

du 10 juin 2003

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

_____ contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

_____ et

Madame C. et Monsieur S. J.
représentés par Cofigen S.A.

EN FAIT

1. Dans leur déclaration pour l'impôt cantonal 1998, Madame C. et Monsieur S. J. (ci-après : les contribuables), domiciliés à Genève, ont déclaré un loyer annuel de CHF 47'424.-, soit CHF 42'624.- de loyer pour un appartement de six pièces, charges comprises, et CHF 4'800.- pour deux places de parking.

M. J. avant repris une activité indépendante dans son appartement privé dès le 1er juin 1998 (consultant en informatique), les contribuables ont opéré notamment une déduction de 30 % au titre de loyer professionnel de la charge locative mensuelle, soit au total CHF 8'750.- (CHF 1'250.- x 7 mois).

L'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a partiellement admis cette déduction en diminuant de CHF 6'562,50 le loyer professionnel des contribuables.

Cette question - et d'autres qui ne sont aujourd'hui plus litigieuses - ont fait l'objet d'une réclamation, puis d'un recours devant la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission de recours).

Devant la commission de recours, les contribuables ont persisté dans leur argumentation, à savoir que ce 30 % correspondait selon l'usage commercial à un montant identique que M. J. devrait payer à un tiers pour la location d'une même surface de bureaux.

L'AFC a, pour sa part, noté qu'il ne pouvait être tenu compte du loyer du parking qui était de nature strictement privée et sans aucune relation avec l'activité indépendante de M. J.. Quant au montant du loyer, l'AFC se basait sur celui qui résultait du contrat de bail et les pièces y relatives, à savoir CHF 3'552.- par mois et non pas CHF 4'300.- tels qu'allégués par les contribuables. Le pourcentage de 30 % était fixé de manière aléatoire et ne correspondait pas à la réalité. M. J. n'avait pas prouvé ni même indiqué combien de pièces il utilisait effectivement pour son activité professionnelle. L'AFC a estimé que seule une pièce du logement était consacrée à l'activité professionnelle de M. J.. Le loyer déductible lié à l'usage de cette pièce s'élevait par conséquent à CHF 592.- par mois

(3'552 : 6), soit un loyer total de CHF 4'144.- pour les sept mois d'exploitation commerciale du 1er juin au 31 décembre 1998.

2. Par décision du 10 octobre 2002, la commission de recours a partiellement admis le recours sur ce point. Elle a retenu un montant de loyer de CHF 3'952.- par mois, soit CHF 3'402.- plus CHF 150.- de charges et une place de parking, soit CHF 200.- en lieu et place des CHF 4'300.- allégués par les contribuables. S'agissant du nombre de pièces de l'appartement, elle a retenu qu'à Genève, contrairement aux autres cantons suisses, la cuisine était comprise comme une pièce à part entière. Or, cette pièce conservait normalement toute sa spécificité, même lorsqu'un appartement était transformé, en tout ou partie, en locaux commerciaux. Par conséquent, elle ne devait pas être comptée, si bien que l'appartement devait être considéré comme un cinq pièces. Dès lors, la commission de recours a admis, au titre de déduction de loyer pour l'activité lucrative indépendante, une somme de CHF 4'973.- correspondant à 1/5 du loyer de l'appartement calculé sur sept mois.

3. L'AFC a saisi le Tribunal administratif d'un recours contre la décision précitée, par acte du 13 novembre 2002. L'interprétation de la commission de recours sur la question de la cuisine n'était conforme ni à la loi ni à la doctrine. La loi fiscale ne disait pas nommément si la cuisine faisait ou ne faisait pas partie des pièces à prendre en considération, mais cette lacune pouvait être comblée par la coutume. A Genève, la cuisine était toujours considérée comme une pièce. Il s'agissait d'une pratique durable et constante en droit genevois dont le caractère obligatoire était reconnu tant par l'autorité que par les administrés. Cet usage était notamment appliqué dans le "questionnaire destiné aux propriétaires d'appartement et de villa" pour déterminer la valeur locative à prendre en considération dans l'application de la loi fiscale.

Dès lors, la déduction pour la part du loyer consacrée à l'usage professionnel s'élevait à CHF 4'144.- comme établi au chiffre 1 ci-dessus.

L'AFC a conclu à l'annulation partielle de la décision querellée et au renvoi de la cause pour nouvelle taxation dans le sens des considérants de la décision entreprise pour le surplus.

4. Le 28 janvier 2003, les contribuables ont fait savoir au Tribunal administratif que, n'ayant plus les moyens financiers de continuer la procédure fiscale, ils déclaraient s'en remettre à la pertinence du tribunal.

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. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. De nouvelles dispositions fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001 (loi sur l'imposition des personnes physiques - détermination du revenu net - calcul de l'impôt et du rabais d'impôt - compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 - LIPP - V D 3 16). Toutefois, dans la présente espèce, l'ensemble des faits pertinents, antérieur à l'entrée en vigueur du nouveau droit, doit être examiné sous l'angle des dispositions légales applicables au moment des faits (ATA M. du 19 avril 1994).
3. Le litige porte uniquement sur la prise en compte de la déduction du loyer professionnel des contribuables au sens de l'article 21 lettre a de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).
4. En l'espèce, le bail à loyer des contribuables a pour objet un appartement de six pièces, destiné à l'habitation exclusivement. En 1998, ce logement était occupé par les contribuables et leurs deux enfants.
5. Selon la jurisprudence et la doctrine, seuls les frais effectifs et en relation de nécessité avec la réalisation du revenu brut peuvent donner lieu à déductions (ATA M. du 11 mars 1997; S. du 13 décembre 2002).
6. En l'occurrence, les contribuables ont opéré une déduction globale de 30 % du loyer de leur logement privé, en estimant que cela correspondait au prix qu'ils devraient exposer pour louer un bureau auprès de tiers.

Force est de constater que ce pourcentage n'est

que pure fiction et qu'il ne correspond à aucune réalité. Les contribuables n'ont pas davantage établi le nombre de pièces affectées dans l'appartement à l'usage de bureaux. L'AFC et la commission de recours ont retenu une pièce sur six, ce qui paraît effectivement raisonnable au regard des circonstances cette question n'est d'ailleurs pas discutée par les contribuables.

7. Reste la question du nombre de pièces de l'appartement à retenir.

La commission de recours s'est écartée du nombre de pièces fixées dans le bail (six) en retenant qu'à Genève, et contrairement aux autres cantons suisses, la cuisine comptait pour une pièce et que de surcroît elle gardait sa spécificité quelle que soit l'affectation de l'appartement.

On ne saurait suivre la commission de recours. En l'occurrence, le fondement même de la contestation est l'imposition cantonale qui trouve sa source dans une loi cantonale. Les lois fiscales - à l'instar d'autres lois notamment toute la législation sur le logement - sont basées sur des conditions locales et non pas sur ce qui se passe dans les autres cantons. Ainsi, dans ce sens, le Tribunal administratif a récemment jugé qu'il était parfaitement admissible de recourir à l'utilisation de l'indice genevois des loyers pour procéder à l'indexation de la valeur locative d'un immeuble se trouvant à Genève (ATA V. du 12 novembre 2002). Mutatis mutandis, le même raisonnement impose de retenir le nombre de pièces fixées dans le bail dans le cadre de l'application de la LCP. Il n'y a pas de raison de s'écarter de cet usage en vigueur au lieu d'imposition et pratiqué par ailleurs de manière constante dans la législation cantonale.

8. Le recours sera donc admis et la décision de la commission de recours annulée en tant qu'elle a opéré une déduction de loyer pour l'activité lucrative indépendante de CHF 4'973.- correspondant à un 1/5 du loyer de l'appartement des contribuables.

9. Nonobstant l'issue du litige, mais vu les arguments soulevés par les contribuables, aucun émolument ne sera mis à leur charge.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 13 novembre 2002 par l'Administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 10 octobre 2002;

au fond :

l'admet;

annule la décision de la commission de recours en matière d'impôts en tant qu'elle a admis une déduction de loyer pour l'activité lucrative indépendante de CHF 4'973.-;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision dans le sens des considérants du présent arrêt et de la décision de la commission de recours du 10 octobre 2002;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument, ni alloué d'indemnité;

communique le présent arrêt à l'Administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à Cofigen S.A., mandataire des contribuables.

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

Au nom du Tribunal administratif :
la greffière-juriste adj. : le
vice-président:

M. Tonossi

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme M. Oranci