

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2040/2014-ICCIFD

ATA/680/2015

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 23 juin 2015**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Madame B\_\_\_\_\_ A\_\_\_\_\_ et Monsieur C\_\_\_\_\_ A\_\_\_\_\_**  
représentés par Me Michel Lambelet, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
16 février 2015 (JTAPI/193/2015)**

---

## EN FAIT

- 1) Madame B\_\_\_\_\_ A\_\_\_\_\_ et Monsieur C\_\_\_\_\_ A\_\_\_\_\_ (ci-après : les contribuables) sont domiciliés à Collonge-Bellerive où ils possèdent un appartement de quatre pièces, en propriété par étages (ci-après : PPE), à l'adresse \_\_\_\_\_, chemin du D\_\_\_\_\_ dans lequel ils logent.
- 2) En 2008, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a arrêté la valeur locative brute de l'appartement précité à CHF 22'908.-. Elle a porté celle-ci à CHF 23'776.- en 2009 et a taxé les contribuables, tant pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) que pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), sur la base de ces éléments. Pour l'exercice fiscal 2013, l'AFC-GE a informé les contribuables que la valeur locative de leur appartement était arrêtée à CHF 25'448.- pour l'IFD et à CHF 15'269.- pour l'ICC, compte tenu d'un abattement de 40 %.
- 3) Dans leur déclaration fiscale 2013, les contribuables ont déclaré, en rapport avec le calcul de la valeur locative de leur logement, les chiffres suivants :
  - valeur fiscale du bien immobilier : CHF 463'683.-
  - valeur fiscale pour l'ICC après abattement : CHF 278'210.-
  - valeur locative brute pour l'IFD : CHF 2'276.-
  - valeur locative brute après abattement pour l'ICC : CHF 13'366.-
  - frais d'entretien (ICC et IFD) : CHF 5'925.-
- 4) Le 23 avril 2014, l'AFC-GE a notifié aux contribuables un bordereau d'impôt IFD 2014 de CHF 2'348.-. Elle avait pris en compte pour le calcul de l'impôt une valeur locative brute de CHF 25'448.- et déduit un montant de CHF 5'925.- à titre de frais d'entretien.
- 5) Le même jour, elle leur a notifié un bordereau de taxation ICC 2014 de CHF 9'953.05. Elle avait retenu pour l'impôt sur la fortune une valeur de l'immeuble de CHF 277'200.- et pour l'impôt sur le revenu une valeur locative brute de CHF 15'269.-. Elle avait pris en compte à titre de déduction un montant de CHF 5'925.- au titre de frais d'entretien.
- 6) Le 30 avril 2014, les contribuables ont formé une réclamation auprès de l'AFC-GE contre les deux décisions de taxation précitées en invoquant une « indexation de la valeur locative erronée ».

- 7) Par deux décisions distinctes du 10 juin 2014, l'une relative à l'ICC et l'autre à l'IFD, l'AFC-GE a maintenu ses décisions de taxation. La valeur locative d'un immeuble occupé par le propriétaire était imposable et était déterminée compte tenu des conditions locales et d'utilisation effective du logement. Une révision de la méthode de calcul de ladite valeur locative par rapport à la surface habitable, était intervenue dès la période fiscale 2007 pour permettre de rendre celle-ci conforme aux paramètres du marché immobilier en vigueur à ce moment-là, sans apporter de modification aux autres coefficients. Ce barème avait été avalisé par les associations professionnelles et par l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH).

Conformément à son information n° 5/2007 du 28 juin 2007 (ci-après : l'information n° 5/2007), le taux d'indexation se déterminait en fonction de l'évolution de la moyenne des loyers de l'ensemble des logements à loyers libres. Une indexation périodique à l'indice genevois des loyers se faisait tous les quatre ans, dès la période fiscale 2009. En suivant cette méthode, l'indexation du barème de 2007 avait été fixée à 111,1 % pour les périodes fiscales 2014 à 2016.

- 8) Par acte déposé le 3 juillet 2014, les contribuables ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les deux décisions sur réclamation précitées, concluant à leur annulation et au renvoi de la cause à l'autorité intimée, pour l'émission de nouveaux bordereaux conformes au droit.

Le principe de la légalité de l'impôt avait été violé. Les deux taxations se fondaient l'information n° 5/2007 qui avait été émise sous l'égide de l'art. 19 de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16), Cette disposition n'était plus en vigueur depuis l'exercice fiscal 2010. La circulaire n'avait plus de base légale. L'indexation devait donc se calculer en fonction des normes relatives à l'adaptation au renchérissement, soit des art. 67 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) et 39 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). Si on appliquait par analogie l'indexation quadriennale prévue par la disposition de la LIPP précitée, l'indexation serait de 0,78 % et non de 7,3 %. Si l'on respectait l'indexation pour le revenu en nature prévu par la LIFD, l'augmentation pour l'IFD serait de 0 % pour les années 2009 et 2010, de 0,6 %. Partant, l'indexation ne pouvait pas dépasser ce dernier taux.

- 9) L'AFC-GE a répondu le 14 novembre 2014 au recours. La valeur locative d'un bien immobilier était imposable de par la loi. Selon la jurisprudence, elle devait être déterminée suivant des critères objectifs. Elle devait correspondre au montant que le propriétaire, en louant l'objet en question selon les conditions usuelles du lieu, pourrait obtenir, respectivement devrait payer pour louer un objet

similaire et qu'il pouvait ainsi épargner dans la mesure où il utilisait son propre immeuble. En vue d'aboutir à des estimations uniformes, l'AFC-CH avait adopté la circulaire du 25 mars 1969 concernant la détermination du rendement locatif imposable des maisons habitables (archive n° 38, p. 121 ss, ci-après : la circulaire fédérale).

En matière d'IFD, l'AFC-CH autorisait les cantons à utiliser les valeurs locatives retenues pour l'impôt cantonal dans la mesure où celles-ci ne se situaient pas en-dessous de 70 % de la valeur du marché. En-dessous de ce seuil, elle considérait devoir intervenir. Pour les impôts cantonaux, les valeurs locatives pouvaient être déterminées indépendamment de celles retenues pour l'IFD mais le Tribunal fédéral considérait que la valeur locative cantonale ne devait pas se situer en-dessous de 60 % des prix du marché.

Les estimations des valeurs locatives devaient être régulièrement adaptées pour tenir compte de l'évolution des loyers selon les prix du marché. Les cantons avaient ce devoir d'adaptation même s'ils bénéficiaient d'une certaine marge d'appréciation pour définir la méthode d'estimation de la valeur locative selon les conditions locales, étant précisé que selon les cas, une estimation individuelle pouvait toujours se faire.

Elle s'est référée à l'historique de l'imposition de la valeur locative de base, qui était rappelé dans la circulaire n° 5/2007.

La détermination de la valeur locative et son adaptation étaient fondées sur les art. 21 LIFD et 24 LIPP.

Les prétentions des recourants à voir appliquer à titre d'indexation un indice de 0,8 % correspondant à celui des adaptations au renchérissement, étaient erronées. L'information n° 5/2007 déterminait clairement la façon dont l'indexation de la valeur locative devait être faite et ce n'était pas en rapport avec les indices liés au renchérissement invoqués par les recourants.

- 10) Les contribuables ont répliqué le 28 novembre 2014. Ils ont persisté dans leur argumentation. L'indexation de la valeur locative de leur logement à laquelle l'AFC-GE avait procédé était contraire à la loi. Aucune base légale ne fixait la quotité d'une telle indexation. L'indice genevois des prix à la consommation était déterminé en fonction également du logement. Il y avait lieu d'appliquer le Règlement relatif à la compensation des effets de la progression à froid entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2013 (RCEPF - D 3 08.05) qui arrêta l'indice de renchérissement à 103.7 pour la période fiscale 2013. À l'entrée en vigueur de la LIPP, cet indice de renchérissement avait été arrêté, pour 2009, à 102.9. L'augmentation intervenue en 2013 n'était que de 0,78 %.

Aucune base légale formelle n'existait dans la législation fiscale qui permettait d'asseoir la méthode appliquée par l'autorité intimée. Même si les statistiques utilisées par celle-ci pouvaient être pertinentes, l'analyse qui en était faite et les conclusions tirées par l'AFC-GE restaient sans fondement légal s'agissant du calcul et mode d'indexation de la valeur locative.

- 11) Par jugement du 16 février 2015, le TAPI a rejeté le recours des contribuables.

Ceux-ci soutenaient à tort que l'indexation de la valeur locative devait se faire par application de l'adaptation prévue pour les déductions. En effet, la valeur locative ne figurait pas dans la liste des barèmes ou des déductions qui devaient être corrigées tous les quatre ans. De même, en droit fédéral, l'ordonnance du département fédéral des finances sur la compensation des effets de la progression à froid pour les personnes physiques en matière d'impôt fédéral direct du 2 septembre 2013 (ordonnance sur la progression à froid, OPFr - 642.119.2) ne traitait pas non plus de l'indexation de la valeur locative. Il était également faux de vouloir appliquer à ladite indexation les dispositions du règlement d'application de la LIPP du 13 janvier 2010 (RIPP - D 3 08.1) relatives à l'adaptation des revenus en nature. Celles-ci ne s'appliquaient pas à celle-là ou à son a son indexation. La valeur locative ne constituait pas un revenu en nature.

Quant au grief d'illégalité de la méthode d'indexation, il tombait à faux. L'art. 24 al. 1 let. b LIPP relatif à l'imposition de la valeur locative reprenait mot pour mot celui de l'ancien texte de droit cantonal. Dès lors, l'AFC-GE pouvait sans autre recourir aux principes détaillés dans l'information 5/2007 lesquels permettaient une application uniforme du droit. Concrètement, les calculs effectués par l'AFC-GE appliquaient correctement les principes de cette circulaire et justifiaient l'augmentation de 7,06 % de la valeur locative retenue en 2013.

- 12) Par acte déposé le 19 mars 2015 au greffe de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) les contribuables ont recouru contre le jugement du TAPI du 16 février 2015 reçu le 20 février 2015 concluant à l'annulation des bordereaux de taxation ICC et IFD 2013, lesquels étaient « nuls et nonavenus ».

Par leur recours, ils n'entendaient pas contester la légalité du processus de fixation de la valeur locative de base d'un bien immobilier à Genève ni même de la légalité de cette indexation ancrée aux art. 20 al. 2 LIFD et 24 al. 2 LIPP. En revanche, ils contestaient la façon dont la quotité de l'indexation de la valeur locative était déterminée, laquelle ne respectait pas le principe de la légalité, contestant que l'AFC-GE soit en droit de leur appliquer une indexation de 7,06 % sur la valeur locative de 2009 et la légalité de la circulaire sur ce point. Selon eux, suivant une argumentation dont le détail sera repris dans la discussion juridique, l'indexation ne devait pas dépasser une indexation se situant entre 0,6 et 0,78 %

de la valeur locative, selon que l'on appliquait les « notices de l'AFC-CH » ou l'art. 67 al. 4 LIPP couplé avec les dispositions du règlement relatif à la compensation des effets de la progression à froid du 28 novembre 2012 (RCEPF - D 3 08.05).

- 13) Dans sa réponse du 28 avril 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, persistant dans son argumentation.

La méthode d'indexation décrite dans l'information n° 5/2007 découlait des principes énoncés dans la circulaire de l'AFC-CH du 25 mars 1969 et des directives pour déterminer la valeur locative des maisons d'habitation occupées par leur propriétaire. Il découlait de ces textes que pour parvenir à une estimation uniforme de la valeur locative, les cantons devaient publier des circulaires, directives, notices ou instructions permettant de garantir l'égalité de traitement entre tous les contribuables notamment lorsque la valeur locative était déterminée sur la base d'estimations cantonales. Même si ces textes ne constituaient pas des normes au sens propre du terme, ils liaient les autorités administratives auxquelles ils s'adressaient et permettaient une application uniforme du droit.

Pour l'indexation de la valeur locative, l'AFC-GE avait déjà appliqué la même méthode que celle qui avait conduit à la fixation de la valeur locative litigieuse en respectant les principes figurant dans l'information n° 5/2007, conformément à ce que la circulaire AFC-CH du 25 mars 1969 imposait. Cette méthode respectait les principes figurant en la matière dans les bases légales fédérales et cantonales portant sur la valeur locative soit les art. 21 al. 2 et 24 al. 2 LIPP. Les dispositions légales de la LIFD ou de la LIPP, que les recourants voulaient voir appliquées pour le calcul du taux d'indexation, ne s'appliquaient pas à l'imposition de la valeur locative.

- 14) Sur ce, la cause a été gardée à juger.

## 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 recours concerne l'exercice fiscal 2013. Sont applicables en matière d'IFD et d'ICC, respectivement, la LIFD et la LIPP ainsi que leurs dispositions d'exécution en vigueur au 31 décembre 2013.
3. En matière d'IFD, selon l'art. 16 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Sont aussi

considérés comme revenu les prestations en nature de tout genre dont le contribuable bénéficie, notamment la pension et le logement. La notion de revenu est similaire en matière d'ICC, l'art. 17 LIPP prévoyant que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèce ou en nature et quelle qu'en soit l'origine.

Parmi les revenus soumis à imposition figure la valeur locative d'un bien immobilier, propriété du contribuable. Il s'agit d'un revenu en nature dont la valeur économique correspond au loyer que le contribuable aurait pu obtenir d'un tiers en louant son logement (ATF 131 I consid. 2.2 ; ATF 112 I a 242 ; RDAF 1997 II p. 706 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd. 2012, p. 155, n. 210 ; Yves NOËL in D. YERSIN/Y. NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 16 LIFD, p. 210, n. 55).

4. a. En matière d'imposition fédérale, la valeur locative d'un bien immobilier dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit est imposable comme revenu au titre de rendement de la fortune immobilière (art. 21 al. 1 let. b LIFD).
- b. La valeur locative est déterminée compte-tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement ou domicile du contribuable (art. 21 al. 2 LIFD).
- c. En vue d'aboutir à une imposition uniforme du rendement locatif sur tout le territoire suisse, l'AFC-CH a adopté la circulaire fédérale. À teneur de celle-ci, pour les immeubles habités par leurs propriétaires, la valeur locative doit se déterminer selon des critères objectifs. Elle peut l'être par procédure d'estimation individuelle selon l'une ou l'autre de trois méthodes (estimation à l'aide de normes par unité locale ; estimation sur la base de normes par chambre ou l'estimation sur la base d'objets-types). L'autre possibilité consiste à recourir à des estimations cantonales, lesquelles ne sont possibles que s'il existe dans le canton des estimations d'immeubles ou de la valeur locative faites selon des principes uniformes. Même dans ce cadre, le recours à une estimation individuelle doit être réservé à chaque fois.

S'il recourt à une estimation cantonale, le canton peut également opter pour l'évaluation uniforme des valeurs locatives lorsque celles-ci ont été précédemment arrêtées à l'issue d'une procédure d'estimation individuelle. Dans ce cas, ces dernières peuvent être reprises telles quelles, augmentées d'un supplément tenant compte du développement des loyers depuis la dernière estimation. Le canton peut également opter pour la détermination de la valeur locative sur la base des estimations cantonales d'immeubles déterminées en pourcent de la valeur fiscale cantonale. Si les valeurs fiscales ont été fixées en tenant équitablement compte de

la valeur vénale et de la valeur de rendement ainsi qu'en prenant en considération l'âge et l'état du bâtiment et le niveau des loyers payés dans la localité, la valeur locative brute représente, en règle générale, 6% de la valeur fiscale. Si tel n'est pas le cas, il y a lieu de déterminer les taux à appliquer en se fondant sur les enquêtes représentatives portant sur les loyers payés dans des maisons locatives, selon l'âge, l'aménagement et la situation du bâtiment. Après déduction des frais d'immeuble et des intérêts hypothécaires, il doit rester ordinairement, pour les maisons familiales de construction et d'aménagement moyens, un rendement net qui correspond à un intérêt approprié du capital propre placé dans l'immeuble. On appliquera généralement pour ce calcul fait à titre de contrôle, un taux d'intérêts de 3 à 4%.

d. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la valeur locative retenue par le canton en matière d'IFD ne doit pas se situer en deçà du 70% de la valeur du marché (ATF 123 II 9 consid. 4b in RDAF 1997 473 ; ATF du 13 février 1998 publié in STE 1998 B 25.3 n. 18 consid. 3b).

5. a. En matière d'imposition cantonale, la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), qui a pour objet de désigner les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixer les principes selon lesquels la législation cantonale les établit (art. 1 al. 1 LHID) prévoit que l'impôt sur le revenu a notamment pour objet la valeur locative de l'habitation du contribuable dans son propre immeuble (art. 7 al. 1 LHID), sans donner d'autres détails.

L'obligation pour les cantons d'imposer la valeur locative découlant de l'art. 7 al. 1 LHID ne les soumet pas à des conditions plus strictes que celle liées à l'égalité de traitement garantie par l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101). Contrairement à ce qui prévaut en matière d'IFD, où seule la valeur du marché est déterminante - même si celle-ci peut évoluer dans une certaine fourchette, à teneur de la jurisprudence rappelée ci-dessus - la valeur locative peut être fixée plus bas que les loyers du marché. Toutefois, selon le Tribunal fédéral, elle ne saurait descendre en dessous de la limite constitutionnelle inférieure de 60% des loyers du marché dans chaque cas particulier, faute de quoi l'égalité de traitement n'est plus réalisée (ATF 124 I 145 consid. 4d et 5a in RDAF 2006 p. 9, 16).

b. Sur cette base, le législateur cantonal a édicté l'art. 24 al. 1 let. b LIPP, lequel est d'une teneur similaire à celle de l'art. 21 al. 1 let. b LIFD.

L'art. 24 al. 1 let. b LIPP, entré en vigueur avec la LIPP le 1<sup>er</sup> janvier 2010 a repris la teneur de l'art. 7 de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14).

c. La notion de valeur locative est définie à l'art. 24 al. 2 LIPP lequel a repris la teneur de l'ancien art. 7 al. 2 aLIPP IV. Celle-ci est déterminée « en tenant compte des conditions locales ». Le loyer théorique des villas et des appartements en copropriété par étages occupés 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. Le loyer théorique est pondéré par la durée d'occupation continue de l'immeuble, conformément au barème applicable en matière d'évaluation des immeubles situés dans le canton ; il ne saurait excéder un taux d'effort de 20% des revenus bruts totaux. Ce taux d'effort est calculé sur les revenus bruts totaux, mais au minimum sur le montant de la première tranche exonérée d'impôt, selon le barème inscrit à l'art. 41 al. 1 LIPP, pour les personnes seules, et sur le double de ce montant pour les contribuables visés à l'art. 41 al. 2 et 3 LIPP. La valeur locative limitée à ce taux d'effort n'est toutefois prise en considération qu'à la condition que les intérêts sur le financement de l'immeuble ne soient pas supérieurs à ce montant.

Selon l'art. 8 RIPP, la valeur locative du logement du contribuable dans sa propre maison doit être déterminée en fonction des loyers usuels pratiqués dans la localité pour des logements semblables. Contrairement à ce que le TAPI mentionne dans le jugement déféré, cette disposition réglementaire s'applique à la détermination de la valeur locative du logement d'un contribuable. Il est vrai que cette disposition réglementaire appartient à la section 1 du chapitre II du RIPP intitulée « estimation des revenus en nature (art. 17 – 19 LIPP) et que l'imposition de la valeur locative est expressément énoncée à l'art. 24 LIPP. Toutefois, dans la systématique légale, cette dernière disposition qui traite de la façon dont se passe l'imposition du rendement de la fortune immobilière ne fait que reprendre en détail l'imposition de l'un des éléments de revenus soumis à imposition en vertu de la règle générale de l'art. 17 LIPP.

d. Sous l'égide de l'art. 7 aLIPP V, l'AFC-GE a édicté le 28 juin 2007 la lettre-circulaire N° 5/2007 relative à la nouvelle détermination de la valeur locative genevoise. Dans cette circulaire, elle expose la façon dont a été redéfinie la méthode de détermination de la valeur locative de base, la façon de la déterminer jusque-là se révélant obsolète. En effet, l'AFC-CH était intervenue, considérant que les valeurs locatives genevoises étaient trop faibles et qu'elles devaient être majorées de, respectivement, 8% pour les villas et 35% pour les propriétés par étages.

À teneur de ce document, la nouvelle méthode a été arrêtée à la suite du travail d'un groupe réunissant des membres des administrations fiscales cantonales et fédérales, ainsi que les milieux immobiliers genevois concernés. Selon cette méthode, la nouvelle valeur locative est définie sur la base des données statistiques relatives aux loyers libres mensuels moyens des logements par m<sup>2</sup>, époque de construction 1971-1980, fourni par l'office cantonal de la

statistique (ci-après : OCSTAT). Le principe d'indexation se fonde sur la teneur de l'art. 19 al. 2 aLIPP-V. Les valeurs locatives sont indexées tous les 4 ans, la première fois pour la période fiscale 2009. Le taux d'indexation se détermine compte-tenu de l'évolution de la moyenne de l'ensemble des logements à loyers libres, et l'époque de construction 1971-1980, entre mai 2006 (base 100) et mai 2009 pour la première indexation. Le même principe reste applicable pour les indexations suivantes.

La moyenne de l'ensemble des logements à loyers libres est publiée chaque année par l'OCSTAT dans la plaquette « le niveau des loyers à Genève ».

Ce mode de calcul de la valeur locative élaboré par l'AFC-GE est applicable pour l'imposition de cet élément de revenu, tant pour l'IFD que pour l'ICC. Selon la directive, il a été appliqué dès la période fiscale 2007. De même, il a été indexé pour la première fois pour la période fiscale 2009.

6. Les recourants ne contestent ni le principe de l'imposition de la valeur locative, ni la conformité au droit du processus de fixation de celle-ci, ni la légalité d'une indexation. En outre, ils ne se prévalent pas d'un non-respect par l'intimée du droit qui leur est reconnu par la circulaire fédérale de voir déterminée la valeur locative attribuée à leur bien sur la base d'une estimation individuelle. Bien qu'ils n'aient pas critiqué jusque-là le mode de détermination de la valeur locative de base, qui avait conduit l'autorité intimée à arrêter la valeur locative de leur logement (avant abattement) à CHF 22'448.- en 2007 et à l'adapter à CHF 23'776.- en 2009, les recourants considèrent que la nouvelle indexation de 2013 n'est pas conforme au droit. Leurs critiques, à teneur de leurs dernières écritures, portent sur le taux d'indexation appliqué à la valeur fiscale de leur bien, soit 7,03% de la valeur fiscale brute, en vertu d'une circulaire à laquelle ils contestent toute légalité. Ils estiment que ce taux ne saurait dépasser, soit 0,78% de cette valeur, correspondant à la différence entre l'indice de renchérissement arrêté à 102,9 en 2009 et à 103,7 en 2013 selon le RCEPF, dans son état au 1<sup>er</sup> janvier 2013, en fonctions des seules bases légales disponibles appliquées par analogie, soit les art. 69 et 72 al. 4 LIPP, soit 0,6% en fonction d'un « renvoi aux dispositions fédérales via l'art. 19 al. 2 RIPP », en particulier aux notices de l'AFC-CH relatives à l'estimation des revenus en nature.
7. D'après la jurisprudence, afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des directives. Celles-ci n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration. Elles ne dispensent pas cette dernière de se prononcer à la lumière des circonstances du cas d'espèce. Par ailleurs, elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (ATF 133 II 305 consid. 8.1 et références citées ; arrêts du Tribunal fédéral

2C\_176/2012 du 18 octobre 2012 consid. 5.4.3 ; 2C\_132/2010 du 17 août 2010 ; ATA/625/2011 du 4 octobre 2011 ; ATA/611/2010 du 1er septembre 2010 consid. 4 ; ATA/617/2008 du 9 décembre 2008 consid. 6c). Les autorités fiscales doivent prendre leurs décisions sur la base des directives qu'elles ont établies. Seuls des motifs sérieux et objectifs, soit une connaissance plus approfondie de l'intention du législateur, un changement des circonstances extérieures ou l'évolution des conceptions juridiques, lui permettent de les modifier sans violer les principes de l'égalité de traitement et de la sécurité du droit (ATF 125 II 152 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.555/1999 du 15 mai 2000 consid. 5 publié in RDAF 2000, p. 300).

8. Pour réaliser l'objectif d'imposition uniforme de la valeur locative préconisé dans la circulaire fédérale, l'autorité fiscale du canton de Genève, après concertation avec les milieux intéressés, a donc opté pour un système d'évaluation de la valeur locative fondé sur une estimation cantonale au sens de ce document, système qu'elle a détaillé dans l'information n° 5/2007, valable tant en matière d'IFD que d'ICC. Pour être conforme à la loi, ce mécanisme doit donc, outre le fait de n'être appliqué qu'en cas d'utilisation effective du logement, respecter les conditions locales (art. 21 al 1 let. b LIFD et art. 24 al. 1 let. b LIPP précisé par l'art. 8 RIPP). En outre, il doit correspondre dans une certaine mesure aux loyers objectifs du marché dans les limites tracées par la jurisprudence rappelée ci-dessus (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 156 n. 211 à 213), ce qui implique une adaptation de la valeur locative en fonction de celle des loyers du marché.

En l'occurrence, le système mis en place par l'intimée détermine pour chaque contribuable concerné une valeur locative de base du bien immobilier qu'il occupe, valable dès l'exercice 2007, déterminée par le produit du montant du loyer d'ensemble mensuel moyen par m<sup>2</sup> pour des appartements construits entre 1971 et 1980, selon la donnée communiquée chaque année par l'OCSTAT (disponible sur son site internet [www.ge.ch/statistique/domaines/aperçu.asp?dom=05\\_04](http://www.ge.ch/statistique/domaines/aperçu.asp?dom=05_04)) annualisé (x 12), par le nombre de m<sup>2</sup> du logement considéré. Cette valeur locative de base est réadaptée tous les quatre ans, la première fois pour l'exercice fiscal 2009 proportionnellement à l'augmentation du montant du loyer d'ensemble mensuel moyen par m<sup>2</sup> disponible à la fin de l'exercice fiscale considéré, qui correspond à celui du mois de mai de l'année considérée.

9. Les recourants considèrent que cette indexation n'a pas de base légale.

Leur opinion ne peut être suivie. La nécessité de mettre en place un système d'évaluation de la valeur locative, uniforme et déterminé en fonction des valeurs du marché trouve son fondement légal aux art. 21 al. 1 let. b et al. 2 LIFD ainsi que 24 al. 1 let. b et al. 2 LIPP. L'information n°5/2007 ne vient que les détailler en vue d'exposer la pratique de de l'autorité fiscale. Celle-ci s'inscrit parfaitement

dans le cadre de ces normes, complétées par l'art. 8 RIPP, en mettant en place un mécanisme objectif calqué sur l'évolution des loyers dans le canton, déterminant la valeur locative en fonction du loyer moyen par m<sup>2</sup> des logements mis en location sur le marché libre.

Cela vaut également pour l'indexation de la valeur locative. Celle-ci est nécessaire pour permettre de calquer l'évolution de la valeur d'usage du logement occupé par le propriétaire sur celle des loyers perçus au lieu de situation du bien immobilier, compte tenu de la finalité poursuivie par l'imposition de la valeur locative, rappelée plus haut. Sur ce point, dans la circulaire précitée, l'autorité intimée a décidé que l'indexation se ferait selon un rythme quadriennal. La circulaire justifie ce principe par référence à l'art. 19 aLIPP-V. Contrairement à ce que pourrait suggérer le texte de l'information n°5/2007, cette disposition, qui réglait la question de l'adaptation au renchérissement des barèmes (al. 1) ou de certaines déductions forfaitaires (al. 2) pour compenser les effets de la progression à froid ne contient aucune clause traitant directement de l'indexation de la valeur locative. En revanche elle prévoyait une indexation quadriennale du montant desdites déductions forfaitaires.

Il doit ainsi être admis que, si dans la circulaire précitée, l'AFC-GE s'est référé à cette disposition légale, en traitant du mécanisme d'adaptation de la valeur locative, ce n'était que pour justifier le fait que cette adaptation n'interviendrait que tous les quatre ans. Pour le surplus, le contenu de l'art. 19 aLIPP-V a été repris et précisé, dès le 1<sup>er</sup> janvier 2010, à l'art. 67 LIPP. Cette disposition, à l'instar de celle qu'elle a remplacée, ne traite pas directement de l'indexation de la valeur locative mais réaffirme le caractère quadriennal des adaptations au renchérissement de certains montants (art. 67 al. 2 LIPP), dès lors, l'entrée en vigueur de cette norme ne change rien à ce qui vient d'être dit. Le principe d'une adaptation nécessaire de la valeur locative par une indexation étant imposé directement par les art. 21 al. 1 let. b et al. 2 LIFD ainsi que 24 al. 1 let. b et al. 2 LIPP, l'AFC-GE était en droit, sur cette base, de retenir que cette adaptation, qui pourrait intervenir à l'occasion de chaque taxation, ne se fera que tous les quatre ans.

Au surplus, l'abrogation de l'art. 19 aLIPP-V n'entraîne pas celle des directives d'application, si, comme c'est le cas en l'espèce, la nouvelle disposition est de même portée que la précédente.

10. Les recourants considèrent que l'indexation, dont ils ne contestent pas le principe, devrait se faire, à défaut de base légale expresse, en application des art. 67 al. 4 LIPP et 19 RIPP et en fonction de l'évolution de l'indice de renchérissement arrêté par le Conseil d'État dans le RCPEF.

Cependant, l'indice de renchérissement visé par l'art. 67 al. 4 LIPP s'applique aux barèmes relatifs aux taux d'imposition des revenus de la fortune

(art. 41 et 59 LIPP) ainsi qu'à certains montants en francs mentionnés dans certaines dispositions de cette loi. La valeur locative d'un bien immobilier ne fait pas partie des données légales visées par l'art. 67 al. 4 LIPP puisqu'elle ne figure pas dans la loi mais doit être déterminée en fonction de chaque situation particulière. En outre, cette disposition prévoit que l'adaptation des barèmes et montant précité se fait en fonction de l'évolution de l'indice genevois des prix à la consommation. Or, l'art. 8 RIPP prévoyant expressément que la valeur doit être déterminée en fonction des loyers usuels, il n'y a pas de raison qui fasse que pour son adaptation il y aurait lieu de recourir à un référentiel différent de celui proposé par les recourants, celle-ci se ferait en fonction de l'évolution des prix à la consommation. La pratique mise en place par l'information n° 5/2007 est non seulement conforme à la loi mais elle est cohérente et doit être confirmée.

Ainsi, les prétentions des recourants à se voir appliquer un autre mode d'indexation que celui appliqué par l'AFC-GE ne peuvent qu'être rejetées.

11. En l'espèce, en 2009, la valeur locative de l'appartement des recourant a été fixée par l'intimée à CHF 23'776.-, sans faire l'objet de contestation. Au 31 décembre 2009, le montant du loyer libre moyen par mètre carré de l'ensemble des logements construits entre 1971 et 1980 dans le canton de Genève se montait à CHF 17,70 ; la même donnée en 2013 se chiffrait à CHF 18,95, selon les tables de l'OCSTAT. La majoration était de 7,06 %. L'application de ce taux à la valeur locative 2009 précitée, conduit à une augmentation de celle-ci à CHF 25'454.-. C'est donc à juste titre que l'AFC-GE a retenu ce montant comme revenu imposable pour l'IFD de même qu'un montant de CHF 15'269.- pour l'ICC, compte tenu de l'abattement de 40 % prévu par la loi.
12. Le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge des recourants (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 19 mars 2015 par Madame B\_\_\_\_\_ A\_\_\_\_\_ et Monsieur C\_\_\_\_\_ A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 16 février 2015 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge conjointe et solidaire de Madame B \_\_\_\_\_ A \_\_\_\_\_ et Monsieur C \_\_\_\_\_ A \_\_\_\_\_ ;

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, 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 Me Michel Lambelet, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Junod, présidente, MM. Thélin et Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :