

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1311/2024-ICCIFD

ATA/572/2025

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 20 mai 2025

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

recourante

contre

A_____ et B_____

représentés par Me Xavier-Romain RAHM, avocat

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

intimés

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
9 décembre 2024 (JTAPI/1209/2024)**

EN FAIT

- A. a.** A_____ et B_____ sont propriétaires de la parcelle n° 968 à C_____, correspondant au chemin D_____ et la route E_____. Selon les données du registre foncier et du système d'information du territoire genevois au dossier, en 2022 un seul bâtiment était érigé sur cette parcelle, soit une habitation à un logement (ci-après : l'immeuble).
- b.** Les époux occupent un appartement sis dans cet immeuble, dont ils ont mis en location la partie restante, composée d'un studio et d'un appartement du côté de la rue D_____ et d'un magasin/atelier donnant sur la route E_____. En 2022, ils logeaient, avec le soutien de l'Hospice général, des personnes réfugiées d'Ukraine dans deux pièces de leur appartement.
- B. a.** Dans la feuille « immeubles » de leur déclaration fiscale 2022, les contribuables ont mentionné l'immeuble de la manière suivante :

Immeubles occupés par le propriétaire	Capital	Valeur locative IFD	Valeur locative ICC
D_____ 1	193'722	8'245	4'947
Immeubles locatifs ou loués	Capital	Loyers encaissés	Loyers encaissés
D_____ 1 - Studio	279'690	21'600	21'600
D_____ 1 - Appartement	324'800	30'000	30'000
Hermance 43 - Magasin/Atelier	200'420	41'500	41'500
D_____ 1 - Location Hospice général	0	7'200	7'200

b. Selon le rapport de gestion relatif au magasin/atelier, fourni par les contribuables à la demande de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), en 2022 l'état locatif de ce local s'élevait à CHF 39'600.-, le forfait pour frais de chauffage et d'eau chaude à CHF 2'400.-, et le loyer dû au 31 décembre à CHF 500.-.

c. Le 10 novembre 2023, l'AFC-GE a émis les bordereaux ICC/IFD 2022, retenant notamment une valeur de l'immeuble de CHF 3'510'597.-, basée sur un état locatif de CHF 117'605.- capitalisé au taux de 3.35%.

d. Les contribuables ont élevé réclamation. Les loyers encaissés s'élevaient à CHF 98'400.- (CHF 21'600.- + CHF 30'000.- + CHF 39'600.- + CHF 7'200.-). L'immeuble n'était pas intégralement loué. Des 418 m², ils en occupaient 124 m², soit 80 m² eux-mêmes et 44 m² les Ukrainiennes, pour qui l'Hospice général avait versé CHF 7'200.-. Il ne s'agissait pas d'un immeuble locatif, mais d'une villa qui, petit à petit, avait été parcellisée afin de pouvoir mettre une partie de la surface en location, et dont la valeur correspondait à la valeur déclarée.

e. Par décisions du 6 mars 2024, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation, sur un point qui n'est plus litigieux, et maintenu la taxation s'agissant de l'immeuble. Selon les bordereaux rectificatifs du 6 mars 2024 :

- au regard de la fortune, l'état des loyers était de CHF 21'600.- (studio) + CHF 30'000.- (appartement) + CHF 39'600.- (magasin/atelier) + CHF 7'200 (location Hospice général) + CHF 19'305.- (valeur locative des 80 m²), soit un total de CHF 117'605.- (*recte* : CHF 117'705) qui, capitalisé à 3.35%, conduisait à une valeur de l'immeuble de CHF 3'510'597.- ;
- au regard du revenu, les loyers encaissés s'élevaient à CHF 119'605, soit les montants précités, sous réserve d'un loyer pour le magasin de CHF 41'500.- (selon le décompte de gestion) au lieu de CHF 39'600.-, soit un total de CHF 100'300.-, augmenté de la valeur locative de CHF 19'305.-.

C. a. Les époux ont recouru devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Il ne s'agissait pas d'un immeuble locatif. L'indemnité liée à l'accueil des réfugiées était à considérer comme « autres revenus » et ils étaient prêts à la restituer afin d'être taxés de la même façon qu'en 2021. La capitalisation ne devait pas inclure le loyer du magasin/atelier, loué séparément et correspondant à une autre adresse.

b. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours. L'immeuble était considéré comme locatif compte tenu du studio, de l'appartement et de l'atelier loués, pas en raison des chambres mises à disposition par les contribuables. Sa pratique était de considérer un immeuble utilisé en partie par le propriétaire comme locatif dans sa totalité, et d'ajouter, pour son estimation, la valeur locative aux autres loyers.

c. Sur réplique, les contribuables ont relevé que leur maison n'avait jamais été considérée comme un immeuble locatif avant la mise à disposition des deux chambres, pour lesquelles ils n'avaient pas reçu de loyer, mais uniquement une aide de l'Hospice général pour contribuer aux charges encourues. Le magasin, sis à la route E_____, F_____, était totalement séparé et indépendant de l'immeuble au chemin D_____.

d. L'AFC-GE a persisté. Selon le principe de l'étanchéité des exercices fiscaux, elle n'était pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période déterminée.

e. Par jugement du 9 décembre 2024, le TAPI a partiellement admis le recours. Selon la jurisprudence, chaque partie de l'immeuble était évaluée selon les règles qui lui étaient propres. En l'espèce, il n'y avait qu'un seul bâtiment sur la parcelle, comprenant plus de deux appartements ou locaux commerciaux, soit un studio, un appartement et un magasin loués. La partie louée devait être qualifiée d'immeuble locatif au sens de l'art. 50 let. a LIPP. Le montant de CHF 7'200.- versé par l'Hospice général devait être considéré comme loyer, les contribuables l'ayant inscrit comme tel dans leur déclaration fiscale et n'ayant apporté aucune pièce démontrant que ce n'était qu'une indemnité destinée à compenser les frais

encourus. Les loyers s'élevaient à CHF 21'600.- (studio) + CHF 30'000.- (appartement) + CHF 39'600.- (magasin et atelier) + CHF 7'200.- (Hospice général), soit un total CHF 100'300.-. Cette valeur capitalisée au taux de 3.35% ascendait à CHF 2'994'030.- au lieu des CHF 3'510'597.- retenus par l'AFC-GE. Concernant la partie occupée par les contribuables, le calcul de la surface de 80 m² et de la valeur locative de CHF 19'305.- n'était pas contesté. Le dossier ne faisant pas apparaître le montant de la valeur fiscale de cette partie de l'immeuble, le dossier était renvoyé à l'AFC-GE pour évaluation, en collaboration avec les contribuables, de la valeur fiscale de la surface occupée par ceux-ci.

D. a. Par acte expédié le 8 janvier 2025 à la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative), l'AFC-GE a recouru, concluant à l'annulation du jugement précité et à la confirmation de ses décisions du 6 mars 2024. Il n'y avait pas lieu de traiter la partie louée et celle occupée par les propriétaires selon des règles différentes. L'immeuble devait être considéré comme locatif dans son ensemble et la valeur locative des surfaces occupées par les contribuables comprise dans l'état locatif pour estimer l'immeuble selon l'art. 50 let. a LIPP.

b. A _____ et B _____ ont conclu au rejet du recours. Rien n'empêchait d'évaluer indépendamment et selon des règles différentes les deux parties d'un immeuble. L'évaluation séparée de l'unité partagée entre les propriétaires et les réfugiées aboutissait à un résultat conforme au droit et à la jurisprudence. Une erreur s'était glissée dans le calcul du total des loyers, qui n'était pas de CHF 100'300.- mais de CHF 98'400.-, ce qui correspondait à une valeur capitalisée à 3.35% de CHF 2'937'313.40.

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 la taxation 2022 de l'immeuble des intimés.

2.1 Les immeubles sont soumis à l'impôt sur la fortune qui est perçu chaque année sur la fortune dans son état au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû et estimée en général à la valeur vénale (art. 47 al. 1 let. a et art. 49 al. 1 et al. 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08).

2.2 L'art. 50 LIPP fixe les principes d'estimation des différents types d'immeubles pour l'impôt de la fortune privée, à savoir les immeubles locatifs (let. a), les immeubles servant exclusivement et directement à l'exploitation d'un commerce

ou d'une industrie (let. b), les immeubles servant à l'exploitation agricole et sylvicole (let. c), les terrains improductifs ou à bâtir (let. d), et les « autres immeubles », dont notamment les villas et les immeubles en copropriété par étages (let. e).

2.3 La valeur des immeubles locatifs est calculée en capitalisant l'état locatif annuel aux taux fixés chaque année par le Conseil d'Etat, sur proposition d'une commission d'experts, l'état locatif se déterminant d'après les loyers obtenus des locaux loués et des loyers qui pourraient être obtenus de ceux susceptibles d'être loués, y compris ceux occupés par le propriétaire et sa famille (art. 50 let. a LIPP). Pour l'année fiscale 2022, le taux de capitalisation s'élevait à 3.35 % (art. 25 al. 3 let. a du règlement d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques 13 janvier 2010 - RIPP - D 3 08.1). La valeur des « autres immeubles » au sens de l'art. 50 let. e LIPP est estimée 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, avec une déduction de 4 % par année d'occupation continue par le même propriétaire ou usufruitier, jusqu'à concurrence de 40 %.

2.4 La loi ne définit pas les « immeubles locatifs » visés à l'art. 50 let. a LIPP. Selon la jurisprudence, il s'agit d'une construction comprenant plus de deux logements, par opposition à une villa, soit un immeuble dès qu'il a la capacité objective d'être loué, en vertu de sa surface, de la distribution de ses pièces, de la situation, de ses équipements et de son état par rapport à sa destination. La notion d'immeuble locatif au sens du droit fiscal ne doit pas être confondue avec l'usage courant qui en est fait pour désigner un logement utilisé pour l'habitation ou la location. Fiscalement, le terme « immeuble locatif » désigne tout bien immobilier comportant plus de deux appartements ou deux locaux commerciaux, indifféremment de son type d'affectation, pouvant objectivement être loués, ce qui inclut un bâtiment destiné - hormis trois arcades commerciales louées à des magasins - pour l'essentiel à du parking (ATA/1030/2022 du 11 octobre 2022 consid. 3e ; ATA 1222/2018 du 13 novembre 2018 consid. 12b et références). L'immeuble locatif vise tout bien immobilier ou bâtiment, et non le bien-fonds lui-même. Dans un cas de trois habitations à deux logements chacune, érigées sur une même parcelle, la chambre administrative n'a pas retenu le qualificatif d'immeubles locatifs puisqu'aucune des constructions sur la parcelle concernée ne comportait plus de deux logements (ATA/1222/2018 précité consid. 15). Au sujet d'une parcelle avec trois bâtiments, soit deux immeubles locatifs et une habitation à un logement, le TAPI a retenu que cette dernière n'était pas un immeuble locatif, car cette notion ne se rapportait pas au bien-fonds mais aux biens immobiliers ou bâtiments, et l'habitation évaluée individuellement ne comportait qu'un logement (JTAPI/670/2023 du 19 juin 2023 consid. 10).

2.5 S'agissant des immeubles à utilisation mixte, dans une affaire concernant une villa comportant deux appartements de taille similaire, l'un occupé par le propriétaire de la villa et l'autre loué à un tiers, le TAPI a considéré que rien n'empêchait d'évaluer les deux logements indépendamment l'un de l'autre, selon des règles différentes, et que l'AFC-GE devait en l'occurrence évaluer la partie louée en capitalisant l'état locatif selon l'art. 50 let. a LIPP, et non lui attribuer la moitié de la valeur de l'immeuble fixée dans un contexte successoral (JTAPI/124/2016 du 8 février 2016 consid. 16). La chambre administrative a annulé ce jugement au motif que l'art. 50 let. a LIPP était inapplicable, car l'immeuble n'abritait que deux appartements, alors que les immeubles locatifs doivent, selon la jurisprudence, comprendre plus de deux appartements ou locaux commerciaux (ATA/810/2018 du 7 août 2018 consid. 5).

Dans une affaire plus récente, concernant un bâtiment avec un garage et deux logements, dont l'un occupé par le propriétaire et l'autre loué à un tiers, la chambre administrative a précisé que les loyers des locaux susceptibles d'être loués mais « occupés par le propriétaire et sa famille » visés à l'art. 50 let. a LIPP, correspondent à leur valeur locative, qui est le rendement d'un immeuble ou partie d'immeuble dont son propriétaire se réserve l'usage et qui représente un revenu en nature dont la valeur économique correspond au loyer que le contribuable aurait pu obtenir d'un tiers en louant son logement (ATA/829/2019 du 25 avril 2019 consid. 4 et 6b) ; la valeur locative s'intègre aux autres loyers composant l'état locatif annuel qui sert à calculer la valeur de l'immeuble selon l'art. 50 let. a LIPP (consid. 6c).

2.6 En l'espèce, le TAPI a qualifié l'immeuble de locatif compte tenu du studio, de l'appartement et du magasin/atelier loués à des tiers. Ce raisonnement ne prête pas le flanc à la critique compte tenu de la jurisprudence précitée, ces trois locaux, même pourvus d'entrées différentes, se trouvant dans l'unique bâtiment érigé à l'époque litigieuse sur la parcelle n° 968, dont la valeur se détermine dès lors conformément à l'art. 50 let. a LIPP. Le TAPI a inclus dans l'état locatif le montant de CHF 7'200.- perçu de l'Hospice général, au motif que les contribuables l'avaient inscrit comme loyer dans leur déclaration fiscale et qu'ils n'avaient pas démontré qu'il ne s'agissait pas d'un loyer mais d'une indemnité destinée à couvrir les frais encourus. Les contribuables n'ont pas contesté le jugement du TAPI sur ces deux points, qui apparaissent fondés et sur lesquels il n'y a pas lieu de revenir.

Seule demeure litigieuse la question de savoir si l'état locatif servant à calculer la valeur de l'immeuble selon l'art. 50 let. a LIPP doit inclure la valeur locative de la surface occupée par les contribuables.

Dans la mesure où il faudrait comprendre le jugement attaqué en ce sens que, selon le TAPI, la valeur fiscale de la surface occupée par les contribuables doit être déterminée selon une méthode d'évaluation propre, indépendamment de l'art. 50 let. a LIPP, il ne saurait être suivi. Il résulte du texte de cette disposition que le législateur a envisagé le cas où le propriétaire d'un immeuble locatif y occupe

lui-même un local, en incluant le loyer théorique de ce local dans l'état locatif déterminant. Conformément à la jurisprudence précitée de la chambre administrative, il faut considérer que la référence aux loyers susceptibles d'être obtenus des locaux occupés par le propriétaire et sa famille vise la valeur locative, qui représente précisément le loyer théorique que les contribuables auraient pu obtenir d'un tiers en louant leur logement. En conséquence, il y a lieu d'intégrer dans l'état locatif au sens de l'art. 50 let. a LIPP, la valeur locative de la surface de 80 m² occupée par les contribuables, soit le montant de CHF 19'305.- fixé notamment dans les décisions et bordereaux de l'AFC-GE du 6 mars 2024 et confirmé par le TAPI, dont le calcul n'a pas été contesté par les contribuables. La valeur que représente cette surface étant de cette façon intégrée dans le calcul de la valeur de l'immeuble, il n'y a pas lieu de l'estimer séparément.

Le recours sera admis sur ce point.

L'état locatif inclut, outre la valeur locative précitée, les loyers perçus de tiers, à savoir CHF 21'600.- (studio) + CHF 30'000.- (appartement) + CHF 39'600.- (magasin/atelier) + CHF 7'200.- (chambres payées par l'Hospice général), soit un total de CHF 98'400.- et non de CHF 100'300.- comme retenu par le TAPI. Ce dernier montant figure, certes, dans les décisions de l'AFC-GE du 6 mars 2024, mais résulte de la prise en compte, sous l'angle des revenus, d'un montant de CHF 41'500.- pour le magasin (soit y compris les charges), alors que c'est bien le loyer net de CHF 39'600.- que tant l'AFC-GE que le TAPI retiennent dans le cadre de l'état locatif au sens de l'art. 50 let. a LIPP.

L'état locatif total s'élève ainsi à CHF 117'705.- (CHF 19'305 + CHF 21'600.- + CHF 30'000.- + CHF 39'600.- + CHF 7'200.-), montant qui doit être capitalisé au taux de 3.35% pour déterminer la valeur de l'immeuble, y compris de la partie occupée par les contribuables. Dans la mesure où l'AFC-GE conclut à la confirmation des décisions du 6 mars 2024 qui, apparemment par inadvertance, additionnent les mêmes montants mais retiennent un total légèrement différent, soit CHF 117'605.-, le recours sera rejeté sur ce point et l'AFC-GE invitée à établir de nouveaux bordereaux dans le sens de ce qui précède.

3. En application du principe de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables et des périodes fiscales, chaque exercice est considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants et sans que l'autorité ne soit liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée ; à défaut, elle risquerait de se trouver indéfiniment liée par une erreur ou une omission qu'elle aurait pu commettre initialement (ATF 147 II 155 consid. 10.5.1; arrêt du Tribunal fédéral 2C_66/2022 du 8 décembre 2022 consid. 7.8 ; ATA/436/2025 du 15 avril 2025 consid. 3.5 ; ATA/1127/2024 du 24 septembre 2024 consid. 2.9). En l'espèce, le dossier ne permet pas de déterminer avec certitude depuis quand l'immeuble concerné aurait dû être évalué conformément à l'art. 50 let. a LIPP. En tout état, en vertu des principes précités, le traitement différent de l'immeuble pour les périodes fiscales

antérieures n'empêche pas l'AFC-GE de procéder dès la période fiscale 2022 conformément à l'art. 50 let. a LIPP.

Il résulte de ce qui précède que le recours sera admis partiellement, le jugement attaqué annulé et la cause renvoyée à l'AFC-GE pour nouvelle décision de taxation au sens des considérants qui précèdent.

4. Au vu de l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge des contribuables, qui succombent dans une large mesure, et il ne sera alloué aucune indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 8 janvier 2025 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 9 décembre 2024 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 9 décembre 2024 ;
renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision dans le sens des considérants ;

met à la charge solidaire de A_____ et B_____ un émolument de CHF 500.- ;

dit qu'il n'est pas 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, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, 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 Me Xavier-Romain RAHM, avocat des intimés, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Eleanor McGREGOR, présidente, Florence KRAUSKOPF, Patrick CHENAUX, juges

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

M. MICHEL

la présidente siégeant :

E. McGREGOR

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :