

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2678/2013-ICCIFD

ATA/778/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 28 juillet 2015

4^{ème} section

dans la cause

Madame A_____ et Monsieur A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
15 décembre 2014 (JTAPI/1409/2014)**

EN FAIT

- 1) Pendant la période fiscale litigieuse, soit entre le 1^{er} janvier 2008 et le 31 décembre 2011, Monsieur A_____ (ci-après : le contribuable) était détenteur de droits de propriété sur la parcelle n° 1_____, commune de C_____, à l'adresse _____ chemin B_____ et sur la parcelle n° 2_____, commune de D_____, à l'adresse _____ chemin B_____. Il dispose entièrement de la jouissance de la première de celles-ci, même si, à teneur du registre foncier, la parcelle n° 1_____ est également propriété de ses deux sœurs domiciliées aux États-Unis, tandis que la parcelle n° 2_____ est encore inscrite au nom du père du contribuable.

Sur la première de ces parcelles, sont érigés deux bâtiments à usage d'habitation, l'un occupé par M. A_____ et par son épouse Madame A_____ (ci-après : les contribuables), l'autre mis en location. S'y trouvent également les bâtiments abritant le garage que les contribuables exploitent dans le cadre d'une société en nom collectif sous le nom de « Garage B_____, A_____ et Cie, SNC » (ci-après : la SNC). Sur la deuxième parcelle, est érigé un bâtiment à usage d'habitation, également mis en location par M. A_____.

Le contribuable est également propriétaire d'une parcelle sise à Founex, dans le canton de Vaud.

Au 1^{er} janvier 2008, la valeur fiscale de la parcelle n° 1_____ était de CHF 582'000.-. Ce montant avait été arrêté à l'issue d'un litige des contribuables avec l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) en rapport avec l'exercice fiscal 1995. Il avait été confirmé par arrêt du Tribunal administratif du 10 septembre 2002, devenu depuis lors la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) (ATA/351/2002), confirmé par un arrêt du Tribunal fédéral du 31 mars 2003 (2A.523/2002). Cette valeur a encore été reprise et confirmée par la chambre de céans dans l'ATA/413/2012 du 3 juillet 2012 qui concernait les exercices fiscaux 2001 à 2004.

En outre, par décision n° DCCR 3_____ du 25 août 2008, la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) remplacée le 1^{er} janvier 2011 par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) a considéré que, s'agissant de la parcelle n° 1_____, seule la part destinée à l'habitation des époux A_____, terrains compris, pouvait bénéficier d'un abattement de 4 % par an pour une durée d'occupation continue et a arrêté cette part à CHF 282'925.- en se fondant sur l'expertise précitée du 30 octobre 2000. N'ayant pas fait l'objet d'un recours, cette décision est entrée en force.

Quant à la valeur fiscale de la parcelle n° 2_____, la chambre administrative a également confirmé dans l'ATA/413/2012 précité qu'elle s'élevait à CHF 360'000.-, consécutivement à une estimation du bien-fonds à laquelle l'AFC-GE avait procédé en 2002, la part attribuée à M. A_____ s'élevant à un quart de ce montant, soit CHF 90'000.- conformément à une décision du 10 mai 2004 de l'ancienne commission de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI) que la commission a remplacé avant d'être elle-même remplacée par le TAPI (DCCR 4_____, mais aussi DCCR 3_____ du 25 août 2008).

Les valeurs d'immeubles précitées et la restriction à la règle de l'abattement précitée ont encore été confirmées par la chambre administrative dans deux arrêts du 2 décembre 2014 (ATA/960/2014 et ATA/961/2014) concernant les exercices 2005 à 2007 qui sont en force, le recours en matière de droit public interjeté par les recourants ayant été déclaré manifestement irrecevable (2C_23/2015 du 14 janvier 2015).

- 2) Le 7 janvier 2009, le contribuable a écrit au service immobilier de l'AFC-GE. Il se référait au dossier de l'autorisation de construire un hangar pour véhicule et machines sur la parcelle n° 1_____ délivrée par le département compétent (DD 5_____). Il lui transmettait une liste de factures relatives à l'exécution des travaux y relatifs, dont le montant total s'élevait à CHF 286'525.10. Il précisait que tous les montants mentionnés dans ce relevé figuraient dans la comptabilité de la SNC arrêté au 31 décembre de chaque exercice concerné. Lesdites factures s'échelonnaient entre 2006 et 2008.
- 3) Dans leur déclaration fiscale 2008 déposée le 22 juillet 2009, les contribuables ont déclaré des revenus liés à l'activité dépendante, des revenus mobiliers et immobiliers et des produits de rente AVS/AI pour un total de CHF 76'850.-. Ils y ont mentionné une perte commerciale non compensée de CHF 66'524.-. De son côté, le compte de pertes et profits de la SNC faisant état d'une perte de CHF 74'907.80.

Ils ont déclaré les éléments de fortune immobilière suivants :

- immeuble occupé par le propriétaire à l'adresse _____, chemin B_____ : 100 % ; valeur totale de CHF 138'908.-, mais après abattement de 40 % ; valeur de CHF 83'345.- ;
- immeuble locatif à l'adresse _____, chemin B_____ : 100 % ; valeur de CHF 229'221.- ;
- immeuble commercial à l'adresse _____, chemin B_____ : 100 % ; valeur de CHF 213'871.- ;

- terrain à Founex : valeur de CHF 190'000.- (déclaré dans la rubrique « autres éléments de fortune »).

À teneur de leur déclaration, la valeur immobilière imposable dans le canton de Genève était de CHF 229'221.-. Le montant de CHF 83'345.- lié à l'immeuble qu'ils occupaient faisait partie de l'actif comptabilisé dans l'activité indépendante, tout comme le montant de CHF 213'871.- précité.

Dans les états financiers de l'exercice 2008 de la SNC annexés à la déclaration, l'immeuble commercial avait été comptabilisé à une valeur brute de CHF 256'667.15, sa valeur nette s'établissant à CHF 240'284.15 après déduction de CHF 16'383.- de frais.

- 4) Dans leur déclaration fiscale 2009 déposée le 10 juillet 2010, les contribuables ont déclaré des revenus liés à l'activité dépendante, des revenus mobiliers et immobiliers et des produits de rente AVS/AI pour un total de CHF 63'018.-. Ils ont mentionné une perte commerciale non compensée de CHF 105'135.-, le compte de pertes et profits de la SNC faisant état d'une perte de CHF 45'062,80.

Ils ont déclaré les éléments de fortune immobilière suivants :

- immeuble occupé par le propriétaire à l'adresse _____, chemin B_____ : 100 %, valeur totale de CHF 138'908.-, mais après abattement de 40 % ; valeur de CHF 83'345.- ;
- immeuble locatif à l'adresse _____, chemin B_____ : 100 % ; valeur de CHF 229'221.- ;
- immeuble commercial à l'adresse _____, chemin B_____ : 100 % ; valeur de CHF 213'871.- ;
- terrain à Founex : valeur de CHF 190'000.- (déclaré dans la rubrique « autres éléments de fortune »).

À la fin de la rubrique relative à l'état des immeubles, ceux-ci ont précisé : les montants retenus sont ceux fixés par l'AFC-GE, selon lettre du 6 novembre 2000, suite à l'expertise de M. E_____, architecte.

À teneur de leur déclaration, la valeur immobilière imposable dans le canton de Genève était de CHF 443'092.- (CHF 229'221.- + CHF 213'871.-). Le montant de CHF 83'345.- lié à l'immeuble qu'ils occupaient faisait partie de l'actif commercial comptabilisé dans l'activité indépendante tandis que le montant de CHF 213'871.- précité constituait une part de la fortune commerciale exonérée.

Dans les états financiers de l'exercice 2009 de la SNC annexés à la déclaration, l'immeuble commercial avait été comptabilisé à une valeur brute de CHF 257'120.30, sa valeur nette s'établissait à CHF 241'693.10 après déduction de CHF 15'427.20 de frais.

- 5) Dans leur déclaration fiscale 2010 déposée le 30 juin 2011, les contribuables ont déclaré des revenus liés à l'activité dépendante, des revenus mobiliers et immobiliers et des produits de rente AVS/AI pour un total de CHF 80'908.-. Ils ont mentionné une perte commerciale non compensée de CHF 32'475.-, le compte de pertes et profits de la SNC faisant état d'une perte de CHF 32'475.10.

Ils ont déclaré les éléments de fortune immobilière suivants :

- immeuble occupé par le propriétaire à l'adresse _____, chemin B_____ : 100 % ;
valeur totale de CHF 138'908.-, mais après abattement de 40 % ; valeur de CHF 83'345.- ;
- immeuble locatif à l'adresse _____, chemin B_____ : 100 % ; valeur de CHF 229'221.- ;
- immeuble commercial à l'adresse _____, chemin B_____ : 100 % ; valeur de CHF 213'871.- ;
- terrain à Founex : valeur de CHF 190'000.- (déclaré dans la rubrique « autres éléments de fortune »).

À la fin de la rubrique relative à l'état des immeubles, ceux-ci ont précisé : « le hangar, bâtiment n° 6 _____ est inclus dans la comptabilité du garage ».

À teneur de leur déclaration, la valeur immobilière imposable dans le canton de Genève était de CHF 526'437.- (CHF 83'345.- + CHF 229'221.- + CHF 213'871.-). Seul le montant de CHF 213'871.- précité constituait une part de la fortune commerciale exonérée. Dans les états financiers de l'exercice 2010 de la SNC annexés à la déclaration, l'immeuble commercial avait été comptabilisé à une valeur brute de CHF 247'548.25 sa valeur nette s'établissait à CHF 232'695.35 après déduction de CHF 14'852.90 de frais.

- 6) a. Les contribuables ont transmis leur déclaration fiscale 2011 le 23 mars 2012. Dans leur courrier d'accompagnement, ils rappelaient que la valeur fiscale de la parcelle n° 1 _____ était de CHF 582'000.- mais que le contribuable n'était que copropriétaire, sous imputation des déductions légales de 40 %. En outre, il n'avait pas lieu de compter une valeur locative en rapport avec ce bien immobilier au vu des importantes dépréciations subies par celui-ci en raison de son affectation avec un coefficient de l'utilisation du sol limité. La valeur locative ne devait pas excéder le 20 % des revenus bruts totaux. Quant à la parcelle

n° 2_____, elle devait être imposée séparément, la mutation n'ayant pas encore eu lieu. La valeur de cette propriété devait être celle qui avait été retenue par la Cour de justice dans un arrêt du 14 septembre 2001.

b. Pour l'exercice fiscal 2011, les contribuables ont déclaré des revenus liés à l'activité dépendante, des revenus mobiliers et immobiliers et des produits de rente AVS/AI pour un total de CHF 59'633.-. Ils ont mentionné une perte commerciale non compensée de CHF 7'340.-, le compte de pertes et profits de la SNC faisant état d'une perte de CHF 7'339.95.

Ils ont déclaré les éléments de fortune immobilière suivants :

- immeuble occupé par le propriétaire à l'adresse _____, chemin B_____ : 100 % ; valeur totale de CHF 138'908.-, mais après abattement de 40 % ; valeur de CHF 83'345.- ;
- immeuble locatif à l'adresse _____, chemin B_____ : 100 % ; valeur de CHF 137'533.- ;
- immeuble commercial à l'adresse _____, chemin B_____ : 100 % ; valeur de CHF 128'323.- ;
- terrain à Founex : valeur de CHF 190'000.- (déclaré dans la rubrique « autres éléments de fortune »).

À teneur de leur déclaration, la fortune brute immobilière imposable dans le canton de Genève était de CHF 349'201.- (CHF 83'345.- + CHF 137'533.- + CHF 128'323.-).

Dans les états financiers de l'exercice 2011 de la SNC annexés à la déclaration, l'immeuble, désigné sous le terme « hangar entrepôt » avait été comptabilisé à une valeur brute de CHF 233'970.20 sa valeur nette s'établissait à CHF 219'332.- après déduction de CHF 14'038.20 de frais.

7) Par décision de taxation du 23 janvier 2013, l'AFC-GE a notifié deux bordereaux d'imposition pour l'exercice 2008 aux contribuables.

a. Pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC), l'impôt s'élevait à CHF 14'425.-, fondé sur un revenu imposable de CHF 0.- et une fortune de CHF 1'786'773.- au taux de CHF 1'956'507.-.

Les revenus bruts des contribuables étaient arrêtés à CHF 85'188.- dont CHF 32'338.- de revenus immobiliers. Compte tenu d'une perte commerciale de CHF 66'524.- et des autres déductions à prendre en compte, le revenu net imposable était égal à zéro.

Les revenus immobiliers se répartissaient entre la valeur locative brute de CHF 13'897.- attribuée, pour la parcelle n° 1_____, à l'immeuble occupé par le propriétaire et les revenus locatifs bruts de l'immeuble loué qui s'élevaient à CHF 24'000.-.

Pour l'imposition de la fortune, l'AFC-GE avait retenu une fortune immobilière de CHF 855'434.-, soit :

- immeuble occupé par le propriétaire : CHF 169'756.- (mais après abattement de 40% sur la valeur fiscale totale de CHF 282'927.-) ;
- immeuble locatif ou loué : CHF 495'678.- ;
- immeuble de Founex : CHF 190'000.-.

Le montant de la fortune immobilière imposable à Genève était de CHF 665'434.- compte tenu de la non-imposition à Genève de l'immeuble sis dans le canton de Vaud.

La valeur fiscale retenue pour l'immeuble commercial était « selon bilan » de CHF 179'919.-

b. Ils n'étaient pas taxables pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD).

- 8) Par réclamation du 22 février 2013, les contribuables ont contesté leur bordereau d'imposition ICC 2008. Ils contestaient les valeurs immobilières retenues par l'AFC-GE. Le montant de la fortune brute immobilière retenu, soit CHF 855'434.- était inexacte. L'AFC-GE devait retenir une valeur de CHF 582'000.- comme valeur immobilière pour la parcelle n° 1_____, soit celle qui ressortait de la lettre de son service immobilier. La valeur de l'immeuble occupé par les propriétaires était de CHF 138'908.- et non pas de CHF 282'927.-. L'immeuble loué, terrain et bâtiment avaient une valeur de CHF 144'017.- pour le terrain et CHF 63'325.- pour l'habitation ainsi que CHF 21'879.- pour la partie nouvelle, soit CHF 229'221.- et non pas CHF 685'678.- comme l'avait retenu à tort l'AFC-GE. Quant à la valeur vénale de la parcelle n° 2_____, terrain et bâtiment, elle était de CHF 244'335.- et non pas de CHF 360'000.-.

Ils se référaient à un courrier que le contribuable avait adressé à l'AFC-GE le 17 septembre 2012 par lequel celui-ci avait demandé de corriger la valeur vénale de la parcelle n° 2_____, conformément à un arrêt de la Cour de justice civile du 14 septembre 2001 qui l'avait arrêté à CHF 245'000.-.

- 9) Par décision de taxation du 13 mars 2013, l'AFC-GE a notifié deux bordereaux d'imposition aux contribuables pour l'exercice 2009.

a. Pour l'ICC, l'impôt s'élevait à CHF 12'523.80.-, fondé sur un revenu imposable de CHF 32'697.- et une fortune de CHF 1'595'387.- au taux de CHF 1'770'131.-.

Les revenus bruts des contribuables étaient arrêtés à CHF 71'673.- dont CHF 32'655.- de revenus immobiliers. Compte tenu d'une perte commerciale de CHF 9'793.-, de la prise en considération de pertes non compensées à concurrence de CHF 12'343.- et des autres déductions à prendre en compte, le revenu net imposable était de CHF 32'697.-.

Les revenus immobiliers se répartissaient entre la valeur locative brute de CHF 14'425.- attribuée, pour la parcelle n° 1_____, à l'immeuble occupé par le propriétaire et les revenus locatifs bruts de l'immeuble loué qui s'élevaient à CHF 24'000.-.

Pour l'imposition de la fortune, l'AFC-GE avait retenu une fortune immobilière totale de CHF 568'910.-. Le montant de la fortune immobilière imposable à Genève était arrêté à CHF 492'081.- compte tenu de la non-imposition à Genève de l'immeuble sis dans le canton de Vaud.

La valeur des fonds propres investis dans l'activité s'élevait à CHF 523'818.-, dont CHF 466'443.- représentaient la valeur fiscale de l'immeuble commercial.

b. Pour l'IFD, l'impôt s'élevait à CHF 202.-.

10) Par décision de taxation du 13 mars 2013, l'AFC-GE a notifié deux bordereaux d'imposition aux contribuables pour l'exercice 2010.

a. Pour l'ICC, l'impôt s'élevait à CHF 9'692.75 fondé sur un revenu imposable de CHF 9'043.- et une fortune de CHF 1'286'918.- au taux de CHF 1'436'932.-.

Les revenus bruts des contribuables étaient arrêtés à CHF 69'648.- dont CHF 32'655.- de revenus immobiliers. Compte tenu d'une perte commerciale de CHF 18'869.-, de la prise en considération de pertes non compensées à concurrence de CHF 1'363.- et des autres déductions à prendre en compte, le revenu net imposable était de CHF 9'043.-.

Les revenus immobiliers se répartissaient entre la valeur locative brute de CHF 14'425.- attribuée, pour la parcelle n° 1_____, à l'immeuble occupé par le propriétaire et les revenus locatifs bruts de l'immeuble loué qui s'élevaient à CHF 24'000.-.

Pour l'imposition de leur fortune, l'AFC-GE avait retenu une fortune immobilière totale de CHF 568'910.- dont CHF 492'081.- étaient imposables à Genève.

La valeur des fonds propres investis dans l'activité indépendante s'élevait à CHF 497'347.- dont CHF 466'443.- représentaient la valeur fiscale de l'immeuble commercial.

b. Pour l'IFD, le montant de l'impôt s'élevait à CHF 26.-.

11) Par décision de taxation du 13 mars 2013, l'AFC-GE a notifié deux bordereaux d'imposition aux contribuables pour l'exercice 2011.

a. Pour l'ICC, l'impôt s'élevait à CHF 10'088.65 fondé sur un revenu imposable de CHF 32'352.- et une fortune de CHF 1'337'292.- au taux de CHF 1'495'426.-.

Les revenus bruts des contribuables étaient arrêtés à CHF 67'940.- dont CHF 32'655.- de revenus immobiliers. Compte tenu d'un bénéfice de CHF 233.-, de l'absence de pertes non compensées et des déductions à prendre en compte, le revenu net imposable était de CHF 32'352.-.

Les revenus immobiliers se répartissaient entre la valeur locative brute de CHF 14'425.- attribuée, pour la parcelle n° 1 _____, à l'immeuble occupé par le propriétaire et les revenus locatifs bruts de l'immeuble loué qui s'élevaient à CHF 24'000.-.

Pour l'imposition de leur fortune, l'AFC-GE avait retenu une fortune immobilière totale de CHF 568'910.-.

Le montant de la fortune immobilière imposable à Genève était de CHF 492'081.- compte tenu de la non-imposition à Genève de l'immeuble sis dans le canton de Vaud.

La valeur des fonds propres investis dans l'activité s'élevait à CHF 511'974.- dont CHF 466'443.- représentaient la valeur fiscale de l'immeuble commercial. En réalité, le montant des fonds propres devait être chiffré à CHF 522'770,55, mais l'AFC-GE renonçait à rectifier le montant retenu dans la taxation provisoire.

b. Pour l'IFD, le montant de l'impôt s'élevait à CHF 291.-.

12) Le 12 avril 2013, les contribuables ont formé auprès de l'AFC-GE une réclamation à l'encontre des bordereaux qui leur avaient été notifiés le 13 mars 2013 concernant l'ICC 2009 à 2011 et l'IFD 2010 et 2011.

Concernant l'exercice fiscal 2009, ils contestaient le montant trop faible de la perte commerciale retenue. L'exploitation du garage avait généré une perte qui venait s'ajouter à celle de l'exercice 2008. Ils ne comprenaient pas le montant retenu à titre de revenus immobiliers qui était trop élevé. Ils contestaient la valeur

des biens immobiliers retenus par l'AFC-GE. Ils contestaient que l'AFC-GE puisse retenir, pour la SNC, des fonds propres d'un montant aussi élevé.

Concernant l'exercice fiscal 2010, ils auraient dû être exemptés de toute imposition sur le revenu. Ils avaient droit au rabais d'impôt. Selon eux, la perte à prendre en compte pour l'ICC 2010 s'élevait encore à CHF 77'534.-. Ils n'avaient réalisé aucun revenu immobilier. Les montants retenus ne correspondaient pas à leur déclaration fiscale. Ils contestaient également l'estimation faite de leur fortune immobilière.

Ils contestaient l'imposition intervenue en rapport avec l'exercice 2011, pour des motifs similaires.

- 13) a. Le 16 juillet 2013, l'AFC-GE a statué sur la réclamation des contribuables du 22 février 2013 relative à l'exercice fiscal 2008. Elle leur a remis un bordereau rectificatif ICC qui modifiait et complétait leur imposition dans le sens suivant : les estimations fiscales de différents biens immobiliers sis sur la commune de D_____ n'étaient pas modifiés. Les contribuables seraient imposés sur la fortune en référence à la valeur fiscale de ceux-ci retenue dans l'arrêt de la chambre administrative du 3 juillet 2012 précité.

En revanche, elle rectifiait la valeur fiscale du bien immobilier professionnel intégré dans la valeur des actifs commerciaux. Elle avait tenu compte d'un montant de CHF 286'525.- au titre de plus-value comme coût définitif de construction d'un hangar pour véhicules et machines construits par les contribuables en rapport avec le garage, sur la base de documents que le contribuable leur avait remis signés le 7 janvier 2009. Cette valeur avait été entièrement attribuée à la fortune commerciale. Des lors, celle-ci passait à CHF 466'444.- au lieu de CHF 256'667.15 qui figuraient dans le bilan de la SNC annexé à la déclaration. Il résultait de cette rectification que le capital imposable de la SNC s'élevait à CHF 429'214.- soit CHF 520'365.- sous déduction de CHF 91'150.80.

- b. À la décision précitée, était annexé, pour l'ICC 2008, un bordereau rectificatif. À teneur de celui-ci, le montant dû pour l'ICC s'élevait à CHF 12'935.35 en lieu et place de CHF 14'425.-, en fonction d'un revenu de CHF 0.- et d'une fortune de CHF 1'629'143.- au taux de CHF 1'804'853.-.

Les revenus bruts des contribuables restaient arrêtés à CHF 85'188.- dont CHF 32'338.- de revenus immobiliers. Compte tenu d'une perte commerciale de CHF 66'524.- et des autres déductions à prendre en compte, le revenu net imposable était égal à zéro.

En revanche, les contribuables étaient taxés sur une fortune immobilière d'un montant de CHF 483'667.- composée de :

- immeuble occupé par le propriétaire (100 %) : CHF 169'756.- (mais après abattement de 40 % sur la valeur fiscale totale de CHF 282'927.-) ;
- immeuble locatif (parcelle n° 1 _____) (100 %) : CHF 119'154.- ;
- immeuble locatif (parcelle n° 2 _____) : CHF 90'000.-.

Dans le montant de la fortune immobilière précitée, il n'était pas tenu compte d'un montant de CHF 466'444.- d'actifs immobiliers commerciaux qui étaient intégrés aux fonds propres d'un montant net de CHF 429'214.-, ni du montant de CHF 190'000.- relatifs au bien immobilier sis à Founex.

- 14) a. Par décision sur réclamation du 16 juillet 2013, l'AFC-GE a modifié et complété l'imposition des contribuables pour l'année 2009. Elle admettait d'augmenter le montant de la perte commerciale prise en considération sur la base des comptes commerciaux. Le montant de la perte non compensée passait à CHF 13'706.-. Concernant l'imposition de la fortune, les fonds propres de leur entreprise étaient réduits de CHF 523'818.- à CHF 490'277.- en tenant compte, d'une part de la valeur fiscale du bien immobilier professionnel qui avait passé à CHF 466'443.-, mais également de passifs commerciaux d'un montant de CHF 33'523.-.

Pour le reste, leur taxation restait fondée sur les mêmes éléments. La perte commerciale restait arrêtée à CHF 13'113.-, montant qui correspondait à la différence entre le chiffre d'affaire et les frais généraux, les charges marchandise et des amortissements. Pour l'immobilier, il n'y avait pas lieu de rectifier les estimations fiscales. La valeur locative attribuée correspondait au montant qu'ils auraient dû déboursier s'il devait louer un bien immobilier de même nature ou s'il avait loué à un tiers. Elle était calculée sur la base du questionnaire que chaque propriétaire devait remplir et elle était calculée sur la base d'un barème élaboré de concert avec les associations professionnelles. Le montant de CHF 14'445.- correspondait à un loyer de CHF 721.- par mois. La valeur locative brute retenue jusqu'en 2008 avait subi une majoration de 3,8 % dès 2009 pour être adaptée à l'indice genevois des loyers. Les revenus immobiliers et la déduction au titre de charges et frais d'entretien correspondant aux biens immobiliers loués avaient été prise en considération tels que déclarés.

- b. Selon le bordereau rectificatif ICC, l'impôt s'élevait à CHF 12'207.25, fondé sur un revenu imposable de CHF 27'968.- et une fortune de CHF 1'562'093.- au taux de CHF 1'736'590.-.

Les revenus bruts des contribuables restaient arrêtés à CHF 71'673.- dont CHF 32'655.- de revenus immobiliers. Compte tenu d'une perte commerciale de CHF 13'113.-, de la prise en considération de pertes non compensées à

concurrence de CHF 13'706.- et des autres déductions à prendre en compte, le revenu net imposable diminuait à CHF 27'968.-.

La valeur des fonds propres investis dans l'activité professionnelle indépendante s'élevait à CHF 490'277.-, dont CHF 466'443.- représentaient la valeur fiscale de l'immeuble commercial.

Les autres éléments, en rapport avec leurs biens immobiliers restaient inchangés.

c. Pour l'IFD, l'impôt s'élevait à CHF 168.- fondé sur un revenu imposable de CHF 43'500.-.

- 15) a. Par décision sur réclamation du 19 juillet 2013, l'AFC-GE a modifié et complété l'imposition des contribuables pour l'année 2010. Elle admettait d'augmenter le montant de la perte commerciale et la prendre en considération sur la base des comptes commerciaux, en le faisant passer à CHF 20'673.-.

Le rabais d'impôt avait été supprimé par la nouvelle loi fiscale.

Conformément au tableau des pertes non compensées fournies dans le cadre du traitement de la réclamation concernant 2009, les pertes commerciales 2008 avaient été compensées par les autres revenus 2009. Elle avait pris à tort en considération, à titre de pertes non compensées sur l'exercice précédent, un montant de CHF 1'363.- puisque toutes les pertes avaient été absorbées, mais elle renonçait à le supprimer.

Concernant l'imposition de la fortune, un nouveau calcul des fonds propres imposables laissait également apparaître des fonds propres pour une valeur de CHF 500'321.-. Malgré cela, l'AFC-GE ne rectifieraient pas en leur défaveur le montant admis en CHF 497'347.-.

Pour le reste, en rapport avec les biens immobiliers des contribuables, leur taxation restait fondée sur les mêmes éléments, qu'il s'agisse de la valeur locative et de leur valeur fiscale. Elle reprenait à ce sujet les explications données dans le cadre de sa décision sur réclamation 2009.

b. Selon le bordereau rectificatif ICC 2010, l'impôt s'élevait à CHF 9'692.75.-, fondé sur un revenu imposable de CHF 7'230.- et une fortune de CHF 1'286'918.- au taux de CHF 1'436'932.-.

Les revenus bruts des contribuables étaient arrêtés à CHF 69'648.- dont CHF 32'655.- de revenus immobiliers. Compte tenu d'une perte commerciale de CHF 20'673.- de la prise en considération de pertes non compensées à concurrence de CHF 1'363.- et des autres déductions à prendre en compte, le revenu net imposable était arrêté à CHF 7'230.-.

La valeur des fonds propres investis dans l'activité s'élevait à CHF 497'347.-, dont CHF 466'443.- représentaient la valeur fiscale de l'immeuble commercial.

Les autres éléments restaient inchangés.

c. Pour l'IFD, le bordereau était annulé car ils étaient non taxables.

- 16) a. Par décision sur réclamation du 19 juillet 2013, l'AFC-GE a modifié et complété l'imposition des contribuables pour l'année 2011. Elle admettait de tenir compte d'une perte de CHF 348.- en lieu et place d'un bénéfice de CHF 233.-, compte tenu d'une déduction supplémentaire admissible. Elle avait également tenu compte d'un petit revenu supplémentaire déclaré par les contribuables.

La taxation était maintenue, même s'ils auraient pu retenir un montant de fonds propres plus élevé en fonction des chiffres ressortant de la comptabilité de la SNC. Il n'y avait plus de pertes commerciales non compensées. Pour le surplus, elle reprenait les explications qu'elle avait données dans le cadre de ses décisions sur réclamation 2009 et 2010.

b. Selon le bordereau rectificatif ICC 2011, l'impôt s'élevait à CHF 10'088.65.-, fondé sur un revenu imposable de CHF 32'127.- et une fortune de CHF 1'337'292.- au taux de CHF 1'495'426.-.

Les revenus bruts des contribuables étaient arrêtés à CHF 68'064.- dont CHF 32'655.- de revenus immobiliers. Compte tenu d'une perte commerciale de CHF 348.- de l'absence de pertes non compensées mais des autres déductions à prendre en compte, le revenu net imposable était arrêté à CHF 32'127.-.

Les autres éléments restaient inchangés.

c. Pour l'IFD, l'impôt s'élevait à CHF 285.- fondé sur un revenu imposable de CHF 53'500.-.

- 17) a. Le 16 août 2013, les contribuables ont recouru auprès du TAPI contre les décisions sur réclamation et les bordereaux y relatifs du 16 juillet 2013 concernant les exercices fiscaux 2008 et 2009 (cause A/2678/2013).

En rapport avec l'imposition de leurs revenus, ils contestaient le fait que pour l'exercice 2009, l'AFC-GE ne retienne qu'une perte commerciale de CHF 13'113.- en lieu et place de la perte commerciale figurant dans le bouclage des écritures de CHF 45'062.80 ressortant des états financiers de la SNC.

En rapport avec l'imposition de leur fortune, tant pour l'exercice 2008 que pour 2009, ils contestaient, s'agissant de l'impôt sur la fortune, la valeur fiscale

attribuée aux parcelles n° 1 _____ et 2 _____ ainsi que, dès 2009, l'intégration à l'actif commercial du prix de construction du hangar.

b. Le 23 août 2013, ils ont également recouru auprès du TAPI contre les décisions sur réclamation et les bordereaux y relatifs du 19 juillet 2013 concernant les exercices fiscaux 2010 et 2011 (cause A/2728/2013).

En rapport avec l'imposition de leurs revenus, ils contestaient le refus de l'AFC-GE de ne retenir, pour l'exercice 2010, qu'une perte commerciale de CHF 20'673.- en lieu et place de celle ressortant des états financiers de la SNC, soit CHF 32'475.10, et pour l'exercice 2011, une perte commerciale de CHF 348.- en lieu et place de CHF 7'339.95.

En rapport avec l'imposition de leur fortune, que ce soit pour l'exercice 2010 ou pour l'exercice 2011, ils contestaient la valeur fiscale attribuée aux parcelles n° 1 _____ et 2 _____.

18) Le 15 janvier 2014, dans la cause A/2678/2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Les valeurs attribuées aux biens-fonds n° 1 _____ et 2 _____ sur lesquels M. A _____ détenait des droits de propriété, avaient déjà fait l'objet de contestations par le passé à la suite desquelles, la valeur fiscale retenue par l'autorité fiscale avait été confirmé par des décisions ou jugements des autorités ou juridictions administratives.

Seule une perte de CHF 13'113.- devait être pris en considération. Ce montant était le résultat de la soustraction au chiffre d'affaires 2009, du montant des frais généraux, des charges marchandise, ainsi que des amortissements comptabilisés durant l'exercice.

Le montant de CHF 466'443.- retenu dans le cadre de la détermination des fonds propres de l'entreprise des contribuables était composé de la valeur du terrain affecté aux constructions industrielles, déterminée sur expertise, à laquelle s'ajoutait celle du garage atelier, ainsi que le coût de construction du nouveau hangar pour véhicules et machines en CHF 286'525.-, selon les pièces transmises.

19) Le même jour, dans la cause A/2728/2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, sur la base des mêmes arguments, rapportés aux données fiscales des exercices 2010 et 2011.

20) Par jugement du 15 décembre 2014, après avoir préalablement joint la cause A/2728/2013 à la cause A/2678/2013, le TAPI a déclaré irrecevable le recours des contribuables du 16 août 2013 en tant qu'il concernait l'IFD 2008 et celui du 23 août 2013 en tant qu'il concernait l'IFD 2010. Il a rejeté lesdits recours pour le surplus.

Dans la mesure où les contribuables n'étaient pas taxables pour l'IFD 2008 et 2010, ils n'avaient pas qualité pour recourir en rapport avec cette décision.

Même si la loi fiscale avait changé depuis le 1^{er} janvier 2010, le droit matériel était resté le même s'agissant des règles en matière d'estimations fiscales. Les estimations fiscales résultant de décisions entrées en force avant l'entrée en vigueur du nouveau droit, continue à déployer leurs effets. En l'espèce, la valeur fiscale de la parcelle n° 1_____ avait été arrêtée de longue date à CHF 582'000.-, montant qui avait été confirmé encore par la chambre administrative dans un arrêt de 2012. Quant à la valeur totale de la parcelle n° 2_____, elle avait été estimée à CHF 360'000.- sur la base d'une estimation requise en 2002 par l'AFC-GE qui était légitimée à le demander. Ces montants ne pouvaient plus être mis en question, malgré ce que recherchait en vain les recourants qui se référaient à d'autres chiffres non pertinents.

Les pertes commerciales étaient certes déductibles, mais il appartenait à celui qui en demandait la déduction, de les établir. Or, les états financiers annexés par les recourants à leur déclaration fiscale se révélaient peu intelligibles, ne distinguant pas clairement la nature des comptes (actif, passif, charges et produits). En outre, le compte de profits et pertes n'intégrait pas tous les produits. Il n'appartenait pas aux autorités fiscales de rétablir une comptabilité défailante d'un contribuable. Tant pour 2009 que pour 2010 et 2011, la différence entre la perte revendiquée par les contribuables et celle retenue par l'AFC-GE provenait des divergences à propos des postes comptables qui devaient être pris en considération. Sur ce point, les explications des contribuables étaient incompréhensibles. Il y avait dès lors lieu de confirmer le calcul de l'AFC-GE qui déterminait le montant du bénéfice ou de la perte nette à partir du chiffre d'affaire mentionné par le contribuable.

Quant à l'imposition de la valeur locative, ce grief ne faisait l'objet d'aucune motivation de la part des contribuables. Cette imposition découlait de l'application des dispositions topiques du droit fédéral ou cantonal et devait être confirmée.

- 21) Par acte posté le 16 janvier 2015, les contribuables ont recouru auprès de la chambre administrative contre le jugement du TAPI du 15 décembre 2014, reçu le 17 décembre 2014. Ils concluaient à son annulation ainsi qu'à celle des décisions sur réclamation de l'AFC-GE des 16 et 19 juillet 2013 ; « cela dit », la chambre administrative devait ordonner à l'AFC-GE de « reporter les pertes commerciales » du garage pour les pertes fiscales 2008 à 2011 et confirmer que la parcelle n° 1_____ était « la propriété des conjoints A_____ » par mutation du 21 février 1977 dépendant de la succession de leur mère ; « cela fait », la chambre administrative devait ordonner à l'AFC-GE d'établir le montant de la fortune immobilière pour chacun des trois copropriétaires de l'immeuble de la parcelle n° 1_____, elle devait exempter les contribuables d'une valeur locative retenue à

tort pour ladite parcelle de même qu'annuler la valeur fiscale de la parcelle n° 2_____ et retenir la valeur immobilière vénale de CHF 244'335.- retenue par la chambre civile de la Cour de justice dans son arrêt du 14 septembre 2001 ; suite à cela, la chambre administrative devait ordonner à l'AFC-GE d'établir le montant de la fortune immobilière de la parcelle n° 2_____ pour les périodes fiscales 2008 à 2011 et les adresser au notaire exécuteur testamentaire.

Concernant la question des pertes à prendre en considération, le fisc n'avait pas le droit de modifier les bouclements en sa faveur sans avoir préalablement consulté les pièces comptables de l'entreprise. Il était faux de prétendre que la comptabilité produite était peu intelligible.

Concernant le montant des fonds propres de la SNC, le hangar construit faisait partie intégrante de l'entreprise et figurait « de bon droit, dans les bouclements des écritures » de celle-ci. Il ne pouvait être pris en compte une deuxième fois dans la fortune immobilière et l'autorité intimée l'avait donc à tort intégré dans les fonds propres de l'entreprise.

Il était contraire au droit de percevoir une valeur locative sur la parcelle n° 1_____, dont le recourant n'était pas le seul propriétaire. Au demeurant, vu la zone sinistrée dans laquelle l'habitation était située, aucune valeur locative ne pouvait être retenue. Ils fournissaient un extrait du registre foncier du 20 août 2010 permettant de constater que le contribuable était inscrit comme propriétaire de la parcelle n° 1_____ avec ses deux sœurs.

Concernant la parcelle n° 2_____, le père du contribuable était encore inscrit comme propriétaire de celle-ci. Aucune mutation n'était intervenue en raison de l'inactivité de l'exécuteur testamentaire. Le TAPI n'avait pas le droit de retenir comme valeur fiscale le montant de CHF 360'000.- arrêté par l'autorité fiscale six mois après l'arrêt de la chambre civile précité qui l'avait fixé à un montant inférieur.

- 22) Le 21 janvier 2015, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 23) Le 20 février 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Dans son arrêt du 2 décembre 2014 précité, la chambre administrative avait infligé au recourant une amende de CHF 500.- pour avoir soulevé des griefs portant sur l'estimation de biens immobiliers, la valeur locative du logement et l'abattement sur ceux-ci qui avaient déjà fait l'objet d'un arrêt entré en force.

Le recourant n'avait pas contesté devant le TAPI le montant de la perte à prendre en considération mais seulement les valeurs d'estimation de la fortune immobilière. La conclusion s'y rapportant était dès lors irrecevable. Nonobstant

cela, les montants pris en compte par l'AFC-GE à ce sujet devaient être confirmés.

Il était faux de prétendre que la valeur du hangar commercial avait été comptabilisée à double. Les avis de taxation immobilière ne mentionnaient ce montant que pour rappel dans la liste des biens immobiliers soumis à taxation. La question de la prise en compte d'une valeur locative en rapport avec l'utilisation de la parcelle n° 1_____ avait été tranchée par la chambre administrative dans son arrêt du 2 décembre 2014. Quant aux valeurs attribuées aux parcelles sur lesquelles le contribuable détenait des droits de propriété, elles avaient déjà été confirmées par la chambre administrative et toute argumentation destinée à remettre en question ses évaluations étaient irrecevables.

24) Les recourants ont répliqué le 6 mars 2015 persistant dans leurs conclusions. Ils maintenaient que le contribuable n'était pas seul et unique propriétaire des parcelles n° 1_____ et 2_____. Il n'était pas juste que les contribuables soient les seules personnes taxées en rapport avec la propriété de ces biens-fonds. Il demandait que le recours soit traité pas des personnes n'ayant pas déjà siégé dans un recours précédent, traitant des mêmes sujets, afin d'éviter une demande éventuelle de récusation, conformément à l'art. 10 al. 1 let. c de la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 (PA - RS 172.021).

25) Sur cela 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) L'intimée considère que les recourants n'ont pas contesté devant le TAPI le montant de la perte admise en taxation, si bien que leurs contestations sur ce point devant la chambre administrative sont irrecevables. Ce grief doit être écarté sans qu'il y ait besoin de rappeler les principes en la matière (tels que résumés dans l'ATA/959/2014 du 2 décembre 2014 consid 11). En effet, tant dans leur recours du 16 août 2013 que dans celui du 23 août 2013, les recourants, qui plaident en personne, s'en sont pris à la façon dont l'autorité fiscale avait traité cette question, même s'ils ont indiqué à tort qu'elle relevait de l'imposition de la fortune mobilière alors qu'elle touche à celle de leur revenu. Plus généralement, à teneur dudit recours, le point précité en constitue l'un des objets, les autres portants sur des questions se rapportant aux biens immobiliers déclarés, à savoir la valeur locative attribuée à ceux-ci ainsi que leurs valeurs retenues en tant qu'éléments de la fortune privée ou en tant que partie des fonds propres de l'entreprise.

- 3) En matière d'IFD, sont applicables, les dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et, en matière d'ICC, celle de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), ainsi que, pour les exercices 2010 et 2011, celle de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), de même que sa réglementation d'exécution, et, pour les exercices 2008 et 2009, en vertu de l'art. 72 LIPP, les cinq lois énoncées à l'art. 69 LIPP (ci-après : aLIPP-I à aLIPP-V) que la LIPP a abrogée, à son entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010.
- 4) a. En matière d'imposition fédérale, les devoirs de collaboration du contribuable sont énoncés aux art. 124 et ss LIFD. En particulier, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable (art. 123 LIFD). De son côté, le contribuable doit remplir une formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD). En particulier, les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative et indépendante doivent joindre à leur déclaration des extraits de compte signés (bilan, compte de résultats) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés (art. 125 al. 2 LIFD). Le mode de tenue et de conservation de ces documents est régi par les dispositions de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations - RS 220) soit notamment par les art. 957, 957a, 958 et 958a à 958f CO (art. 126 al. 2 LIFD).
- b. En matière d'imposition cantonale et communale, les obligations du contribuable d'établir une déclaration complète et exacte sont répétées aux art. 42 al. 1 LHID et 26 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). Selon cette dernière disposition, le contribuable doit déclarer tout élément de revenu, de bénéfice, de fortune ou de capitale, qu'il soit imposable ou non.
- c. En matière fiscale, il appartient à l'autorité d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 et 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.3). S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158 ; ATF 121 II 257 consid. 4c.aa p. 266 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5 et 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 consid. 3c ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 consid. 6b et les références citées).

- 5) a. En matière d'IFD, tous les revenus d'un contribuable sont soumis à l'impôt sur le revenu (art. 16 al. 1 LIFD). En particulier, est imposable le revenu provenant de toute activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD). Les pertes sur exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites pour autant qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu imposable des années concernées (art. 31 al. 1 LIFD).
- b. Des règles similaires existent en matière d'ICC, découlant de l'art. 25 al. 2 LHID, à l'art. 30 let. f LIPP. Elles existaient déjà sous l'égide de l'ancienne législation à l'art. 3 al. 3 let. f de la 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).
- 6) Le recourant conteste la façon dont l'autorité intimée a admis, de manière trop restrictive selon lui, les pertes comptabilisées et celles non prises en compte, durant les exercices comptables 2008 à 2011.

Dans le jugement déféré, le TAPI relève que la comptabilité produite par le recourant se révèle peu intelligible, voire défailante au regard des exigences légales. Cette observation n'est pas sans pertinence. Elle peut cependant être laissée ouverte dans la mesure où l'autorité fiscale s'est satisfaite de celle-ci et qu'elle a pu y trouver les éléments lui permettant de taxer. Elle peut également être laissée ouverte parce que le grief soulevé par les recourants à ce propos procède d'une méconnaissance des mécanismes fiscaux qui s'appliquent en la matière aux montants des pertes déclarées au gré des exercices fiscaux considérés.

Ainsi, s'il est admis que l'exploitation du garage a généré en 2008 une perte de CHF 66'524.-, ce n'est pas la totalité de ce montant qui est reporté sur l'exercice fiscal suivant, mais seulement le montant non absorbé par le revenu brut en prenant en considération les autres déductions à prendre en compte pour le calcul du revenu net. À l'issue de ce calcul, la perte non prise en compte s'élève à CHF 13'706.- (CHF 85'188.- de revenus bruts sous déduction de : CHF 66'524.- de pertes commerciales, CHF 5'134.- d'assurance-maladie, CHF 32.- de frais bancaires, CHF 1'332.- de frais médicaux, CHF 127.- de cotisations sociales, CHF 602.- de déductions pour frais professionnels, CHF 5'045.- d'assurance-maladie, CHF 5.- de frais bancaires, CHF 230.- de frais médicaux).

En 2009, c'est le montant de cette seule perte non prise en compte qui s'ajoute à la perte nouvelle (CHF 13'706.-) et aux autres déductions du revenu brut. Compte tenu des chiffres d'exploitations déclarés par les recourants, cette perte est entièrement absorbée par leurs revenus bruts cette année-là. Il en va de même en 2010 et en 2011, exercices dont les pertes ont chaque fois été inférieures aux revenus déclarés par les contribuables.

Ce grief doit être écarté.

7) Les recourant s'en prennent également à la valeur fiscale attribuée par l'intimée aux parcelles n^{os} 1_____ et 2_____ et contestent la valeur locative attribuée à la première de celle-ci. En rapport avec la parcelle n° 1_____, ils font valoir que le contribuable n'en n'étant pas le seul propriétaire, ils ont le droit de n'être taxé que sur la valeur de sa part, représentant 1/3 de sa valeur. Cette question doit être traitée préalablement aux autres.

8) À teneur de l'art. 10 al. 1 LIFD, chacun des héritiers ajoute à ses propres éléments imposables sa part du revenu de l'hoirie. En droit fiscal cantonal, selon l'art. 9 al. 1 LIPP, règles reprises de l'art. 9 al. 1 a LIPP-I, chaque membre d'une hoirie paie les impôts sur la part de capital et de revenu à laquelle il a droit dans ces hoiries et ces sociétés.

En l'espèce, l'extrait du registre foncier produit par les recourants indique certes que ces biens-fonds sont inscrits tant au nom du contribuable qu'au nom de ses deux sœurs. Toutefois, dans les déclarations fiscales qu'ils ont déposées et signées pour les exercices considérés, ils ont déclaré le contribuable comme le titulaire du 100 % des droits afférents à ladite parcelle. Cet élément correspond à la réalité, puisque c'est ce dernier qui occupe celle-ci avec son épouse, qui y habite, la loue et y exploite un garage, les sœurs du contribuable habitant à l'étranger. Ce sont également les contribuables qui ont décidé d'y construire un hangar supplémentaire pour leur garage. Dans une décision du 22 avril 1999 (DCRIC/21/1999), la CCRMI avait déjà relevé que les recourants avaient déjà déclaré entre 1990 et 1995 la totalité de la parcelle considérée comme faisant partie de leur fortune. Au-delà de ce qui ressort de l'extrait du registre foncier, les recourants n'établissent pas que le contribuable n'est pas le seul détenteur économique de ce bien. À ce stade de la procédure, la chambre administrative constatera que, pour les exercices considérés, l'intimée était en droit de se fier aux éléments figurant dans les déclarations fiscales des recourants et de calculer leur imposition en fonction d'une détention du 100 % des droits sur la parcelle n° 1_____.

9) Les recourants remettent en question l'estimation fiscale des parcelles n° 1_____ et n° 2_____. Ce n'est pas la première fois puisque cette question a déjà fait l'objet de plusieurs décisions de l'AFC-GE ou des commissions de recours, de même que de jugements du TAPI ou de la chambre de céans également entrés en force. Les derniers arrêts de la chambre de céans relatifs à cette question datent du 2 décembre 2014 (ATA/960/2014 et ATA/961/2014). Ceux-ci sont d'ailleurs postérieurs à un arrêt du 3 juillet 2012 (ATA/413/2012) sur le même sujet. Tous ces arrêts ont confirmé les valeurs fiscales retenues par l'intimée et il n'y a pas lieu de remettre en question cette appréciation. Les valeurs fiscales attribuées à la parcelle n° 1_____, soit CHF 582'000.- et à la parcelle n°

2_____, soit CHF 360 000.- sont les seules à prendre en considération pour les années fiscales litigieuses.

- 10) Dans l'ATA/413/2012 précité, la chambre administrative avait relevé le caractère téméraire de ce grief et menacé les recourants, s'ils venaient à le faire valoir à nouveau, de les sanctionner d'une amende. Dans l'ATA/960/2014 précité, la chambre administrative a sanctionné les contribuables d'une amende de CHF 500.- car ils l'avaient à nouveau fait. Force est de constater qu'ils n'ont pas compris le message puisqu'ils reprennent cette argumentation dans le cadre du présent recours qu'ils ont déposé après la notification des arrêts précités du 2 décembre 2014. En application de l'art. 88 LPA, lequel prévoit que la juridiction administrative peut prononcer une amende allant jusqu'à CHF 5'000.- à l'égard de celui dont le recours est jugé téméraire ou constitutif d'un emploi abusif des procédures prévues par la loi, il leur sera infligé, en rapport avec cet aspect de leur recours, une amende de procédure de CHF 1'000.-.
- 11) Les recourants contestent la valeur locative brute de CHF 13'897.- attribuée en 2008 et de CHF 14'425.- en 2009, 2010 et 2011 par l'intimée à la parcelle n° 1_____ pour la part de celle-ci qu'ils habitent.

Aux termes de l'art. 21 al. 1 let. b LIFD, le rendement de la fortune immobilière est imposable, en particulier 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. Une règle similaire existe en matière d'ICC à l'art. 24 al. 1 let. b LIPP. Elle existait déjà sous l'égide de l'ancien droit à l'art. 7 aLIPP-IV. L'imposition de la valeur locative doit être prise en considération, que l'usage propre soit basé sur un droit de propriété non seulement sur l'exercice d'un droit de jouissance obtenue à titre gratuit (Nicolas MERLINO in Danielle YERSIN/Yves NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 21, p. 371 n. 93).

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^{ème} éd. 2012, p. 155, n. 210 ; Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit, ad art. 16 LIFD, p. 210 n. 55).

La valeur locative est déterminée en tenant compte des conditions locales (art. 21 al. 2 LIFD ; art. 21 al. 2 LIPP ou 7 al. 2 aLIPP en application de l'art. 7 al. 1 LHID). Le loyer théorique des villas et des appartements en copropriété par étages occupés par leur propriétaire 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 sera 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.

En matière d'IFD, la valeur locative doit être arrêtée à un montant correspondant au moins au 70 % des loyers du marché. En matière d'ICC, elle doit atteindre au moins le 60 % de celui-ci (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).

- 12) Pour arriver à des estimations uniformes des valeurs locatives sur tout le territoire suisse, en application des art. 21 al. 1 et 2 LIFD, l'AFC-CH a édicté la circulaire et des directives sur le rendement locatif des maisons d'habitation (Archiv. 38,121). Selon celles-ci, les cantons peuvent soit établir la valeur locative par le biais d'une procédure d'estimation individuelle, soit sur la base des estimations cantonales, estimations qui doivent être réalisées selon des principes uniformes (*ibid.* 125).

Le canton de Genève a opté pour un système d'évaluation de la valeur locative fondé sur une estimation cantonale uniforme. Sur cette base, mais également en application des art. 7 al. 1 LHID, 7 aLIPP-V puis 24 al. 1 let. b LIPP, l'AFC-GE a édicté le 28 juin 2007 la lettre-circulaire n° 5/2007 relative à la détermination de la valeur locative applicable dans le canton de Genève depuis l'exercice fiscal 2007. 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'administration fédérale des contributions (ci-après : 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. La méthode avait 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. Suivant celle-ci, la valeur locative est définie sur la base des données statistiques relatives aux loyers libres mensuels moyens des logements par m², 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 quatre 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. 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 ». Le même principe reste applicable pour les indexations suivantes.

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, le taux d'indexation étant de 3,8 %.

En l'espèce, le principe de la prise en considération de la valeur locative du logement pour l'imposition des recourants et les éléments permettant de la déterminer ont fait l'objet d'un arrêt de la chambre de céans du 4 septembre 2007 entré en force (ATA/442/2007) dont les principes ont été confirmés récemment dans les ATA/960/2014 et 961/2014 précités. Il n'y a pas lieu d'y revenir dans la présente procédure, les recourants ne se prévalant d'aucun fait nouveau sur ce point à l'appui du grief qu'ils ont développé à son sujet. Pour le surplus, au-delà de s'en prendre au principe même de l'imposition de la valeur locative de l'immeuble qu'ils habitent, ils ne contestent pas en tant que telle la valeur retenue, qui correspond, à un loyer mensuel de CHF 1'158.- pour 2008 et de CHF 1'202.- pour les exercices fiscaux 2009 à 2011. Ces valeurs sont raisonnables en contrepartie de la disposition d'une habitation de 98 m² dans le lieu considéré. La valeur retenue en 2008 a fait l'objet d'une indexation conforme au taux de 3,8 % applicable dès 2009 dans le canton de Genève. Elles ne peuvent qu'être confirmées.

Le grief des recourants sera ainsi écarté.

- 13) Finalement, les recourants contestent que le montant des travaux entrepris pour la construction du hangar qui ont fait l'objet des factures qu'ils ont transmises à l'AFC-GE le 7 janvier 2009, puisse venir s'ajouter à la valeur de l'actif commercial qui ressort des états financiers de leur entreprise et qui viendraient ainsi ajouter aux fonds propres de celle-ci.
- 14) L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 13 al. 1 LHID, art. 1 aLIPP-III, art. 46 al. 1 LIPP). Celle-ci est estimée à la valeur vénale, mais en prenant en compte également dans une certaine mesure la valeur de rendement (art. 14 al. 1 LHID, 4 al. 1 aLIPP-III, art. 49 al. 2 LIPP). La fortune imposable est évaluée d'après son état à la fin de la période fiscale (art. 17 al. 1 LHID, 4 al. 2 aLIPP-III, art. 49 al. 1 LIPP). Pour les contribuables qui exercent une activité lucrative indépendante et dont les exercices commerciaux ne coïncident pas avec l'année civile, la fortune commerciale imposable se détermine d'après le capital propre existant à la fin de l'exercice commercial clos pendant la période fiscale (art. 17 al. 2 LHID). Les immeubles servant exclusivement et directement à l'exploitation d'un commerce ou d'une industrie sont évalués en tenant compte de la valeur actuelle du terrain, des constructions et des installations qui en sont les accessoires (art. 7 let. b aLIPP-III, art. 50 let. b LIPP). Selon l'art. 8 al. 2 aLIPP-III, mais également à teneur de l'art. 51 al. 2 LIPP, le coût des travaux et des nouvelles constructions est intégré à la valeur de l'immeuble.

En l'espèce, le coût des nouvelles constructions s'est élevé à CHF 286'525.10. En ajoutant ce montant à la valeur de l'actif immobilier

commercial existant et en l'intégrant dans les fonds propres de l'entreprise des contribuables imposables à titre de fortune, ceci dès l'exercice fiscal 2008 à la fin duquel les travaux étaient terminés, l'intimée n'a fait que se conformer à la loi fiscale. Ce grief doit également être rejeté.

- 15) Au vu de ce qui précède, le jugement du TAPI déferé sera entièrement confirmé. Les conclusions prises par les recourants, par lesquelles ceux-ci demandent à la chambre administrative de constater l'existence de droits de nature civile en rapport avec les biens immobiliers litigieux sont irrecevables, la chambre administrative n'étant pas compétente pour statuer sur ces points qui sortent du champ d'application défini à l'art. 132 LOJ.
- 16) Au vu de l'issue du litige, un émoulement de CHF 2'000.- sera mis à la charge des recourants (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

rejette dans la mesure où il est recevable, le recours interjeté le 16 janvier 2015 par Madame A_____ et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 15 décembre 2014 ;

met à leur charge, conjointement et solidairement, un émoulement de CHF 2'000.- ;

dit qu'il n'est pas alloué indemnité de procédure ;

condamne conjointement et solidairement Madame A_____ et Monsieur A_____ à une amende de procédure de CHF 1'000.- ;

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 Madame A_____ et Monsieur A_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :