %, à une valeur locative brute de CHF 43'622,70.
4. Dans sa déclaration fiscale 2003, déposée le 29 juin 2004, la contribuable a déclaré, pour le calcul de l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC 2003), pour la villa de Vandoeuvres, une valeur locative de CHF 17'449.-.
5. Le 12 décembre 2005, l'AFC a communiqué à la contribuable son bordereau ICC 2003. Le revenu brut imposable s'élevait à CHF 210'955.-. Le montant admis à titre de rendement d'immeuble occupé par le propriétaire pour Vandoeuvres s'élevait à CHF 21'424.-.
6. La contribuable a réclamé le 13 décembre 2005 auprès de l'AFC contre ce bordereau.
7. L'AFC a admis cette réclamation et rectifié le 26 février 2006 le bordereau du 12 décembre 2005.

La valeur locative de l'immeuble occupé par la propriétaire était ramenée à CHF 20'473.- et le revenu brut imposable à CHF 210'004.-. Eu égard au dossier en sa possession, la surface habitable retenue pour déterminer la valeur locative de la villa était fixée à 232 m², soit 191 m² pour le rez-de-chaussée et 41 m² pour le sous-sol correspondant à la moitié de la surface des pièces de celle-ci. Le critère déterminant pour la qualification d'une surface habitable était l'affectation effective des locaux. Les pièces en sous-sol aménagées en salle de gymnastique, atelier, et autres devaient donc être prises en considération pour la détermination de la valeur locative, sa pratique étant de tenir compte de la surface à raison de 50 %.

8. Un plan des divers niveaux de la villa avait été transmis à l'AFC. L'accès au sous-sol se faisait par un escalier qui aboutissait à un espace intitulé sur le plan "dégagement", d'une surface de 42 m², composée de celle de l'escalier précité et de celle de plusieurs couloirs qui à partir de celui-ci permettaient d'accéder aux divers pièces de ce sous-sol. Il s'agissait d'un "atelier" de 22 m², d'une "salle de gymnastique" de 19 m², ainsi que d'autres locaux dont les dimensions n'étaient pas mentionnées, tels "un local de bains", "un cellier", "un abri antiatomique", "un wc", "une buanderie" et "une chaufferie".

9. Le 24 juillet 2006, la contribuable a interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission), remplacée depuis le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la CCRA).

L'AFC n'avait pas à tenir compte des m² du sous-sol pour fixer la valeur locative, même si les collaborateurs de celle-ci lui avaient expliqué n'avoir pris en compte que 42 m² représentant la surface de la pièce atelier, 19 m² pour la pièce salle de gymnastique et 40 m² de corridor et dégagement. Comme elle habitait seule dans la villa, elle n'avait besoin que de trois ou quatre pièces au rez-de-chaussée et elle n'utilisait pas les pièces situées au sous-sol, même si elle les avait dénommées atelier et salle de gymnastique. Compte tenu de ses problèmes de santé, elle n'allait jamais au sous-sol. Les pièces en question étaient plutôt des réduits dans lesquels elle stockait des meubles. Concernant les surfaces, le corridor et le dégagement situés dans le sous-sol, ces m² ne devaient pas être comptés dans la surface habitable. Au surplus, les surfaces d'escalier étant comptées à tort dans les surfaces retenues à titre de dégagement, on ne devait en tous les cas ne retenir qu'une surface de 34,6 m², selon son architecte.

10. Le 2 novembre 2006, Mme R_____ a écrit à la commission. Elle se demandait si l'AFC n'avait pas appliqué la règle des pièces mansardées des greniers pour calculer la surface habitable au sous-sol. Elle se référait à l'art. 77 de la loi sur les constructions et les installations diverses du 14 avril 1988 (LCI - L 5 05).

11. Le 23 mars 2007, l'AFC a répondu au recours en concluant à son rejet. Pour calculer la surface habitable, il y avait lieu de se référer aux indications figurant dans le questionnaire que la recourante avait rempli le 13 mars 2004. La valeur de 232 m² avait été déterminée en additionnant les surfaces de chaque pièce ressortant des plans fournis. Pour le sous-sol, la surface à prendre en compte était de 82 m² dont seule la moitié avait été reconnue conformément aux indications du questionnaire.

12. Sur invite de l'AFC du 26 mars 2007, la contribuable lui a indiqué, le 11 avril 2007, qu'elle était d'accord d'admettre que les surfaces correspondant à l'atelier et à la salle de gymnastique soient comptabilisées à 50% puisque dans son

cas il s'agissait de locaux situés à la cave. Cela représentait une surface de 20,6 m². Pour le dégagement et corridor, elle était d'accord, pour clore le litige rapidement et d'accepter que l'on retienne une surface de 7,86 m² correspondant aux 50% de la surface des corridors. Elle considérait ainsi que c'était une surface habitable de 191 m² qui devait devoir être retenue, mais qu'elle pourrait accepter 220 m² si c'était la loi et qu'elle était appliquée à tout le monde.

13. Le 13 avril 2007, Mme R_____ a écrit à l'AFC. Sa fiduciaire lui avait dit vouloir encore étudier la situation avant de se déterminer. L'AFC devait donc tenir en suspens son courrier du 11 avril 2007.
14. La commission, à la suite de ce dernier courrier, a accordé à la recourante un délai au 31 mai 2007 pour se prononcer sur le maintien ou le retrait de son recours.
15. Le 4 mai 2007, le mandataire de la recourante a écrit à l'AFC. Il fallait laisser la cause en suspens jusqu'à connaissance d'un arrêt du tribunal de céans dans une cause parallèle. Sur le fond du litige, selon les plans du sous-sol, il n'y avait pas de fenêtres et la hauteur de celui-ci était de 2,23 m². Dès lors, en aucun cas, le sous-sol ne pouvait être déclaré habitable.
16. L'AFC ayant indiqué à la commission qu'elle n'entendait pas dupliquer, cette dernière a écrit à Mme R_____ pour l'informer que l'échange d'écritures était clos.
17. Le 5 février 2008, le mandataire de la recourante a écrit à la commission. Il se référait, sans en donner les indications, "à la dernière décision du Tribunal fédéral qui accepte le fait que les surfaces au sous-sol qui ne sont pas habitables, mais admise en droit fiscal, de renoncer à faire valoir ce point de vue (sic)". Il estimait que le recours devait être maintenu « pour l'appréciation des surfaces au sous-sol ». En fait, il ne pouvait y avoir « que la partie salle de gym, pour 19 m², à prendre en considération pour 50 % de sa surface, soit 9,50 m²". La surface totale habitable était de 200 m² arrondis. L'état de santé déficient de Mme R_____ impliquait de retenir une sous-occupation. De ce fait, les deux pièces au sous-sol ne devaient pas être prises en compte. Suite "à l'arrêt récent du Tribunal fédéral", il renonçait à invoquer le critère d'habitabilité du sous-sol".
18. Le 11 juillet 2008, le mandataire de la recourante a écrit à la commission. Suite à "l'arrêt du Tribunal fédéral pour les surfaces en sous-sol" (dont il ne donnait pas les références), il s'était permis de revoir complètement la valeur locative et de vérifier les surfaces exactes à prendre en compte, selon les plans annexés à son courrier du 4 mai 2007. Le nombre de m² à prendre en considération était de 170 m².

19. Le 18 juillet 2008, l'AFC a répondu au mandataire de Mme R_____ . L'arrêt du Tribunal fédéral du 8 janvier 2008, qu'il citait, indiquait clairement que les surfaces en sous-sol, à l'exclusion des caves et locaux de service, devaient être prises en considération dans le calcul de la valeur locative à concurrence de 50 %. Il retenait que la notion de surface habitable de droit fiscal genevois n'était pas identique à celle du droit de la police des constructions. Il était justifié d'intégrer les locaux au sous-sol dans le calcul des surfaces habitables car ces locaux augmentaient la valeur du bien immobilier. C'était en fonction de ces critères que l'AFC avait déterminé la valeur locative litigieuse. Une copie de ce courrier était adressée à la commission.
20. Le 24 juillet 2008, le mandataire de la recourante a écrit à la commission. Dans le courrier du 18 juillet 2008, l'AFC allait trop loin dans son appréciation sommaire du cas. Elle faisait preuve d'une évidente mauvaise foi dans le traitement de cette affaire. La commission était priée de bien vouloir examiner ce cas particulier de façon réaliste et non sur des "divagations dangereuses pour tous".
21. Le 9 mars 2009, la CCRA, à laquelle la cause avait été transmise, a rendu une décision. Le recours était admis partiellement et la cause renvoyée à l'AFC pour nouvelle taxation dans le sens des considérants.

Suite à l'arrêt du Tribunal fédéral, cause 2C.469/2007 du 8 janvier 2008, la pièce de 22,3 m² désignée comme "atelier" sur les plans de l'immeuble constituait une pièce dont la surface pouvait être retenue pour calculer la valeur locative. Contrairement aux autres locaux du sous-sol qui étaient équipés de saut-de-loup, cette pièce et la salle de gymnastique disposaient chacune d'une fenêtre de 1,50 m². Le fait que la recourante allègue ne pas utiliser ce local n'était pas pertinent.

En revanche, s'agissant de la surface 42 m², intitulée "dégagement" sur le plan, constituée de passages et d'un large corridor, elle ne correspondait qu'à un lieu de passage non habitable dont la fonction principale était de conduire aux divers locaux de services et aux deux pièces précitées, au contraire des couloirs du rez-de-chaussée qui faisaient partie intégrante de l'espace habitable, lequel était chauffé et meublé en conséquence. De ce fait, ce dégagement ne constituait pas un espace fermé susceptible d'apporter véritablement une plus-value à la maison sur le marché immobilier. La surface habitable admise par la commission était ainsi de 191 m² pour le rez-de-chaussée plus 21 m² pour le sous-sol, soit le 50 % de 41,3 m² (représentés par la surface de la salle de gym en 19 m² et l'atelier en 22,3 m² arrondi à 42 m²).

22. Le 31 mars 2009, l'AFC a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision précitée. Elle conclut à l'annulation de cette décision et à la confirmation de sa propre décision du 26 juin 2006.

Elle contestait le raisonnement de la commission au sujet de la non prise en considération de la surface de l'espace intitulé sur le plan "dégagement", situé au sous-sol. Quelque soit son lieu de situation (sous-sol, rez-de-chaussée ou étage), un hall apportait une plus-value au bien immobilier. Le dégagement en question permettait de desservir et de séparer les pièces de vie et augmentait sans conteste la surface du bien immobilier ainsi que, par là-même, sa valeur sur le marché immobilier. La distinction établie par la commission était clairement arbitraire. Son argumentation, relative à l'absence de chauffage dans le hall du sous-sol et le fait que, contrairement à celui situé au rez-de-chaussée, se situant au sous-sol il ne pouvant servir que de lieu de passage, était pure spéculation. En outre, la non prise en considération de cet espace du sous-sol pour la détermination de la valeur locative allait clairement à l'encontre des indications données dans le questionnaire destiné aux propriétaires d'appartements et de villas, dont l'application avait été implicitement confirmée par le Tribunal fédéral dans son arrêt du 8 janvier 2008.

23. La CCRA a transmis son dossier le 13 mai 2009 en persistant dans les considérants et le dispositif de sa décision.

24. Le 15 mai 2009, Mme R_____ a répondu au recours. Elle conclut au rejet de celui-ci et à la confirmation de la décision de la CCRA. Le «dégagement» litigieux situé au sous-sol desservait uniquement les locaux considérés comme non habitables car il était possible d'accéder directement par l'escalier à la salle de gymnastique et à l'atelier. Pour qu'il y ait habitabilité, les surfaces en sous-sol devaient remplir des critères de confort identiques à celles hors sous-sol, soit être au moins chauffées, bénéficier de fenêtres, sol, parquet ou moquettes, crépi ou tapisseries au mur, électricité, luminaires, etc. L'AFC devait être condamnée à des dépens de CHF 5'000.- "afin de tempérer son acharnement".

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A al. 1 et 2 de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 53 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) et art. 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10).

2. En matière d'imposition du revenu, l'imposition cantonale doit porter sur le rendement de la fortune y compris la valeur locative de l'habitation du contribuable dans son propre immeuble (art. 7 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14). La valeur locative ne correspond pas à un revenu fictif. Si le propriétaire ne perçoit pas de revenus en espèces, il en perçoit en

nature qui est une valeur économique correspondant au loyer qu'il aurait pu obtenir d'un tiers en louant son logement (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007, par. 7 n° 165, p. 128). Pour déterminer la valeur locative, le législateur cantonal dispose de plus de souplesse qu'en droit fédéral., l'art. 7 LHID ne prévoyant pas de règles plus sévères que le respect du principe d'égalité de traitement garanti par l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101 (X. OBERSON, op. cit., par. 7, n° 166, p. 128).

3. Le litige concerne l'imposition cantonale et communale de l'exercice 2003. Il est ainsi encore soumis aux dispositions de la loi sur l'imposition des personnes physiques - impôts sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP - IV D 3 14) ainsi qu'au règlement d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques impôts sur le revenu (revenu imposable) du 14 novembre 2001 (aRIPP - IV) qui ont été remplacés le 1er janvier 2010 par la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).
4. a. Est imposable la valeur locative des immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété (art. 7 al. 1 let. b aLIPP - IV). Sous l'égide de cette dernière loi, le système d'imposition de la valeur locative en usage à Genève correspond au système d'imposition du droit fédéral (art. 21 al. 1 let. de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; X. OBERSON, op. cit., par. 7, n° 170, p. 130).
- b. La valeur locative est déterminée en tenant compte des conditions locales. Le loyer théorique des villas occupées 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 (art. 7 al. 2 aLIPP - IV). Elle doit tenir compte également des loyers usuels pratiqués dans la localité pour le logement semblable. (art. 2 aRIPP - IV).
- c. A Genève, la valeur locative des biens immobiliers occupés par leurs propriétaires est calculée par l'AFC, tant pour l'ICC que pour l'imposition fédérale, à partir des réponses données par les contribuables concernés au "questionnaire destiné aux propriétaires d'appartement et de villa". Une valeur locative brute est déterminée d'après une valeur locative de base qui est fonction de la surface habitable et du nombre de pièces. La valeur locative de base est ensuite multipliée par des coefficients pour tenir compte du type d'habitation, de l'aménagement, de la vétusté, des nuisances et de la situation. Le résultat est finalement adapté à l'indice genevois des loyers. La valeur locative brute obtenue fera ensuite l'objet de pondération en fonction de la durée d'occupation et du taux d'effort (art. 7 al. 2 aLIPP-IV).

Dans le questionnaire précité, le calcul du nombre de pièces inclut toutes les pièces du logement y compris la cuisine mais sans les salles de bain et cabinet de toilette. Est comptée comme une demie pièce celle qui est d'une surface inférieure

à 9 m². En cas de sous-occupation, les pièces vides ou aménagées comme réduit sont retenues à concurrence de 50 %.

Quant à la surfaces habitable, il s'agit de la surface exacte des pièces habitables, cuisine, salle de bain et cabinet de toilette, hall, vestibules, vérandas fermées, escaliers intérieurs, combles habitables et mansardes dès lors que la distance du sol au toit était supérieure à 1,5 mètres). Les surfaces des pièces vides ou des locaux annexes tels que les réduits sont comptabilisés à 50 %. Ne sont pas comptabilisés les galetas habitables, balcons, terrasses galeries, caves et autres locaux de services (buanderie, étendages), garages et remises.

d. Selon le Tribunal fédéral, les locaux doivent être pris en considération dans la mesure où ils ont une valeur locative pour eux-mêmes ou qu'ils augmentent celles de l'ensemble de l'immeuble. Le fait que leur usage soit limité par leur configuration, notamment s'il s'agit de locaux en sous-sol, s'ils sont d'accès difficiles, influe sur leur valeur locative, mais ne justifie pas de la supprimer si elle a une valeur dans le marché immobilier (Arrêt du Tribunal fédéral 2C 469/2007 du 8 janvier 2008 consid. 3.1). Ainsi, une salle de jeux a une valeur sur le marché immobilier et doit être pris en compte dans le calcul de la valeur locative litigieuse, même si elle ne peut servir à l'habitation en vertu du droit des constructions. Il serait donc contraire au droit fédéral de ne pas la prendre en considération dans la fixation de la valeur locative de l'immeuble (Arrêt du Tribunal fédéral précité consid. 3.2).

5. En l'espèce, la commission se fondant sur l'arrêt du Tribunal fédéral précité, a admis que la salle de gymnastique et l'atelier situés au sous-sol de la villa devaient entrer en considération pour le calcul de la valeur locative, leur surface devant être comptée à raison du 50% de celles-ci. Cette question ne fait plus l'objet de contestations. En revanche, le litige subsiste au sujet de la prise en considération ou non du dégagement d'une surface totale de 42 m² donnant accès à ces pièces et à divers autres locaux de services non comptabilisés dans le calcul de la valeur locative, selon les critères de l'AFC.

A ce stade du différend fiscal, la seule question qui reste à trancher est de savoir si le "dégagement" de 42m² situé au sous-sol de la villa de la recourante, constitue une surface habitable au sens de l'art. 7 al. 2 aLIPP - IV.

Techniquement, au vu du plan du sous-sol versé à la procédure, cet espace constitue un hall permettant d'accéder à des locaux habitables au sens de la disposition légale précitée ainsi qu'à des locaux de services qui ne sont pas reconnus comme tels. Selon le questionnaire de l'AFC, un hall fait partie des catégories de locaux considérés comme pièce habitable. La CCRA et l'intimée remettent pas en question ce principe puisqu'elles admettent que le hall du rez-de-chaussée doit être considéré comme tel. En revanche, elles considèrent qu'une distinction doit être introduite pour la détermination des surfaces à retenir dans le

calcul de la valeur locative lorsque un tel hall ne fait pas partie intégrante de l'espace habitable et que les couloirs qui le composent constituent un espace qui n'est ni chauffé, ni meublé, ni décoré.

Une telle distinction n'a cependant pas à être faite. L'utilisation effective ou non d'un hall situé au sous-sol, partant son aspect extérieur ou son confort, ne sont pas des éléments relevant pour déterminer si cette surface doit être prise en considération dans le calcul de la valeur locative. Ce qui compte est de savoir si l'espace considéré apporte par lui-même une plus-value à l'immeuble ou augmente celle de la villa.

En l'occurrence, c'est par l'utilisation de ce "dégagement" - escalier inclu selon le questionnaire de l'AFC - qu'il est possible d'accéder aux deux locaux du sous-sol retenus comme habitables par celle-ci. En outre, c'est par ce hall que l'on peut accéder aux autres locaux de la cave. Même si ces derniers ne font pas parties des pièces habitables selon les critères retenus par l'AFC, ils répondent à un besoin pour le fonctionnement général de la villa. Leur existence contribue donc à asseoir la valeur de celle-ci, si bien que le hall du sous-sol qui permet d'y accéder apporte une plus-value à l'ensemble. Il doit donc, à l'instar de celui du rez-de chaussée, entrer dans la catégorie des pièces à prendre en considération pour le calcul de la valeur locative selon l'art. 7 al. 2 aLIPP - IV. Dans la mesure où elle dénie cela, la décision de la CCRA du 9 mars 2009 doit être annulée.

6. Le recours de l'AFC sera admis. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de Madame R_____ (art. 87 al. 1 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 31 mars 2009 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 9 mars 2009 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 9 mars 2009 ;

rétablit la décision de l'administration fiscale cantonale du 13 décembre 2005 ;

met un émolument de procédure de CHF 1'000 .-à la charge de Mme R_____ ;

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 Mme R_____ soit pour elle à son mandataire la fiduciaire Patrick Tritten, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj.:

M. Tonossi

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :