RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2404/2003-FIN **ATA/954/2004**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 7 décembre 2004

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE DE L'IMPÔT FEDERAL DIRECT

et

M. H. D.-F.

EN FAIT

1. M. H. D.-F. est propriétaire d'une villa sur la commune d'Hermance à l'adresse 000, route d'Hermance.

2. Dans sa déclaration pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 1999-2000, le contribuable a mentionné notamment la valeur locative de ce bien à hauteur de CHF 11'171.- pour l'année de calcul 1997 et de CHF 18'615.- pour l'année de calcul 1998. Le revenu imposable se montait à CHF 78'541.-.

3. Le 21 décembre 2000, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a notifié au contribuable un bordereau d'IFD pour la période de taxation 1999-2000 calculé sur un revenu imposable de CHF 103'400.-. L'impôt annuel s'élevait ainsi à CHF 4'303.-.

4. Le 17 janvier 2001, M. D.-F. a élevé réclamation. Il lui était impossible de reconstituer le revenu imposable figurant sur le bordereau. La décision de l'AFC était insuffisamment motivée et ne lui permettait pas de vérifier la taxation qui lui avait été adressée.

5. Le 29 janvier 2001, l'AFC a adressé au contribuable le procès-verbal de taxation dont il apparaît qu'elle avait corrigé pour 1997 et 1998 la valeur locative précitée pour la porter pour chacune de ces deux années à CHF 23'889.-.

6. A réception de ce document, le contribuable a réécrit à l'AFC le 2 février 2001 en demandant le détail de ces montants. De plus, il indiquait qu'en 1997, il avait occupé personnellement la moitié de l'immeuble, l'autre moitié étant louée. En 1998, il avait occupé les 5/7ème de la maison, les 2/7ème restants étant loués.

   A la suite de divers échanges de correspondance, il est apparu que la valeur locative telle que l'AFC l'avait calculée se fondait sur une surface de l'immeuble de 200 m2. Or, le contribuable avait rempli un questionnaire indiquant que cette surface était de 170,18 m2. Après avoir recalculé cette surface en fonction des indications reçues dans l'intervalle, il relevait que la surface habitable était très exactement de 159,93 m2. Le contribuable avait ensuite appliqué un coefficient de 0,95 % correspondant aux nuisances, coefficient que l'AFC avait ramené d'office à 1. Or, le contribuable indiquait que son terrain longeait la route d'Hermance, route extrêmement bruyante dès 05h30. Il confirmait ainsi sa réclamation.

7. Le 12 novembre 2002, l'AFC a partiellement admis la réclamation pour tenir compte d'une surface du bien immobilier de 160 m2 et admettre la nuisance due au trafic. En revanche, l'AFC a augmenté la valeur de l'immeuble pour tenir compte de l'aménagement de deux salles de bains au lieu d'une. La valeur locative nette pour l'année fiscale 1998 s'établissait ainsi à CHF 13'779.- et pour

1999 à CHF 19'969.-. Le bordereau rectificatif daté du 15 novembre 2002 portait donc sur un revenu imposable de CHF 96'500.-, l'IFD réclamé s'élevant alors à CHF 2'592.- par année.

8. Le 15 novembre 2002, M. D.-F. a recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'IFD (ci-après : la commission).

L'AFC avait porté de 9 à 10 le nombre de points concernant l'aménagement de la maison en raison de la présence des deux salles de bains. Or, en examinant son installation de chauffage, il avait constaté qu'il avait indiqué par erreur que l'eau chaude était fournie par un service général alors qu'il ne disposait que d'un chauffe-eau. Il demandait que le nombre de points concernant l'aménagement de la maison soit ramené de 10 à 9 pour ce motif et que le coefficient correspondant soit ramené de 1,1 point à 1,0 point.

Dans un courrier complémentaire du 1er mai 2003, le contribuable a précisé que le chauffe-eau était installé au sous-sol, qu'il datait de 1984 et disposait d'une capacité de 177 litres. La maison ne comportant qu'une baignoire, la contenance restreinte de ce boiler ne permettait pas de prendre plus d'un bain tiède dans l'intervalle de plusieurs heures.

9. L'AFC a répondu le 6 mai 2003 en concluant au rejet du recours.

Le litige portait sur le calcul de la valeur locative du bien immobilier, et plus particulièrement sur le coefficient relatif à l'aménagement de l'immeuble concernant la distribution de l'eau chaude.

Depuis la période de taxation IFD 1995-1996, les contribuables devaient remplir un formulaire spécifique afin d'évaluer au mieux la valeur locative de chaque immeuble sis dans le canton. Cette valeur était déterminée selon la surface habitable, puis pondérée compte tenu du type d'habitation, de l'aménagement de l'immeuble, de sa vétusté, des nuisances et de sa situation générale pour arriver à une valeur locative brute. L'AFC opérait ensuite une déduction forfaitaire de 10 ou 20 % selon l'âge du bâtiment.

Dans le questionnaire auquel se référait l'AFC figurait un chiffre 3 intitulé « aménagement de l'immeuble » et comportant à la rubrique « eau chaude » deux mentions, soit :

- chauffe-eau individuel (cumulus) ou
- service général.

En l'espèce, le contribuable avait coché la rubrique « chauffe-eau individuel » équivalent à 0 point alors que le service général était resté en blanc et valait 1 point.

Selon l'AFC, le contribuable avait mal compris le terme service général d'eau chaude. Par ces termes, il fallait entendre « une source de chaleur provenant d'un cumulus placé dans le logement et distribuant l'eau chaude dans toutes les pièces. Par opposition, le service d'eau chaude non centralisé consiste à avoir un chauffe-eau (cumulus) à chaque arrivée d'eau, soit au-dessus de l'évier de la cuisine, au-dessus de la baignoire, etc. ».

En l'espèce, la villa du recourant avait été construite en 1985 et disposait d'un système de distribution générale d'eau chaude, au sens où l'entendait l'AFC, « soit une source de chaleur provenant d'un cumulus placé dans le logement et distribuant l'eau chaude dans toutes les pièces ».

10. Dans sa réplique, le contribuable a maintenu ses explications et l'AFC a renoncé à dupliquer.

11. Par décision du 12 novembre 2003, la commission a admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelle décision.

12. Par acte déposé le 16 décembre 2003 auprès du Tribunal administratif, l'AFC a recouru contre cette décision en concluant à son annulation et à la confirmation de sa propre décision du 12 novembre 2002.

Selon la recourante, la commission mélangeait la notion de distribution généralisée d'eau chaude au moyen d'un appareil unique avec la capacité dudit appareil. L'interprétation de la notion du service général d'eau chaude obligerait à examiner pour chaque propriétaire de villa si le chauffe-eau choisi lui permettait de satisfaire ses besoins en eau chaude, ce qui était impossible. Il fallait admettre que contrairement à ce qu'avait admis la commission, le contribuable disposait bel et bien d'un chauffe-eau dans un local de chaufferie et ce chauffe-eau distribuait l'eau chaude de manière généralisée dans la cuisine et dans les deux salles de bains et la douche de sa villa.

13. La commission a indiqué que la décision avait été réceptionnée par l'AFC le 26 novembre 2003.

14. M. D.-F. a conclu au rejet du recours de l'AFC et à la confirmation du raisonnement de la commission, fondé sur une interprétation des notions de chauffe-eau individuel et de service général ainsi que sur le sens grammatical de ces termes.

15. L'AFC a renoncé à répliquer.

16. Sur quoi, la cause a été 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. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Le litige ne porte plus que sur le coefficient ramené de 1,1 à 1,0 point par la commission au motif que l'eau chaude produite dans cet immeuble l'est de manière individuelle par un cumulus et non pas par un service général.

Le recours tend à la solution inverse et à la confirmation de la décision initiale de l'AFC.

3. L'article 21 alinéa 1 lettre b de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD – RS 642.11) prévoit qu'est imposable le rendement de la fortune immobilière en particulier « b) la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit ».

Quant à l'alinéa 2 de cette même disposition, il prévoit que « la valeur locative est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable ».

En se fondant sur cette disposition, l'AFC a établi un questionnaire destiné aux propriétaires d'appartements et de villas, ledit questionnaire ne constituant pas une directive ou une circulaire et n'ayant aucune valeur normative.

Les parties divergent sur ce qu'il faut entendre par les termes « chauffe-eau individuel (cumulus) » d'une part et « service général » d'autre part pour l'alimentation en eau chaude.

Dans ses considérants, la commission a admis qu'un service général d'eau chaude permettait d'avoir sans limitation et 24 heures sur 24 de l'eau chaude en quantité ce qui n'était pas le cas d'un chauffe-eau individuel ou cumulus. Le chauffe-eau d'une capacité de 190 litres dont dispose M. D.-F. et servant à alimenter la cuisine et les deux salles de bains et une douche ne permettant pas cette distribution 24 heures sur 24, la notion de service général d'eau chaude ne trouvait pas application en l'espèce.

Quelle que soit la capacité du chauffe-eau de M. D.-F., il résulte du descriptif de son installation que le réservoir d'eau est couplé à une chaudière et qu'une pompe permet de distribuer l'eau chaude dans la douche, la baignoire et la cuisine de sorte que même si cette installation ne dessert pas un immeuble comportant de nombreux logements et n'alimente pas en eau chaude la maison 24 heures sur 24, il faut admettre qu'elle correspond à la notion de « service général d'eau chaude » au sens où l'entend l'AFC.

5. En conséquence, le recours sera admis.

6. La décision de la commission sera annulée.

7. Un émolument de CHF 800.- sera mis à la charge de M. D.-F., qui succombe (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS,
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 16 décembre 2003 par l'administration fiscale cantonale genevoise contre la décision de la commission cantonale de recours en matière de l'impôt fédéral direct du 12 novembre 2003 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière de l'impôt fédéral direct ;

met à la charge de l'intimé un émolument de CHF 800.- ;

dit que conformément aux articles 97 et suivants de la loi fédérale d'organisation judiciaire, le présent arrêt peut être porté, par voie de recours de droit administratif, dans les trente jours dès sa notification, par devant le Tribunal fédéral ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il est adressé en trois exemplaires au moins au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14 ; le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyen de preuve, doivent être joints à l'envoi.

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière de l'impôt fédéral direct, à M. H. D.-F. ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :	la vice-présidente :
M. Tonossi	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :