

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3193/2014-ICCIFD

ATA/363/2017

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 28 mars 2017

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame A _____

représentée par AttacGe Sàrl, mandataire

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
23 novembre 2015 (JTAPI/1363/2015)**

EN FAIT

- 1) Le litige concerne la taxation 2012 pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) de Madame A_____ (ci-après : la contribuable).
- 2) a. La contribuable est copropriétaire pour moitié, avec son frère, des parcelles nos 1____, 2____, 3____, 4____, 5____, 6____, 7____ du cadastre de B_____, reçues par donation de son père qui s'est réservé un droit d'usufruit sur les parcelles objets de la donation, selon acte notarié établi le 31 mai 2005.

b. La contribuable est également copropriétaire pour moitié avec son frère de la parcelle n° 8____ de B_____ sur laquelle sont construits un hangar de 553 m² (bâtiment n° 9____), une habitation à un seul logement de 156 m² (bâtiment n° 10____) et un bâtiment plus petit de 11 m² (bâtiment n° 11____) à l'adresse route des C_____. Cette parcelle a été acquise de son père, par acte notarié établi le 31 mai 2005 au prix de CHF 700'000.-.
- 3) Suite à une erreur de la contribuable faite dans sa déclaration fiscale 2012, concernant l'immeuble qu'elle occupait et celui qu'elle louait, l'AFC a rendu une décision de taxation le 24 février 2014, arrêtant le revenu imposable à CHF 97'167.- en ICC et CHF 106'700.- en IFD. La fortune imposable s'établissait à CHF 333'410.-. L'avis de taxation immobilier tenait compte pour la parcelle de la route des C_____, occupée par la contribuable, d'un capital de CHF 238'000.-, d'une valeur locative brute de CHF 15'694.-, de frais d'entretien de CHF 3'139.- admis à hauteur de CHF 2'134.- et donc d'une valeur locative nette de CHF 10'672.-.
- 4) Par décisions du 18 septembre 2014, l'AFC a rejeté la réclamation de la contribuable du 26 mai 2014, celle-ci ne s'étant par déterminé dans les délais fixés par l'AFC les 11 juin 2014 et 22 août 2014, arguant de l'absence de réponse de la part de sa fiduciaire.
- 5) Par acte du 20 octobre 2014, complété le 22, la contribuable a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) contre les décisions de l'AFC du 18 septembre 2014 contestant l'imposition de ses biens immobiliers et de leurs revenus.
- 6) Le 23 février 2015, l'AFC a conclu au rejet du recours.
- 7) Le 23 mars 2015, la contribuable a répliqué. Elle s'était trompée dans sa déclaration fiscale 2012, indiquant par erreur habiter route des C_____. La valeur locative de l'immeuble sis route des C_____ devait être uniquement imposée chez son frère qui habitait dans le hangar, le solde, soit un atelier, un

dépôt et une partie du hangar, était loué à des tiers pour des loyers de respectivement CHF 700.-, CHF 1'500.-, CHF 600.-. Tous les loyers n'avaient pas été payés et sa part s'élevait à CHF 15'600.-. Sa taxation devait être revue.

- 8) Le 4 août 2015, l'AFC a expliqué que la déclaration fiscale 2012 de la contribuable contenait de nombreuses inexactitudes.

Concernant le bien immobilier sis route des C_____ qui appartenait pour moitié à la contribuable, sa part était louée. Les loyers indiqués pour ce bien avaient été fixés à CHF 15'600.- dans la taxation.

- 9) Le 23 septembre 2015, la contribuable a persisté à demander la « révision totale de son dossier fiscal 2012 » et admettait les inexactitudes de sa déclaration. Son père bénéficiait d'un droit d'habitation gratuit représentant une valeur de CHF 616'580.- sur l'habitation et son frère habitait une loge dans le hangar pour laquelle il payait un loyer. Elle avait omis de faire figurer dans sa déclaration la dette de CHF 303'800.- souscrite auprès de son père, amortie en prenant en charge le paiement des intérêts hypothécaires de la propriété, y compris ceux afférents à la partie habitation normalement dus par son père.

- 10) Le 23 novembre 2015, le TAPI a admis partiellement le recours et renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelle taxation.

S'agissant de l'immeuble sis route des C_____, il fallait distinguer la partie habitée par Monsieur A_____, père de la contribuable, du reste de la propriété.

S'il n'était pas contesté que M. A_____ habitait gratuitement l'appartement dont la contribuable et son frère étaient nus-proprétaires, c'était à tort que l'AFC imposait la valeur locative du logement auprès de la contribuable. Seule une quote-part de la valeur fiscale de la partie occupée par M. A_____ représentant la valeur de la nue-propriété devait être soumise à l'impôt sur la fortune. L'AFC devait déterminer celle-ci. La dette que la contribuable avait fait valoir, sans la prouver et tardivement ne pouvait être prise en compte.

Concernant la partie louée, les parties s'accordaient sur un montant de loyers taxables de CHF 15'600.-. La valeur fiscale de la quote-part de partie louée appartenant à la contribuable se déterminait en capitalisant les loyers taxables. L'immeuble ayant été rénové en 2006, le taux de capitalisation retenu était de 5.29 %. La valeur fiscale se chiffrait ainsi à CHF 294'896.- (15'600 X 100/5.29).

- 11) Le 23 décembre 2015, l'AFC a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI, en concluant à l'annulation du jugement en tant qu'il retenait que la valeur locative de la partie habitation de l'immeuble sis route des C_____ n'était pas imposable auprès de la contribuable. Le droit d'habitation de

M. A_____ sur la parcelle n° 8___, ne figurait pas au registre foncier et avait été admis à tort.

En outre, il était contesté également que la contribuable ne doive supporter l'impôt sur la fortune que sur une part de l'immeuble.

Concernant la partie louée, l'AFC relevait que l'état locatif complet et actualisé n'avait pas été transmis.

12) Le 11 janvier 2016, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.

13) Le 24 janvier 2016, Mme A_____, représentée par un mandataire, a répondu au recours.

Il était exact qu'aucun usufruit n'était inscrit au registre foncier concernant la parcelle n° 8___. Cependant les annotations-créations du registre stipulaient que son père était le seul bénéficiaire des gains provenant de ladite parcelle. De ce fait, ce dernier bénéficiait d'un usufruit total sur ladite parcelle et la valeur locative de la partie qu'il occupait devait lui être imputée fiscalement, y compris la fortune liée à la parcelle.

14) Le 22 février 2016, l'AFC a déposé des observations. Aucun droit d'habitation ou d'usufruit relatif à la parcelle n° 8___ n'était inscrit au registre foncier ce que la contribuable reconnaissait.

Un droit au gain n'intervenant que lors de la vente de la parcelle n° 8___ était mentionné dans l'acte notarié de vente et de donation comme clause conventionnelle. Il ressortait de la pièce « réquisition pour le registre foncier de Genève » remise par la contribuable que les quatre dernières lignes faisant mention d'un droit au gain étaient tracées.

15) La cause a été gardée à juger, ce dont les parties ont été informées le 1^{er} mars 2016.

16) Par écriture spontanée du 8 mars 2016, la contribuable s'est étonnée du fait que les droits de M. A_____ aient été barrés dans le registre foncier et se demandait qui l'avait fait et sur ordre de qui.

EN DROIT

1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

- 2) Le litige tel qu'il subsiste devant la chambre de céans concerne l'imposition du bien immobilier sis route des C_____, auprès de la contribuable copropriétaire pour moitié de ce bien, pour la partie occupée par son père.
- 3) En matière fiscale, les règles sur le fardeau de la preuve impliquent que l'autorité fiscale établisse 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 (ATF 140 II 248 consid. 3.5 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.6 ; ATA/778/2011 du 20 décembre 2011 ; ATA/778/2016 du 13 septembre 2016 ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6^e éd. 2002, p. 416 et les nombreuses références citées). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures.
- 4) a. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 de la Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). La même définition du revenu se retrouve à l'art. 17 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).
- b. Constitue également un revenu imposable 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 (art. 21 al. 1 let. b LIFD et art. 24 al. 1 let. b LIPP).
- Lorsque l'immeuble ou son usage est cédé à un tiers gratuitement par le propriétaire, sans contre-prestation, et en dehors d'un droit d'usufruit ou d'habitation gratuit, la jurisprudence et la doctrine estiment qu'il s'agit également d'une occupation propre du propriétaire et qualifie la relation de prêt à usage à titre gratuit, au sens de l'art. 305 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220). Ce dernier, qui a le caractère d'une donation, ne déclenche aucun impôt sur le revenu chez le bénéficiaire de l'usage. La valeur locative est alors imposable seulement chez le propriétaire octroyant cet usage gratuit (Nicolas MERLINO, Commentaire romand - Impôt fédéral direct - Commentaire sur la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 21 n. 86 ; ASA 48 478).
- c. L'usufruit et le droit d'habitation sur des immeubles, servitudes personnelles proprement dites, sont constitués par inscription au registre foncier (art. 746 al. 1 et art. 776 al. 3 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 - CC - RS 210).
- d. La fortune nette est imposable auprès du propriétaire ou de la personne pouvant disposer économiquement du bien en question (art. 46 LIPP). Les

éléments de fortune soumis à usufruit sont imposables auprès de l'usufruitier (art. 13 al. 2 loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 48 LIPP).

Les immeubles locatifs sont évalués en capitalisant la valeur locative totale annuelle au taux fixé chaque année par le Conseil d'Etat, sur proposition d'une commission d'experts (art. 50 a let. a LIPP).

- 5) Il convient ici de déterminer si le père de la contribuable, dont il est établi qu'il habite gratuitement l'immeuble qu'il a vendu à sa fille et à son fils, bénéficie d'un droit de jouissance, comme l'allègue l'intimée et comme l'a retenu le TAPI.

Les pièces figurant au dossier, que ce soit l'acte notarié de donation et vente, les extraits du registre foncier ou encore la réquisition au registre foncier produite par la contribuable, ne permettent pas d'établir la constitution d'un droit d'habitation ou d'un usufruit au bénéfice du père de la contribuable. En effet, l'usufruit créé en la faveur de ce dernier ne porte pas sur la parcelle n° 8___ mais sur d'autres parcelles et la mention « droit au gain » en faveur du père de la contribuable sur l'immeuble no 8___, figurant sur la réquisition pour le registre foncier, est tracée avec une annotation manuscrite signée du notaire ayant instrumenté l'acte de donation et vente, indiquant que les quatre lignes sont nulles. Un droit au gain est prévu dans l'acte de donation et vente et porte sur le cas où les donataires venaient à vendre tout ou partie de la parcelle n° 8___, ce qui n'est pas pertinent en l'espèce.

Aucun droit de jouissance n'ayant pu être établi, la contribuable doit se voir attribuer un revenu correspondant à la valeur locative de sa part d'immeuble, mise à disposition gratuite à son père. En outre, cette part de copropriété de l'immeuble doit être prise en compte au titre de l'impôt sur la fortune dans son entier pour les mêmes raisons.

- 6) En conséquence, le recours doit être admis et le jugement du TAPI annulé sur ce point.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de l'intimée qui succombe (art. 87 al. 1 LPA) et il ne sera alloué aucune indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 23 décembre 2015 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 23 novembre 2015 ;

au fond :

admet le recours de l'administration fiscale cantonale ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 23 novembre 2015 en tant qu'il ne prend pas en compte la valeur locative concernant l'appartement sis route des C_____ à B_____ pour la part de copropriété de la contribuable, au titre de l'impôt fédéral direct ou de l'impôt cantonal et communal sur le revenu et qu'il ne prend pas en compte cette part de copropriété pour l'impôt sur la fortune ;

le confirme pour le surplus ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour l'établissement de nouveaux bordereaux de taxation pour l'impôt fédéral direct et pour l'impôt cantonal et communal 2012, au sens des considérants ;

met un émolument de procédure de CHF 1'000.- à la charge de Madame A_____ ;

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

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à AttacGe Sàrl, mandataire de Mme A_____, au Tribunal administratif de première instance ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :