

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4500/2005-FIN

ATA/91/2006

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 14 février 2006

dans la cause

Madame et Monsieur M_____
représentés par Me Pietro Sansonetti, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Madame et Monsieur M _____ (ci-après : les époux M _____ ou les contribuables ou encore les recourants), de nationalité étrangère, sont domiciliés au lieu-dit Château X _____. Ils ont pris à bail cette maison de maître par contrat du 9 juin 1995, passé avec la société immobilière D _____ S.A. (ci-après : la SI). L'acte liant les parties prévoit en son article 6 un loyer mensuel net de CHF 10'000.-, payable à partir du 1^{er} septembre 1995, du fait des travaux à accomplir. Selon l'article 10 dudit bail, tous les travaux de rafraîchissement et de rénovation intérieurs seraient supportés par les locataires, qui étaient tenus de soumettre leurs projets au préalable au bailleur pour approbation. Ils restaient acquis au bailleur, qui devait toutefois rembourser aux locataires, *pro rata temporis* sur la base de soixante mois de bail, les travaux financés par ces derniers. Selon l'article 15 du bail, les locataires devaient remettre une caution bancaire équivalent à six mensualités, soit CHF 60'000.-. Enfin, selon l'article 38, sous réserve de stipulation contraire, les règles et usages locatifs en vigueur dans le canton de Genève ainsi que les dispositions du code fédéral des obligations étaient applicables.

Le 9 juin 1995 toujours, une banque de la place a émis une garantie pour bail à loyer d'un montant de CHF 60'000.-, faisant référence à l'article 257e de la loi fédérale complétant le code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220).

2. Le même jour, la SI a consenti un droit de préemption aux locataires.

Selon deux avenants au bail, l'un du 9 juin 1995 et l'autre du 25 juillet 1995, les travaux financés par les locataires et qui pourraient faire l'objet, le cas échéant, d'un remboursement *pro rata temporis* étaient évalués à CHF 600'000.-. De surcroît, des travaux à la charge du bailleur, d'un montant de CHF 144'000.- seraient également financés par les locataires, en échange d'une réduction du montant du loyer de CHF 10'000.- à CHF 4'000.- pour la période du 1^{er} septembre 1995 au 30 août 1997.

3. Par convention non datée, M. M _____ et l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) ont convenu que le contribuable serait imposé sur la base d'une dépense annuelle de CHF 500'000.- pour les années 1997 à 2000, sous réserve de prorogation. Ce montant ne pouvait être inférieur à cinq fois la valeur locative des locaux occupés par le contribuable comme locataire, actionnaire-locataire ou propriétaire. Quant au montant de l'impôt sur les dépenses annuelles, il ne pouvait être inférieur à celui qui serait calculé selon le régime du droit commun.

4. Le 5 avril 2002, les époux M_____ ont informé l'AFC qu'ils étaient en litige avec le bailleur et que certains éléments de fait relatifs à la qualification de versements opérés par eux au bénéfice du bailleur avaient été portés à la connaissance du Parquet du Procureur général par la juridiction civile concernée. Leur conseil demandait dès lors à être reçu par l'AFC.

5. Le 9 avril 2002, l'AFC a informé les intéressés qu'elle ouvrait une procédure de rappel d'impôts au sens des articles 59 et 69 et suivants de la loi sur la procédure fiscale (ci-après : LPfisc), ainsi qu'en application des dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) pour les années 1995 et 1996, 1997 et 1998, 1999 et 2000.

6. Le 31 mai 2002, la Chambre d'appel en matière de baux et loyers a rendu un arrêt dans la cause opposant les époux M_____ à la SI.

Elle a annulé le congé notifié aux locataires le 12 octobre 1999 pour l'échéance du 9 juin 2000. A teneur de cet arrêt, la SI avait soutenu, devant le Tribunal des baux et loyers que le loyer mensuel du château X_____ s'élevait à CHF 20'000.-, car le montant de CHF 600'000.- investi par les locataires dans la rénovation intérieure de cet édifice devait être considéré comme une forme de loyer, de sorte que le coût mensuel pour les locataires s'était élevé à CHF 20'000.- pendant la durée initiale de cinq ans.

7. Le 21 août 2002, les contribuables se sont déterminés par écrit auprès de l'AFC.

Lorsqu'ils avaient pris à bail la maison de maître propriété de la SI, ils avaient convenu d'un loyer mensuel de CHF 10'000.-. Ils avaient en outre accepté d'assumer une série de travaux de réfection, pour un montant de CHF 600'000.-, remboursable au *pro rata temporis* sur une durée de soixante mois de bail au cas où ils renonceraient à exercer leur droit de préemption. Dans toutes autres hypothèses, les montants acquittés par les locataires resteraient acquis au bailleur. Ils avaient en outre financé une seconde série de travaux pour un montant total de CHF 144'000.-, qui leur avait été remboursé par compensation avec le loyer dû. Une troisième série de travaux avait donné lieu à un paiement en espèces pour un montant de CHF 144'000.- à l'actionnaire de la SI.

8. Le 18 novembre 2002, la 1ère cour civile du Tribunal fédéral a annulé l'arrêt de la Chambre d'appel, constaté la validité du congé donné aux époux M_____ le 12 octobre 1999 et prolongé le bail jusqu'au 9 juin 2003.

A teneur du deuxième considérant en droit de cet arrêt, les locataires savaient qu'ils devaient assumer le coût des travaux, à hauteur de CHF 600'000.- sur soixante mois, c'est-à-dire à raison de CHF 10'000.- par mois. Ils avaient accepté cette clause en vertu de la liberté contractuelle et ne pouvaient s'en

plaindre ultérieurement. Le Tribunal fédéral a encore admis que les soixante mois s'étaient écoulés, de sorte que les locataires ne pouvaient plus faire valoir aucune prétention de ce chef.

9. Le 29 novembre 2002, l'AFC a rendu une décision.

Elle a considéré que le contrat de bail conclu par les époux M_____ avec la SI s'écartait largement des stipulations d'un contrat classique. Le loyer réellement payé comprenait à la fois celui mentionné de CHF 10'000.- ainsi que les frais occasionnés par les travaux pour environ CHF 600'000.-, répartis sur soixante mois de bail, soit CHF 10'000.- supplémentaires par mois. Le loyer réel était ainsi de CHF 20'000.- et il correspondait à celui qu'un tiers indépendant aurait payé pour le même objet. Si les époux M_____ s'étaient contentés de payer un loyer de CHF 10'000.-, ils se seraient retrouvés locataires d'une maison délabrée, voire insalubre, qui n'aurait pas correspondu à leur niveau de vie. Il fallait ainsi admettre un loyer annuel de CHF 240'000.-, dont le quintuple s'élevait à CHF 1'200'000.- et devait être retenu en tant que minimum de leur dépense annuelle. En conséquence, le fisc a émis quatre bordereaux de rappel aux montants suivants :

<u>Périodes fiscales</u>	<u>Suppléments d'impôts</u>	<u>Intérêts de retard</u>
1997	210'948,55	36'716,75
1998	251'301,50	33'688,35
1999	240'030,75	24'376,45
2000	226'010,60	15'607,30
Total	928'291,40	

10. L'administration a encore infligé aux intéressés une amende pour faute légère au sens de l'article 69 alinéa 2 LPfisc d'un montant de CHF 309'430,00.

11. Le 20 décembre 2002, les époux M_____ ont formé une réclamation contre la décision de l'AFC.

La somme de CHF 600'000.- ne devait pas être comprise comme un complément au loyer, mais au contraire comme une avance sur le prix d'acquisition. C'était en raison du litige civil entre les contribuables et la SI que cette dernière avait allégué que les CHF 600'000.- investis par les contribuables faisaient parties du montant du loyer. Les époux M_____ reconnaissent tout au plus devoir être imposés sur la base d'une dépense annuelle de CHF 600'000.- soit le quintuple du montant du loyer annuel (5 * CHF 120'000.-). En conséquence, ils avaient arrêtés à CHF 215'877,50 la somme qu'ils devaient au

titre du rappel d'impôt et de l'amende, augmentés des sommes dues au titre de l'IFD pour les périodes fiscales 1997/1998 et 1999/2000, soit CHF 66'423,73, le total général s'élevant ainsi à CHF 282'301,23.

12. Le 3 février 2003, les contribuables ont complété leur réclamation en déposant les arrêts rendus le 18 novembre 2002 par le Tribunal fédéral sur recours de droit public et en réforme dans le cadre du litige civil les opposant à la SI.

13. Le 11 mars 2003, l'AFC a rejeté la réclamation.

Le loyer convenu, de CHF 10'000.- correspondait à celui d'un immeuble délabré. Si la SI avait financé elle-même les travaux et reporté sur les locataires les frais de ceux-ci, le montant du loyer se serait élevé à CHF 20'000.-, somme qu'un tiers aurait dû payer pour un objet de la même qualité. Le capital de CHF 600'000.-, dépensé par les contribuables, ne correspondait pas à une avance sur le prix d'acquisition du château X_____, mais au financement des travaux de rafraîchissement et de rénovation intérieure qui aurait dû être supporté par le bailleur. Le loyer annuel s'élevait ainsi à CHF 240'000.- et son quintuple à CHF 1'200'000.-.

14. Le 10 avril 2003, les époux M_____ ont recouru contre la décision rendue sur réclamation par l'AFC auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la CCRMI).

Ils ont exposé que le manque de ressources financières de la SI lui aurait interdit d'exécuter elle-même les travaux de réfection et de rénovation nécessaires. A teneur du contrat de bail, le loyer mensuel net s'élevait à CHF 10'000.- et les recourants avaient accepté de prendre à leur charge des travaux de réfection pour un montant de CHF 600'000.-. Ils avaient notamment payé des travaux supplémentaires pour un montant de CHF 144'000.-, ce qui avait conduit à une réduction du loyer à CHF 4'000.- pendant 24 mois. La SI avait soutenu devant le Tribunal des baux et loyers que le loyer mensuel de la maison était en réalité de CHF 20'000.-, le montant cumulé des travaux effectués par les locataires devant être considéré comme un complément de loyer. Les recourants ont exposé que l'AFC s'était écartée de l'interprétation donnée au contrat de bail à loyer tant par la Chambre d'appel que par le Tribunal fédéral. Admettre que le loyer réel de la maison de maître était de CHF 20'000.- par mois revenait à faire payer aux recourants, qui l'avaient acquise ultérieurement, deux fois le prix des travaux.

15. Le 27 août 2003, l'AFC a répondu au recours déposé par devant la CCRMI.

Le litige par devant la juridiction civile n'avait pas eu pour objet la détermination du montant du loyer, mais le caractère abusif ou non du congé donné et l'éventuelle prolongation du bail. Le litige devait être examiné

uniquement en application des dispositions légales en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, soit l'ancienne loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (aLCP - D 3 05). L'impôt forfaitaire n'était pas un privilège fiscal, mais un mode particulier de perception de l'impôt, fondé sur la dépense du contribuable. Il fallait donc s'intéresser au train de vie du contribuable et des personnes qui étaient à sa charge, le montant du loyer dont celui-ci s'acquittait ou la valeur locative du bien immobilier qu'il possédait ne constituant que des indices. Les recourants avaient admis que le château loué se trouvait dans un état d'usure avancé. Ils s'étaient acquittés du montant des travaux nécessaires, somme qui devait être comprise comme un supplément, voire une avance de loyer. Les recourants avaient allégué également que la SI ne disposait pas des fonds nécessaires pour les travaux. Il fallait admettre ainsi que tant le loyer mensuel convenu que les charges additionnelles supportées par les contribuables faisaient partie de leur train de vie et qu'une imposition sur une base annuelle de CHF 1'200'000.-, soit le quintuple d'un loyer annuel de CHF 240'000.-, était justifiée. S'agissant de l'amende, les contribuables en avaient admis le principe.

Le 24 septembre 2003, les recourants ont répliqué.

16. Le 22 octobre 2003, l'AFC a dupliqué. Le 6 août 2004, les contribuables ont informé la CCRMI qu'ils s'étaient portés acquéreurs en date du 11 mai 2004 de l'ensemble des actions de la SI pour un montant de CHF 13'500'000.- et qu'ils avaient conclu le même jour un contrat de bail à loyer pour un montant mensuel net de CHF 10'000.-. Le 7 septembre 2004, l'AFC s'est exprimée à nouveau par écrit. M. M_____ s'était porté acquéreur de la SI pour un montant de CHF 13'500'000.- et avait signé un contrat de bail comportant un loyer mensuel de CHF 10'000.- en date du 11 mai 2004. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, dans le cas où une société immobilière offrait ses prestations à des conditions de faveur à ses membres, il convenait de retenir la valeur économique du bien considéré sur un marché libre et ouvert.
17. Le 14 novembre 2005, la CCRMI a rejeté le recours des époux M_____ en faisant application de l'article 4 aLCP et en considérant que les CHF 600'000.- investis par les locataires dans la rénovation du château devaient être considérés comme une forme de loyer, le montant total de CHF 20'000.- n'étant pas choquant au regard des caractéristiques de l'objet mis en location. Dès lors, l'administration avait fixé à juste titre à CHF 1'200'000.- les dépenses annuelles des contribuables pour les années 1997 à 2000, en application de l'article 4A lettre aLCP.
18. Le 20 décembre 2005, les époux M_____ ont déposé un recours contre la décision de la CCRMI.

Ils concluent à l'annulation de celle-ci, ainsi qu'à celle de l'émolument qui leur a été infligé et demandent à ce qu'une indemnité de procédure leur soit

allouée. Ils concluent enfin à ce que le dossier soit renvoyé à l'AFC pour l'émission de bordereaux de rappel pour les années 1997 à 2000 basés sur une dépense de CHF 600'000.- assortie d'une amende égale au tiers de l'impôt cantonal et communal ainsi calculés. Les autorités inférieures auraient dû procéder à un échange de vues avec la juridiction des baux et loyers pour l'interprétation du contrat de bail. Il n'existait aucune définition autonome en droit fiscal de la notion de loyer. La lettre du contrat de bail conclu par les recourants était claire, le loyer mensuel s'élevait à CHF 10'000.-. De surcroît, une garantie bancaire avait été émise à hauteur de CHF 60'000.-, ce qui correspondait à six mensualités de CHF 10'000.-. La CCRMI avait si mal compris le contrat de droit privé qu'il fallait qualifier sa décision d'arbitraire.

19. Le 20 janvier 2006, la CCRMI a déposé son dossier et informé le tribunal de céans que sa décision avait été reçue par les recourants le 28 novembre 2005.
20. Le 27 janvier 2006, l'AFC a répondu au recours. L'imposition selon la dépense frappait le train de vie des contribuables. Le but de cette institution n'était pas d'accorder un privilège à certains étrangers ou de les soumettre à un impôt minimum. Elle visait à obtenir, selon des règles particulières, que le contribuable assume la totalité de son devoir fiscal. Le loyer ou la valeur locative du logement occupé par le contribuable constituait un indice du train de vie de l'intéressé.

Les recourants n'auraient jamais accepté de vivre dans le domaine de X_____ sans que des travaux de réfection et de rénovation ne soient entrepris. Les frais relatifs à ces travaux faisaient partie de ceux occasionnés par le train de vie des contribuables en Suisse et devaient être pris en compte, en l'occurrence, au titre du loyer. La CCRMI avait admis de manière parfaitement soutenable que le loyer effectif du domaine loué par les intéressés s'élevait à CHF 20'000.- par mois. Le fait que les locataires ne puissent plus faire valoir de prétentions au remboursement des travaux à effectuer après cinq ans constituait également un indice permettant de considérer les sommes investies comme du loyer. Enfin, le montant convenu de la garantie était de CHF 60'000.-, soit trois mois de loyer.

21. Le 27 janvier 2006, 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. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 – LOJ – E 2 05 ; art. 53 al. 1^{er} de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc – D 3 17).

2. a. Les faits litigieux se sont déroulés avant l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2001, de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (LIPP-I – D 3 11).

b. En vertu du principe de la non-rétroactivité des lois, le nouveau droit ne s'applique aux faits antérieurs à son entrée en vigueur qu'à des conditions restrictives, lorsque la rétroactivité prévue par la loi est limitée dans le temps, ne conduit pas à des inégalités choquantes, est motivée par des intérêts publics pertinents et ne porte pas atteinte à des droits acquis (ATA/605/2005 du 13 septembre 2005, P. MOOR, Droit administratif, Vol. I, Berne 1988, p. 144 ; B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4e éd., Bâle 1991, p. 116).

En l'espèce, la LIPP-I ne prévoit aucun effet rétroactif, si bien que le présent litige doit être tranché au regard des dispositions applicables au moment des faits, comme l'a retenu à juste titre la CCRMI.

3. Le litige se circonscrit à la question de la détermination de la dépense annuelle des contribuables au sens de l'article 4A alinéa 1^{er} lettre a aLCP, selon lequel la dépense annuelle ne peut être inférieure à cinq fois le montant du loyer annuel ou, à défaut, du loyer annuel qui pourrait être obtenu, en cas de location à un tiers, des locaux non meublés dont disposent le contribuable et sa famille.

Afin d'appliquer correctement le système de l'imposition spéciale des étrangers, il convient tout d'abord d'en rappeler le but.

a. Selon la doctrine, l'imposition spéciale des étrangers ne vise pas des revenus d'une nature particulière, mais réside plutôt en des règles portant sur l'évaluation des revenus. Le revenu imposable est supposé correspondre à la dépense annuelle du contribuable et de sa famille. Il est fixé, en général, et dans une première approche à un multiple de la valeur locative du logement dont le contribuable est propriétaire. En tous les cas, l'impôt calculé sur le revenu supposé ne doit pas être inférieur à l'impôt sur les revenus de source suisse augmenté de l'impôt sur des revenus étrangers pour lesquels des dégrèvements conventionnels d'impôts sont requis et augmentés de l'impôt sur la fortune sur les immeubles étrangers, sur les biens mobiliers situés en Suisse, des capitaux mobiliers placés en Suisse des droits d'auteur et brevets exploités en Suisse (W. RYSER et B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse - impôts directs, 4^{ème} édition, Berne 2002, p. 185/186). L'impôt à forfait ordinaire est calculé soit sur la dépense du contribuable, soit sur les montants bruts de certains éléments du revenu si ces derniers sont plus élevés que la dépense. Celle-ci doit représenter au minimum un montant égal au quintuple du loyer ou de la valeur locative du logement occupé. L'étranger doit donc tenir compte des incidences fiscales du logement qu'il choisit de louer ou d'acheter au moment où il s'installe en Suisse, car le coût de cette habitation détermine la limite minimale de sa dépense imposable pour l'avenir (G. WILHELM, L'imposition des étrangers d'après la

dépense, Revue fiscale 1998, p. 74-82, spécialement p. 77). Pour déterminer la dépense, l'administration fiscale se fonde sur les frais correspondant au train de vie du contribuable (dont les dépenses de nourriture, de logement, d'habillement, de personnel, pour les activités culturelles, etc. ; Chr. STEINMANN, ECS 2004, p. 877-882, spécialement p. 878-879).

b. Quant à la jurisprudence, elle rappelle que la notion de la dépense annuelle englobe toutes les dépenses du contribuable, c'est-à-dire, d'une façon générale, les frais d'entretien exposés à l'étranger et à l'intérieur du pays (RDAF 1971 65, consid. 2 p. 66, RDAF 1965 251, p. 266 = SJ 1965 597, p. 598). L'imposition spéciale des étrangers ne constitue pas un forfait, mais l'application d'une loi générale à tous les contribuables de la même catégorie, le système du calcul basé sur le loyer annuel du logement du contribuable ne servant qu'à déterminer un minimum (RDAF 1969 44 = SJ 1969 125).

c. La réglementation d'autres cantons, à l'instar de celui de Berne, met en avant également la notion de train de vie, le quintuple du loyer ne constituant qu'un minimum (Ordonnance sur l'imposition d'après la dépense du 18 octobre 2000 – 661.312.21 [http://www.sta.be.ch/belex/f/661_312_21.html au 30 janvier 2006]).

En l'espèce, les parties au contrat de bail à loyer portant sur le domaine de X _____ ont pris des dispositions particulières. Les locataires ont accepté de financer les travaux de rafraîchissement et de rénovation nécessaires de la maison de maître à fonds perdus après une durée de bail de cinq ans. Il ne s'agit donc nullement d'une avance sur un éventuel achat du bien immobilier. Ils ont accepté également de financer d'autres travaux à la charge du bailleur et se les ont vu rembourser directement par une réduction du montant du loyer. Enfin, ils ont constitué une garantie bancaire dont le montant total est équivalent à trois mois d'un loyer de CHF 20'000.-. Ce dernier montant ne paraît nullement exagéré au regard des caractéristiques de l'objet loué. Il constitue manifestement une somme que les contribuables étaient disposés à investir dans leur logement. Elle permet donc de saisir de manière correcte leur train de vie, notion qui constitue la base même de l'imposition forfaitaire. Un impôt calculé sur une dépense annuelle de CHF 1'200'000.- est dès lors correct et correspond également au moyen dont disposent les contribuables qui ont investi plus de CHF 13'000'000.- pour acheter le domaine qu'ils avaient tout d'abord loué.

Ainsi donc, les recourants ont perdu de vue en cours de procédure que le montant mensuel de CHF 20'000.- dont la juridiction de céans considère certes qu'il représente le loyer de l'édifice loué par les contribuables, ne constitue qu'un indice du train de vie de ces derniers, lesquels peuvent être imposés par l'administration intimée sur la base d'une dépense annuelle de CHF 1'200'000.- sans que l'on puisse lui reprocher d'agir de manière illégale. En procédant ainsi, l'AFC a estimé correctement la dépense annuelle des contribuables et c'est à juste

titre que la CCRMI avait rejeté le recours des contribuables contre la décision de l'AFC du 29 novembre 2002, comportant des suppléments d'impôts cantonaux et communaux pour un montant total de CHF 928'291,40 ainsi que les intérêts de retard y relatifs et une amende de CHF 309'430.-.

4. Mal fondé, le recours sera rejeté. Les contribuables, qui succombent, seront condamnés au paiement d'un émolument de CHF 3'000.- en application de l'article 87 LPA. Ils n'ont en outre pas droit à une indemnité de procédure.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 20 décembre 2005 par Madame et Monsieur M_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 14 novembre 2005 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge des recourants un émolument de CHF 3'000.- ;

communiqué le présent arrêt à Me Pietro Sansonetti, avocat des recourants ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy et Hurni, M. Thélin, juges,
M. Hottelier, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

le président :

C. Del Gaudio-Siegrist

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :