

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2980/2006-ICC

ATA/112/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 16 février 2010

2^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur S_____

représentés par MB Fiduciaire S.A. soit pour elle, Monsieur Baly, administrateur

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE
ADMINISTRATIVE**

EN FAIT

1. En 2004, année de taxation litigieuse, Monsieur S_____ était, avec Madame et Monsieur G_____, copropriétaires d'une villa à l'adresse _____, rue M_____ à L_____, chacun d'eux possédant un tiers de ce bien-fonds.
2. Jusqu'au 28 février 2001 selon M. S_____, et jusqu'au 1^{er} mai 2003 si l'on se réfère à l'extrait du registre du fichier de l'office cantonal de la population (ci-après : OCP) dit "Calvin", l'intéressé a habité dans cet immeuble de même que les époux G_____.

Aucun d'eux ne payait un loyer.
3. M. S_____ s'étant marié, le couple a pris un autre domicile dans le canton de Genève. Il n'a ainsi pas du tout logé dans cet immeuble pendant toute l'année 2004.
4. M. S_____ a cherché à vendre sa part de copropriété. Compte tenu de la situation, il était difficile qu'une personne autre que l'un des deux autres copropriétaires se porte acquéreur. Les époux G_____ s'étant séparés, seule Mme G_____ vivait dans cet immeuble.
5. Dans leur déclaration fiscale pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2004 ainsi que pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2004, datée du 7 juillet 2005 et remplie par MB Fiduciaire S.A., les époux S_____ (ci-après : les contribuables) ont mentionné la valeur de la part de ce bien, après abattement, à hauteur de CHF 334'000.- et la valeur locative après abattement de CHF 7'692.-.
6. Le 24 janvier 2006, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a notifié aux contribuables un bordereau de taxation ICC 2004 et un autre pour l'IFD 2004 fixant la valeur locative après abattement à CHF 8'749.-.
7. Le 20 février 2006, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre de ces deux bordereaux. Ils n'avaient jamais habité dans cette villa en 2004. Partant, aucune valeur locative ne devait être retenue.
8. Mme G_____ a ainsi acquis la part de M. S_____ le 5 mai 2006.
9. Par deux décisions du 17 juillet 2006, l'AFC a rejeté la réclamation concernant l'ICC et celle relative à l'IFD. Après abattement et déduction des frais d'entretien, la valeur locative de la part de M. S_____, soit un tiers, représentait CHF 8'753.- (soit 1/3 de la valeur locative = CHF 14'589.-, moins un abattement de 40 % représentant CHF 5'836.-). Les décisions sur réclamation ne comportaient aucune autre motivation.

10. Le 15 août 2006, les contribuables ont recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, devenue depuis le 1^{er} janvier 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) contre la décision sur réclamation concernant l'ICC : les conditions d'application de l'art. 7 al. 1 let. b de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) (LIPP-IV - D 3 14) - du 22 septembre 2000 n'étaient pas réunies, la part de copropriété de M. S_____ ayant été inoccupée en 2004 et mise en vente. La valeur locative retenue par l'AFC au titre de revenu devait être annulée.

Le mandataire des contribuables était celui-là même qui avait établi leur déclaration fiscale.

11. Le 21 février 2007, l'AFC a conclu au rejet du recours en se référant à la jurisprudence fédérale. Le seul fait de ne plus faire usage du bien en cause n'était pas déterminant. Aucun élément ne permettait de vérifier que le contribuable avait renoncé à se réserver le droit d'habiter dans cet immeuble. Même si ce dernier était inhabitable pour une raison quelconque (ruine, maison non achevée), l'AFC était fondée à calculer une valeur locative.

12. Les contribuables ont répliqué le 19 mars 2007. Ils ont produit un échange de courriers électroniques entre Mme G_____ et M. S_____ dont il résulte que le 23 avril 2004, ce dernier avait écrit à Mme G_____ : "tu n'as toujours pas payé les CHF 4'000.- de la maison en mars".

13. L'AFC a dupliqué le 28 mai 2008. Elle déduisait des propos précités que M. S_____ avait loué aux époux G_____ sa part de copropriété pour un montant mensuel de CHF 4'000.-. Il aurait ainsi dû être imposé sur une valeur locative brute de CHF 48'000.- en 2004 et non de CHF 8'753.-. L'autorité de recours pourrait procéder à une reformatio in peius en ce sens.

14. Le 19 septembre 2008, la commission a informé les contribuables de son intention de les taxer sur un revenu mensuel de CHF 4'000.- pendant toute l'année 2004 et les a priés de produire tout justificatif relatif aux frais d'entretien de l'immeuble. Les contribuables n'avaient pas été en mesure de produire ces pièces mais avaient envoyé à la commission le bail de leur logement prenant effet au 1^{er} mai 2001, attestant par là qu'en 2004, ils n'avaient pas occupé leur bien sis à M_____.

15. Par décision du 15 décembre 2008, la commission a rejeté le recours et renvoyé le dossier à l'AFC pour procéder à une reprise de CHF 39'247.- (CHF 48'000.- moins CHF 8'753.-).

16. Par acte posté le 22 janvier 2009, rédigé par le même mandataire, les contribuables ont recouru auprès du Tribunal administratif contre cette décision.

Ils sollicitaient l'audition des époux G_____ et contestaient cette reprise. Ils n'avaient jamais reçu des époux G_____ le montant de CHF 48'000.- pour l'année 2004 à titre de location. Ils poursuivaient en ces termes : "il avait été envisagé que cette somme aurait dû être versée par la suite, si le bien immobilier n'avait pas été vendu et de ce fait avait été occupé par les époux G_____ qui, dans ce cas-là, auraient dû payer un loyer".

17. Le 3 mars 2009, l'AFC a conclu au rejet du recours. La commission était fondée à procéder à une reformatio in peius. Les recourants avaient d'ores et déjà donné une explication concernant l'échange de courriers électroniques précité. "Ces explications, fournies a posteriori, ne sauraient occulter les termes du mail adressé par le recourant à Mme G_____ en date du 23 avril 2004 ; le recourant y faisait référence à une somme due par cette dernière pour la maison en mars. Faute pour elle de payer CHF 8'000.- pour avril, il serait obligé de le prendre à la source". Ces propos étaient sans ambiguïté et dénotaient l'existence d'une créance à l'encontre de Mme G_____, de sorte que c'est (c'était) de manière légitime que l'instance inférieure a (avait) procédé à une reformatio in peius sur ce point.

18. Le 16 avril 2009, la commission a déposé son dossier en persistant dans sa décision, reçue le 6 janvier 2009 par les recourants.

19. Le 24 avril 2009, le juge délégué a tenu une audience de comparution personnelle des parties et d'enquêtes. Les recourants étaient absents mais représentés par leur mandataire. Quant à M. G_____, il était absent également. Ainsi, seuls M. Baly et Mme G_____ ont été auditionnés, de même que la représentante de l'AFC.

a. M. Baly a exposé que M. S_____ et les époux G_____ avaient des relations professionnelles au sein de la société I_____ S.A. (ci-après : I_____ S.A.). Ils habitaient tous trois dans l'immeuble 4, rue M_____. Lorsque M. S_____ avait rencontré sa future épouse, il avait pris un autre domicile tandis que M. et Mme G_____ continuaient à loger dans cette maison avant de se séparer. Mme G_____ avait racheté pour le prix de CHF 650'000.- ou CHF 700'000.- la part de M. S_____ en 2006 après avoir trouvé un accord avec la banque.

Simultanément, les intéressés avaient réglé la sortie de I_____ S.A. de Mme G_____ et le rachat des actions de celle-ci par M. S_____. Retenir, comme la commission l'avait fait, un loyer mensuel de CHF 4'000.- pour le tiers de cette maison impliquait que celle-ci aurait pu être louée en totalité CHF 12'000.- par mois, ce qui était disproportionné.

b. Entendue à titre de renseignements, Mme G_____ a exposé que cette maison avait été achetée à trois en 1987. Cependant, elle était la seule à disposer de l'argent nécessaire. Jusqu'à ce que M. S_____ quitte cet immeuble, elle avait

assumé seule tous les frais d'entretien ainsi que le paiement des intérêts. Elle estimait s'être acquittée en 2004 d'environ CHF 30'000.-. Il n'avait jamais été question qu'elle paie un loyer à M. S_____. Elle s'apprêtait à racheter la part de son mari qui allait être vendue aux enchères à fin avril/début mai 2009.

Invitée à s'exprimer sur l'échange de mail en avril 2004 avec M. S_____, Mme G_____ a déclaré qu'elle ne voyait pas en quoi, aux termes de ces courriers, elle se serait engagée à payer un loyer mensuel de CHF 4'000.-. En revanche, chacun des trois copropriétaires devait mettre CHF 4'000.- par mois sur un compte commun pour assurer le paiement des intérêts et l'entretien de ce bâtiment. Chacun d'entre eux avait la signature sur ce compte qu'elle était la seule à alimenter.

Un délai au 29 mai 2009 a été fixé aux parties afin de produire toutes pièces utiles permettant de chiffrer leurs conclusions.

20. Le 28 mai 2009, le mandataire des contribuables a souligné que le témoignage de Mme G_____ avait permis d'établir que M. S_____ n'avait pas reçu un loyer de CHF 4'000.- par mois comme l'avait allégué l'AFC. Cependant, Mme G_____ avait indiqué qu'elle prenait en charge la totalité des frais et intérêts du bien immobilier commun, de sorte que le mandataire des contribuables avait estimé "que les tiers des versements effectués par Mme G_____ pourraient être considérés comme un loyer payé indirectement à M. S_____". D'ailleurs, selon le relevé du compte commun, ouvert auprès de l'UBS, que Mme G_____ avait remis au mandataire des contribuables, les souvenirs de celle-ci étaient erronés puisqu'il résultait de ces pièces que M. S_____ avait régulièrement payé sa part de frais communs. Il avait versé sur ce compte CHF 2'000.- pour chacun des mois de janvier à octobre 2004. Un trop-perçu de CHF 8'000.- lui avait été remboursé le 2 novembre 2004. En conclusion, il n'y avait pas de loyer direct ou indirect versé par les époux G_____ à M. S_____.

21. Le 30 juin 2009, l'AFC a relevé qu'en 2004, M. S_____ avait alimenté le compte commun précité à l'UBS d'un montant net de CHF 12'000.-. Contrairement à ce que Mme G_____ avait déclaré devant le tribunal de céans, elle n'était pas la seule à avoir assumé les frais d'entretien et le paiement des intérêts relatifs à cet immeuble, M. S_____ ayant de fait versé CHF 1'000.- par mois à cet effet en dépit du fait qu'il n'habitait plus dans ce bâtiment.

Il appartenait au tribunal de céans d'apprécier la conclusion que les recourants tiraient de cet état de faits selon laquelle des versements de loyers directs ou indirects n'avaient pas été opérés par les époux G_____ en faveur de M. S_____.

Cela ne changeait rien au fait que la valeur locative prise en compte pour le recourant avait été fixée par l'AFC dans l'avis de taxation du 24 janvier 2006 à

CHF 8'749.-. Selon une jurisprudence constante, la valeur locative correspondait à l'avantage économique que le propriétaire tirait de son logement. Cet avantage existait même lorsque le propriétaire n'habitait pas effectivement son bien mais qu'il s'en réservait le droit sans en faire effectivement usage. Dans un tel cas, il devait être imposé sur l'avantage économique qu'il s'était assuré par la volonté de garder son logement à disposition (ATF 123 II 9). Le contribuable devait ainsi être imposé au minimum sur le montant de la valeur locative calculé par l'AFC.

22. Le 10 juillet 2009, le mandataire des contribuables a répondu que celui-ci n'avait pas du tout la volonté de garder ce logement à sa disposition mais bien au contraire qu'il avait tout entrepris pour le céder à un tiers. Aucune valeur locative ne devait ainsi être retenue.
23. Mme G_____ a acquis la part de son mari, vendue aux enchères le 24 août 2009, pour le prix de CHF 2'000.- selon l'extrait de la Feuille d'Avis Officielle (ci-après : FAO) du 4 septembre 2009.
24. Le 5 janvier 2010, le juge délégué a prié l'AFC de lui indiquer quelle valeur locative elle avait imposée pour la part de M. S_____ en 2003 et comment avait été calculée la valeur locative des parts des époux G_____ en 2004.
25. Le 26 janvier 2010, l'AFC a répondu que pour M. S_____, elle avait retenu les valeurs locatives suivantes :
- ICC 2000 CHF 10'768.- ;
 - ICC 2001 CHF 8'753.- ;
 - ICC 2002 CHF 8'753.- ;
 - ICC 2003 CHF 8'753.-.

Quant aux parts de Mme et de M. G_____, il n'était pas possible d'indiquer la valeur locative prise en considération pour chacun d'eux en 2004, puisqu'ils avaient fait l'objet le 13 février 2006 d'une taxation d'office, raison pour laquelle il n'y avait pas de valeur spécifique pour chaque élément de revenu.

26. Ces renseignements ont été communiqués aux parties pour information et la cause 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 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. A teneur de l'art. 1 LIPP-IV, "l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions".

Selon l'art. 7 al. 1 LIPP-IV, "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".

Selon l'art. 7 al. 2 LIPP-IV, "la valeur locative est déterminée en tenant compte des conditions locales. Le loyer théorique des villas et des appartements en copropriété par étage 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 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. Ce taux d'effort est calculé sur les revenus bruts totaux mais au minimum sur le montant déterminant pour le calcul du rabais d'impôt. La valeur locative limitée à ce taux d'effort n'est toutefois prise en compte qu'à la condition que les intérêts sur le financement de l'immeuble ne soient pas supérieurs à son montant".

3. Il est établi par les pièces du dossier qu'en 2004, M. et Mme S_____ n'ont pas habité la part de copropriété appartenant à M. S_____. Celui-ci dit avoir quitté ce logement en février 2001 et avoir depuis lors tenté de le vendre, mais en vain, de sorte que ce logement était resté vacant sans être loué à quiconque.

Il résulte des dernières pièces produites par l'AFC qu'en 2002 et 2003 en particulier la même valeur locative de CHF 8'753.- a été prise en considération par l'AFC pour chacune de ces années, quand bien même le contribuable a affirmé qu'il n'habitait pas dans ce logement, sans que ses décisions de taxation n'aient fait l'objet d'une quelconque réclamation. D'ailleurs, dans leur déclaration fiscale du 7 juillet 2005, remplie par le mandataire qui a également rédigé les recours adressés tant à la commission qu'au tribunal de céans, une valeur de CHF 7'692.- après abattement avait été déclarée pour 2004. En revanche, rien ne permet de comprendre pourquoi pour cette année-ci, l'AFC avait retenu dans le bordereau de taxation notifié le 24 janvier 2006 une valeur locative après abattement de CHF 8'749.- et non de CHF 8'753.- comme dans la décision sur réclamation.

Dans leurs recours, les contribuables, malgré le libellé de leur déclaration fiscale 2004, demandent qu'aucune valeur locative ne soit prise en considération. Or, si M. S_____ a cherché à vendre sa part depuis 2001, selon ses allégués qui ne sont nullement documentés, il est avéré qu'il a vendu sa part à Mme G_____ le 5 mai 2006 seulement. Durant toute cette période et en particulier en 2004, il a laissé son bien vacant dans l'espoir de trouver un acquéreur. Dans ce but, il s'est de fait réservé l'usage de ce bien en raison de son droit de propriété, ce qui constitue la condition d'application de l'art. 7 al. 1 let. b LIPP-IV rappelé ci-dessus. L'AFC était donc fondée à imposer en 2004 au titre de l'ICC une valeur locative pour la part de copropriété de M. S_____ quand bien même celui-ci n'habitait pas dans cet immeuble. L'intéressé ne conteste pas le montant de cette valeur locative, pas plus qu'il ne l'avait fait lors des années précédentes, et il n'explique pas non plus pourquoi il avait lui-même déclaré une telle valeur à hauteur de CHF 7'692.-.

4. Devant la commission, l'AFC a soutenu en se fondant sur un échange de courriers électroniques entre Mme G_____ et M. S_____ qu'un loyer de CHF 4'000.- par mois aurait été convenu entre eux pour la part de copropriété de M. S_____, ce qui représentait une valeur locative annuelle de CHF 48'000.-. Après avoir respecté le droit d'être entendu des recourants, la commission a procédé à cette reprise, sous déduction de la valeur locative de CHF 8'753.- retenue initialement par l'AFC.
5. L'instruction conduite par le tribunal de céans a démontré que ces échanges de courriers électroniques ne permettaient pas d'établir que Mme G_____ aurait habité et loué pour un quelconque montant la part de M. S_____ en 2004. L'instruction a également démontré que Mme G_____ n'avait pas assumé seule tous les frais relatifs à cet immeuble.
6. En retenant, sur la base de ces seuls courriers électroniques peu explicites qu'un loyer mensuel de CHF 4'000.- avait été convenu entre les intéressés, la commission n'a pas établi les faits correctement, raison pour laquelle sa décision sera annulée. La décision sur réclamation prise le 17 juillet 2006 par l'AFC, s'agissant de l'ICC 2004, sera rétablie quand bien même il en résulte une légère différence de CHF 4.- au détriment des contribuables par rapport au bordereau de taxation du 24 janvier 2006.
7. Vu l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée aux recourants faute de demande en ce sens (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 22 janvier 2009 par Madame et Monsieur S_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 15 décembre 2008 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 15 décembre 2008 en ce qu'elle a retenu une valeur locative de CHF 48'000.- ;

rétablit la décision sur réclamation prise le 17 juillet 2006 par l'administration fiscale cantonale, prenant en considération une valeur locative de CHF 8'753.- ;

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

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 MB Fiduciaire S.A. soit pour elle, Monsieur Marc Baly, administrateur, représentant Madame et Monsieur S_____, recourants, à la commission cantonale de recours en matière administrative, ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la secrétaire-juriste :

M. Vuataz Staquet

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :