

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/899/2014-ICCIFD

ATA/651/2016

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 26 juillet 2016

4^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____

représentés par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
30 mars 2015 (JTAPI/396/2015)**

EN FAIT

1. Le 15 décembre 2011, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a ouvert une procédure de rappel et de soustraction d'impôt, portant sur les années fiscales 2001 à 2009, ainsi qu'une procédure en tentative de soustraction pour l'année 2010, à l'encontre de Madame et de Monsieur A_____ (ci-après : les époux A_____ ou les contribuables), domiciliés dans le canton de Genève. Les procédures portaient tant sur les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) que sur les impôts fédéraux directs (ci-après : IFD).

Une information provenant de l'administration cantonale des impôts du canton de Vaud indiquait que des biens immobiliers, sis à B_____ et à C_____ au Portugal, appartenant à Mme A_____, n'avaient pas été déclarés. Il s'agissait notamment d'un bien d'une valeur de EUR 145'320.-, selon un certificat du ministère des finances portugais, situé rua D_____ 4 à C_____. Des valeurs mobilières n'avaient pas non plus été déclarées.

2. Le 29 juin 2012, l'AFC-GE a émis des bordereaux de rappels d'impôt et d'amendes pour soustraction d'impôt ICC et IFD 2001B à 2009.

Les reprises portaient notamment sur la valeur locative de la villa de C_____.

La quotité des amendes a été fixée à trois-quarts de l'impôt éludé.

3. Le 24 juillet 2012, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre de tous les bordereaux rectificatifs et d'amende.

4. Le 25 février 2014, l'AFC-GE a rendu des décisions sur réclamation modifiant les taxations mais maintenant la quotité des amendes.

L'AFC-GE a notamment retenu que la valeur locative, dès le 1^{er} juillet 2008, du bien immobilier sis rua D_____ 4, à C_____, devait être calculée sur un taux de 4,5 % du capital sans déduction des charges, soit EUR 6'539.- annuels. Pour 2008, seule la moitié devait être prise en compte et pour l'ICC, un abattement de respectivement 4 % et 8 % était effectué.

5. Le 24 mars 2014, les contribuables ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions sur réclamation ICC et IFD du 25 février 2014, concernant les années fiscales 2008 et 2009 uniquement ainsi que les amendes afférentes à ces périodes.

La valeur locative devait être fixée à EUR 1'800.- annuels dès le 1^{er} juillet 2008. La méthode d'évaluation retenue par l'AFC-GE avait été abrogée

depuis 1995 pour l'IFD et 2001 pour l'ICC. Le résultat était arbitraire. Aucun élément statistique ou autre document convaincant ne justifiait le montant de la valeur locative retenue.

6. Le 2 juillet 2014, l'AFC-GE a répondu au recours en concluant à son rejet.
7. Les 29 août et 30 octobre 2014, les parties ont répliqué et dupliqué en développant leur argumentation.
8. Le 30 mars 2015, le TAPI a rejeté le recours.

La pratique consistait à appliquer la directive sur la détermination de la valeur locative du 1^{er} février 1991, prévoyant que celle-ci correspondait à 4,5 % de la valeur fiscale de l'immeuble pour l'IFD et après abattement, pour l'ICC. Ce taux tenait déjà compte d'une déduction forfaitaire de 25 % de la valeur locative brute pour les frais d'entretien. Cette méthode était applicable, en l'absence d'élément objectif permettant une estimation individualisée, pour des biens situés dans des pays ne connaissant pas l'imposition de la valeur locative. En l'espèce, les éléments fournis par les contribuables, soit les statistiques sur le revenu médian par habitant de 2009 à 2011, un décret gouvernemental sur la rétribution mensuelle minimale garantie au Portugal en 2011 ainsi qu'une estimation de loyer mensuel effectuée par l'agence immobilière E_____ au Portugal, ne permettaient pas de disposer d'éléments objectifs sur la valeur locative, et il y avait lieu de s'en tenir au calcul de l'AFC-GE.

9. Le 29 avril 2015, les époux A_____ ont interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, en concluant à son annulation ainsi qu'à la rectification des bordereaux de rappel d'impôt ICC et IFD 2008 et 2009 et des amendes par la prise en compte d'une valeur locative de EUR 900.- pour l'année 2008 et de EUR 1'800.- pour l'année 2009.

Le TAPI avait à tort retenu que le fardeau de la preuve de la valeur locative devait être mis à leur charge. Il appartenait à l'AFC-GE de démontrer que le loyer effectif qui pourrait être obtenu de la villa dépassait le montant de EUR 250.- à EUR 300.- par mois fixé par l'expertise qu'ils avaient fournie, établie le 21 juillet 2014 par l'agence immobilières E_____ de F_____, qui indiquait une estimation générale de la location d'une maison dans la zone rurale de C_____, région de F_____.

Le TAPI leur avait reproché de ne pas avoir fourni de descriptif complet de la maison, or celui-ci ressortait très largement du devis de construction du 13 novembre 2006 figurant au dossier. En outre, ils précisaient que la villa avait une surface habitable de 140 m². Elle comportait quatre pièces au rez-de-chaussée et une chambre mansardée à l'étage ainsi qu'un deuxième espace non aménagé.

Au vu de son prix, il s'agissait d'une construction d'un confort modeste qui n'était pas destinée à être occupée pendant toute l'année et qui servait de résidence secondaire à la famille. La villa ne disposait pas de chauffage central et était mal isolée. Elle ne disposait que d'une cheminée et d'un boiler électrique et ne pouvait être habitée toute l'année.

La valeur fixée par l'AFC-GE était exorbitante au regard des conditions locales. Le revenu moyen de la région n'excédait pas les montants annuels de EUR 5'112.- en 2008 et EUR 5'400.- en 2009, inférieurs aux revenus portugais moyens de EUR 8'282.- en 2009.

Le taux de rendement de 4,5 % retenu était trop élevé. Le rendement des obligations de la Confédération avait chuté d'environ 2 % entre 2008 et 2009. Cet élément complémentaire justifiait que le taux soit fixé à 2 % brut, soit 1,5 % net après déduction de 25 % de forfait de frais d'entretien.

10. Le 8 mai 2015, le TAPI a déposé son dossier sans formuler d'observations.
11. Le 5 juin 2015, l'AFC-GE a répondu au recours en concluant à son rejet.

Les documents transmis par l'administration cantonale des impôts du canton de Vaud indiquaient un terrain de 1000 m² et une construction de 457 m². Les documents étaient en portugais et les contribuables n'avaient pas fait procéder à leur traduction. En conséquence, la description faite par les recourants ne correspondait pas à celles existantes ainsi qu'aux recherches faites sur le site Google, dont les photos de la villa qui figuraient au dossier.

Les éléments apportés par les recourants n'étaient pas suffisants pour justifier la justesse de leur évaluation et l'expertise d'une agence immobilière n'était pas probante.

Le fait de ne pas utiliser l'immeuble pendant toute l'année n'empêchait pas la prise en compte de la valeur locative en application de la jurisprudence.

12. Le 27 juillet 2015, les recourants ont répliqué.

Les documents fiscaux portugais confirmaient qu'ils étaient propriétaires d'un terrain d'une valeur de EUR 4'327.93 et d'une maison évaluée à EUR 145'320.-. Les photos de la maison étaient trompeuses, car les parents de la recourante qui occupaient une construction vétuste à côté de la maison, avaient bâti un garage et abri pour engins agricoles en prolongation de la nouvelle construction, sous le même toit. Leur maison n'avait qu'une surface habitable de 144 m² et ne disposait que d'un confort modeste.

13. Le 31 août 2015, les recourants ont déposé la traduction d'une étude de marché effectuée par E_____ indiquant que la maison des recourants était

composée de 144 m² habitables au rez-de-chaussée et 40 m² disponibles au premier étage. Une maison en ruine d'environ 100 m² se trouvait sur le terrain. Ces deux objets représentaient un total de 346 m². La propriété possédait un terrain agricole de 374 m². La maison était composée de quatre chambres, une cuisine, un coin salon avec cheminée, trois salles de bains et un hall d'entrée et comportait un garage pour le restant des 246 m². Le montant du loyer mensuel envisageable était estimé entre EUR 400.- et EUR 450.-.

Compte tenu de ces éléments, il convenait de prendre en considération une valeur locative de EUR 400.- pendant six mois par an.

Ils modifiaient leurs conclusions en demandant que la valeur locative brute de leur bien soit fixée annuellement à EUR 2'400.-.

14. Le 2 octobre 2015, l'AFC-GE a dupliqué.

Il ressortait du feuillet du ministère des finances que la propriété des recourants comportait une surface de 137 m² destinée aux dépendances dont faisait partie le ou les garages. Il restait 319 m² de surface habitable. La description de la maison fournie par l'agence immobilière E_____ indiquait que la maison n'était pas modeste. Il s'agissait d'une construction assez récente de 2008. L'AFC-GE maintenait sa position.

15. Sur quoi, la cause a été gardée à juger, ce dont les parties ont été informées le 19 octobre 2015.

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 porte sur la valeur locative à prendre en considération pour le taux d'imposition du revenu, tant en ICC qu'en IFD, dès le 1^{er} juillet 2008 et pour l'année 2009, d'une villa appartenant aux recourants.
3. Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2012 du 1^{er} avril 2013 consid. 8 ; 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 2 et les références citées).

La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 ; arrêts du

Tribunal fédéral 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 et 2C_60/2013 du 14 août 2013 consid. 1 ; ATA/204/2014 du 1^{er} avril 2014 consid. 3).

Le 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000).

L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Pour les périodes fiscales antérieures, les dispositions des anciennes lois s'appliquent même après l'entrée en vigueur de la loi.

En l'espèce, le recours concerne les périodes fiscales 2008 et 2009. Dès lors, c'est l'ancien droit (aLIPP-I à aLIPP-V) qui s'applique, ainsi que la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

4. Le rendement de la fortune immobilière est imposable (art. 21 let. b LIFD et art. 7 al. 1 let. b de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14). Pour les immeubles sis à l'étranger, bien qu'ils ne soient pas imposables en Suisse, leur rendement constitue un revenu à prendre en considération pour la fixation du taux d'imposition (art. 5 al. 1 et 4 de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 - aLIPP-I - D 3 11 - 6 al. 1 LIFD).

Aux termes de l'art. 21 al. 1 let. b LIFD, est imposable en tant que revenu 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. 7 aLIPP-IV. Il s'agit selon la jurisprudence fédérale 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.], LIFD – Commentaire romand, 2008, 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. 7 al. 2 aLIPP-IV). En outre, le loyer théorique des villas et des appartements en propriété 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. 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 (art. 7 al. 2 aLIPP-IV).

5. Dans le but d'uniformiser l'imposition de la valeur locative, des directives ont été édictées :

a. La valeur locative est fixée sur la base d'une circulaire de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) du 25 mars 1969 concernant la détermination du rendement locatif imposable des maisons d'habitation (Archives 39 p. 121 ss) qui prévoit pour les cas dits spéciaux, telles les maisons de vacances, qu'une valeur locative annuelle entière doit être prise en considération quelle que soit la durée de leur occupation effective, si le propriétaire peut en disposer en tout temps et si l'immeuble est utilisable toute l'année.

Selon ces directives, la valeur locative se détermine en principe d'après une procédure d'estimation individuelle ou sur la base de l'estimation cantonale, pour autant que celles-ci existent et aient été effectuées selon des règles uniformes (arrêt du Tribunal fédéral 2C_886/2010 du 27 avril 2011 consid. 4.1). Ainsi, en pratique, la valeur retenue pour l'IFD est la même que celle retenue pour l'impôt cantonal fixé par les cantons, à qui l'on reconnaît une grande liberté dans la détermination de la valeur locative des immeubles sis sur leur territoire (Thierry OBRIST, Introduction au droit fiscal suisse, 2016, p. 118).

b. La pratique de l'AFC-GE fait application d'une directive concernant la détermination de la valeur locative nette en matière d'IFD du 1^{er} février 1991 (ci-après : la directive de 1991) qui prévoit que la valeur locative correspond à 4,5 % de la valeur fiscale du bien (villa ou appartement). Ce taux tient déjà compte d'une déduction forfaitaire de 25 % de la valeur locative brute pour les frais d'entretien, qui ne peuvent donc être déduits. Pour l'ICC, ce taux est en outre appliqué après un abattement qui est de 4 % pour 2008 et 8 % pour 2009.

6. Les recourants font valoir que la détermination de la valeur locative selon la méthode décrite ci-dessus déplacerait à tort le fardeau de la preuve à leur charge.

En matière fiscale, le principe du fardeau de la preuve implique 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_307/2015 du 13 octobre 2015 consid. 4.2 ; 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/330/2016 du 19 avril 2016 ; ATA/265/2016 du 22 mars 2016 ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7^{ème} éd., 2016, p. 518 et les références citées).

En l'espèce, l'application de la directive 1991 ne déplace pas le fardeau de la preuve, comme le soutiennent à tort les recourants. En effet, les principes rappelés ci-dessus n'impliquent pas que l'AFC-GE doive démontrer le loyer effectif qui pourrait être obtenu pour cette villa, mais calculer sa valeur locative au sens de la LIFD et de l'aLIPP. À cet égard, il faut retenir que la valeur fiscale de la villa fondant le calcul de la valeur locative par l'AFC-GE, découlant du document émanant de l'autorité portugaise corroboré par les pièces fournies par les recourants concernant la construction, n'est pas contestée.

Le grief des recourants sera donc écarté.

7. Les recourant font grief au TAPI et à l'AFC-GE de n'avoir pas retenu que la villa était une construction d'un confort modeste et qui n'était pas destinée à être occupée pendant toute l'année.

a. S'agissant du confort modeste, les recourants estiment qu'il se reflète dans le prix de la construction et justifierait une valeur locative inférieure. Dans un autre argument qui rejoint toutefois celui-ci, les conditions locales n'auraient pas été prises en compte, dont notamment les montants des revenus moyens portugais.

En l'espèce, le prix de construction est à la base du calcul de la valeur locative comme vu ci-dessus, le grief des recourants tombe donc à faux. Il n'est dès lors pas nécessaire de déterminer plus avant ni la qualité du confort de la villa dont la construction vient d'être achevée et comprenant, aux dires des recourants eux-mêmes, quatre chambres et trois salles de bains ainsi qu'une cuisine, un hall d'entrée, un coin salon avec cheminée ainsi qu'un garage et un terrain adjacent, ni l'exacte surface habitable sur laquelle les parties divergent.

Quant au revenu moyen portugais, il n'est pas pertinent dans la mesure où, d'une part, le prix de la construction reflète déjà les conditions locales et d'autre part, la location de la villa n'est pas réservée aux seuls habitants de la région.

b. Le grief comporte encore un deuxième aspect : la maison ne serait pas habitable toute l'année du fait de l'absence de chauffage central et d'isolation.

La doctrine et la jurisprudence admettent le principe d'une réduction proportionnelle de la valeur locative pour des biens ne pouvant être habités toute l'année du fait de leur situation ou de leur vétusté (Caroline RUSCONI, L'imposition de la valeur locative, 1988, p. 69 et les références citées). Toutefois, le caractère inhabitable ne saurait résulter uniquement de l'absence de chauffage central ou d'isolation (JAB 1986 p. 154 cas d'une ancienne ferme rendue habitable), mais correspond à un état qui empêcherait tout séjour dans la construction. Sans même examiner la question sous l'angle du fardeau de la preuve, l'absence de chauffage central ne constitue pas un tel empêchement, la maison pouvant être chauffée par d'autres moyens ; et, s'agissant d'une

construction neuve, l'absence d'isolation ne saurait suffire à la rendre inhabitable vu sa situation.

8. Finalement, les recourants estiment que le taux de rendement retenu par la directive 1991 est trop élevé, le rendement des obligations de la Confédération ayant chuté entre 2008 et 2009.

Le recours peut être formé pour violation du droit y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation ou pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 61 al. 1 LPA). L'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve (art. 65 al. 2 LPA). La motivation du recours sert à justifier en fait ou en droit le bien-fondé des conclusions prises (Ulrich MEYER/Isabelle VON ZWEHL, L'objet du litige en procédure de droit administratif fédéral, in Mélanges Pierre MOOR, 2005, p. 442 n. 16).

En l'espèce, le grief des recourants est sans substance, car ils n'exposent pas en quoi les taux pratiqués par la Confédération seraient en rapport avec le calcul de la valeur locative d'un bien immobilier sis à l'étranger, ni quelle disposition légale serait violée par le taux figurant dans la directive 1991.

En conséquence, il n'y a pas lieu d'examiner plus avant cet élément de l'argumentation des recourants.

9. Infondé, le recours sera rejeté.
10. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des recourants (art. 87 al. 1 LPA). 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 29 avril 2015 par Madame et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 30 mars 2015 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Madame et Monsieur A_____, pris conjointement et solidairement ;

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

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

communique le présent arrêt à Me Antoine Berthoud, avocat des recourants, 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 :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.-M. Veniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :