

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1865/2007 ICC et A/1866/2007 IFD

DCCR/435/2009

DÉCISION

DE LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS

EN MATIÈRE ADMINISTRATIVE

du 18 mai 2009

dans la cause

**Monsieur A\_\_\_ et Madame B\_\_\_**

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**ADMINISTRATION FEDERALE DES CONTRIBUTIONS**

(Impôt fédéral direct, cantonal et communal 2004 et 2005)

---

## EN FAIT

1. A\_\_\_ et son épouse B\_\_\_ (ci-après les contribuables ou les recourants) sont copropriétaires d'un immeuble sis dans le canton de Genève.

Dans le questionnaire destiné aux propriétaires d'appartement et de villas (ci-après le questionnaire), du 7 mars 2004, ils ont mentionné une surface habitable de 130 m<sup>2</sup>, pour leur logement de cinq pièces. La valeur locative brute se montait à 25'175 fr.

2. Dans leur déclaration fiscale 2004, les contribuables ont fait état d'une valeur locative brute de 22'977 fr. (IFD) et d'une valeur locative après un abattement de 8 % de 21'139 fr. (ICC).
3. Le 11 novembre 2005, l'administration fiscale cantonale a notifié aux contribuables un bordereau de taxation ICC 2004 d'un montant de 14'269 fr. 45, calculé sur la base d'un revenu imposable de 100'055 fr et d'une fortune imposable nulle. Elle a fixé la valeur locative à 25'478 fr.

Le même jour, elle leur a notifié un bordereau de taxation IFD 2004 d'un montant de 2'095 fr., calculé sur la base d'un revenu imposable de 94'500 fr. L'administration a arrêté la valeur locative à 27'694 fr.

4. Les contribuables ont élevé réclamation par acte du 8 décembre 2005.
5. Dans leur déclaration fiscale 2005, les contribuables ont fait état d'une valeur locative brute de 20'191 fr. (IFD) et d'une valeur locative après un abattement de 12 % de 17'769 fr. (ICC).
6. Le 22 janvier 2007, l'administration fiscale cantonale a notifié aux contribuables un bordereau de taxation ICC 2005 d'un montant de 14'452 fr. 75, calculé sur la base d'un revenu imposable de 102'338 fr. et d'une fortune imposable nulle. Elle a fixé la valeur locative à 24'371 fr.

Le même jour, elle leur a notifié un bordereau de taxation IFD 2005 d'un montant de 2'209 fr., calculé sur la base d'un revenu imposable de 96'400 fr. L'administration a arrêté la valeur locative à 27'694 fr.

7. Par fax du 8 février 2007, les contribuables ont transmis à l'administration un nouveau questionnaire, en mentionnant une surface habitable de 105 m<sup>2</sup> au lieu de 130 m<sup>2</sup>, les autres indications demeurant inchangées. La valeur locative brute se montait à 20'191 fr. 20.
8. Les contribuables ont élevé réclamation en date du 15 février 2007.

9. Par décisions du 11 avril 2007, l'administration a admis pour partie les réclamations relatives aux années 2004 et 2005 en ce sens qu'elle a fixé la surface habitable à 114 m<sup>2</sup>. Elle avait été déterminée selon le cahier de répartition des locaux, soit 130 m<sup>2</sup> - 12 % (murs) = 114 m<sup>2</sup> (arrondi à l'unité). Le critère déterminant pour la qualification d'une surface habitable était l'affectation effective des locaux. La surface habitable comprenait également les meubles et les armoires fixes. La diminution pour la prise en compte des murs était fixée forfaitairement à 12 %, s'agissant de la propriété par étages.

Le même jour, l'administration a notifié aux contribuables un bordereau de taxation rectificatif ICC 2004 d'un montant de 12'485 fr. 55, calculé sur la base d'un revenu imposable de 93'254 fr et d'une fortune imposable nulle. Le dégrèvement ascendait à 1'783 fr. 90. La valeur locative se montait à 20'744 fr.

Elle leur a également notifié un bordereau de taxation rectificatif IFD 2004 d'un montant de 1'705 fr., calculé sur la base d'un revenu imposable de 87'400 fr. Le dégrèvement ascendait à 390 fr. L'administration a arrêté la valeur locative à 22'548 fr.

Elle leur a également remis un bordereau de taxation rectificatif ICC 2005 d'un montant de 13'245 fr. 20, calculé sur la base d'un revenu imposable de 97'764 fr. et d'une fortune imposable nulle. Le dégrèvement ascendait à 1'207 fr. 55. La valeur locative se montait à 19'842 fr.

L'administration a également notifié aux contribuables un bordereau de taxation rectificatif IFD 2005 d'un montant de 1'903 fr., calculé sur la base d'un revenu imposable de 91'300 fr. Le dégrèvement ascendait à 306 fr. L'administration a arrêté la valeur locative à 22'548 fr.

L'administration a également admis les réclamations 2004 sur un autre point, qui n'est actuellement plus litigieux.

10. Par actes du 6 mai 2007, les contribuables ont interjeté recours devant la Commission cantonale de recours et matière d'impôts et devant la Commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct en concluant à ce que la valeur locative de leur immeuble soit fixée compte tenu d'une surface habitable de 105 m<sup>2</sup>. Celle-ci se déterminait comme suit.

<b>Rez-de-chaussée</b>	
cuisine	5.187
hall	6.312
salon	43.213
<b>1<sup>er</sup> étage</b>	
chambre 1	9.614
chambre 2	11.105
chambre 3	17.416

---

douche 4	2.210
salle de bains	4.959
hall	4.360
<b>Total</b>	<b>104.376</b>

Ils avaient acheté un bien immobilier de 130 m<sup>2</sup> sur plans. La surface des murs de séparation, l'escalier, les meubles de cuisine, ainsi que les vides techniques devaient être déduits. Ils n'avaient toutefois pas retranché la superficie des sanitaires, ni celle du canal de cheminée.

11. Dans ses réponses du 31 octobre 2007, l'administration a repris en les développant les arguments de ses décisions du 11 avril 2007. Elle a ajouté que les escaliers représentaient une surface habitable. Après avoir procédé au relevé détaillé de chaque pièce de l'appartement, selon calcul annexé à ses réponses, elle a fait valoir que la surface effective des vides techniques, du canal de cheminée et des murs se montait à 7,78 m<sup>2</sup> (8 m<sup>2</sup>, arrondi à l'unité), alors que le contribuable avait bénéficié d'une déduction forfaitaire de 16 m<sup>2</sup> (130 m<sup>2</sup> \* 12 %, arrondi à l'unité, cette déduction de 12 % résultant d'une pratique constante). La surface habitable s'élevait donc à 122 m<sup>2</sup> et non à 114 m<sup>2</sup>. L'administration s'en est rapportée à justice quant à l'opportunité de réformer in pejus la taxation des recourants.
12. Dans ses répliques du 30 novembre 2007, les contribuables persistent dans les termes et les conclusions de leurs recours.
13. Le 1<sup>er</sup> janvier 2009, à la suite du remplacement des Commission cantonale de recours en matière d'impôts et Commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct par la Commission cantonale de recours en matière administrative, les présentes procédures ont été reprises par cette dernière.

## EN DROIT

1. La Commission cantonale de recours en matière administrative, qui a repris depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009 les compétences des Commission cantonale de recours en matière d'impôts et Commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (art. 162 al. 4 de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05), connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'administration fiscale cantonale (art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 et art. 5 du règlement d'application de diverses dispositions fiscales fédérales du 30 décembre 1958 - RDDFF - D 3 80.04; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

2. Attendu que les recours A/1865/2007 ICC et A/1866/2007 IFD concernent le même complexe de faits et soulèvent les mêmes problèmes juridiques, la Commission de céans les joindra sous la procédure A/1865/2007 ICC (art. 70 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 – LPA – E 5 10).
3. Interjetés en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, les recours sont recevables au sens des articles 140 LIFD et 49 LPFisc.

I. Impôt fédéral direct

4. Les recourants demandent que la valeur locative de leur immeuble soit fixée compte tenu d'une surface habitable de 105 m<sup>2</sup>.
5. Est imposable le rendement de la fortune immobilière, 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 (art. 21 al. 1 let. b LIFD). La valeur locative est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable (art. 21 al. 2 LIFD).

La valeur locative correspond au loyer que le propriétaire aurait pu tirer de son immeuble en le louant à un tiers, soit au prix qu'il aurait pu en obtenir sur le marché des locations (Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2<sup>ème</sup> édition, 1998, Lausanne, p. 437).

La valeur locative tend, notamment, à corriger la différence entre la situation du propriétaire qui est autorisé à déduire une partie importante de ses frais de logement et celle du locataire qui ne peut invoquer de déduction similaire, alors même qu'il a, dans la pratique, à assumer une partie d'entre elles en payant son loyer ; l'imposition de la valeur locative auprès du propriétaire rétablit en conséquence l'équilibre entre les deux situations (ATF 123 II 9, consid. 3a, références citées).

Afin de déterminer la valeur locative de leur immeuble, les propriétaires doivent remplir un questionnaire utilisant des critères tels la valeur locative de base (selon un tableau prenant en compte la surface habitable), le type d'habitation, l'aménagement de l'immeuble, sa vétusté, sa situation générale et les nuisances.

La surface habitable correspond au minimum au nombre de pièces multiplié par 20 m<sup>2</sup>. Elle représente la surface exacte des pièces habitables, cuisine, salles de bains et cabinets de toilette, hall, vestibules, vérandas fermées, escaliers intérieurs, combles habitables et mansardes – surface où la distance du sol au toit est supérieur à 1,5 mètres – pièces vides ou locaux annexes, tels que réduits à concurrence de 50 %, à l'exception des galetas non habitables, balcons, terrasses

et galeries, caves et autres locaux de service (buanderie, étendage), garages et remises.

L'administration expose que – s'agissant des immeubles en propriété par étages – selon sa pratique constante, la surface habitable effective de l'immeuble est réduite de 12 % pour tenir compte des murs de séparation.

Dès lors qu'elle est favorable aux recourants, la Commission n'entend pas remettre en cause ladite pratique.

La superficie des murs de séparation, dont les contribuables demandent la déduction, a déjà été prise en compte dans le « forfait de 12 % » susmentionné. Partant, il n'y a pas lieu d'en tenir compte une seconde fois. S'agissant des escaliers, ils entrent en compte pour la détermination de la valeur locative, conformément au questionnaire. Dès lors, leur superficie ne peut être défalquée. Selon le questionnaire, il doit être tenu compte de la superficie de la cuisine afin de déterminer la surface habitable. La présence de meubles n'est pas déterminante, car leur propriétaire bénéficie de ceux-ci pour son propre usage. Quant à la superficie des vides techniques, elle n'est, selon les calculs détaillés de l'administration, que d'un peu plus d'un mètre carré. La superficie totale de ces vides, du canal de cheminée et des murs de séparation n'est que de 7,78 m<sup>2</sup>, arrondis par l'administration à 8 m<sup>2</sup>, ce dont il découle que la surface habitable de l'appartement est de 122 m<sup>2</sup>. La commission n'entend cependant pas faire usage de son pouvoir de réformer la décision sur réclamation au détriment des recourants.

Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

## II. Impôt cantonal et communal

6. Le rendement de la fortune immobilière est imposable, en particulier tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance, ainsi que 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. 7 al. 1 let. a et b LIPP-IV).

En droit genevois, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2001, l'ancien système de la valeur locative « nette » (correspondant en principe au 3 % de la valeur fiscale de l'immeuble) a été remplacé par le système objectif du droit fédéral. La valeur locative est adaptée par deux correctifs : la durée d'occupation et le taux d'efforts de 20 % des revenus brut totaux (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 3<sup>ème</sup> édition, 2007, p. 130, § 170)

L'article 7 alinéa 1 lettres a et b LIPP-IV a la même teneur que l'article 21 alinéa 1 lettre a et b LIFD. Il s'ensuit que les considérations développées ci-dessus pour l'impôt fédéral direct s'appliquent également à l'impôt cantonal et communal.

Au vu de ce qui précède, le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal.

7. En application des articles 144 alinéa 1 LIFD, 52 alinéa 1 LPFisc, 87 alinéa 1 LPA et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (RFPA – E 5 10.03), les contribuables, qui succombent, sont condamnés au paiement d'un émolument de 500 fr.

**PAR CES MOTIFS**

**LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS**

**EN MATIERE ADMINISTRATIVE**

1. joint les recours A/1865/2007 et A/1866/2007 sous la procédure A/1865/2007 ;
2. déclare les recours recevables ;
3. les rejette ;
4. met à la charge des recourants pris solidairement et conjointement un émolument de 500 fr. ;
5. dit que, conformément aux articles 56A LOJ, 63 let. a et 65 LPA, la présente décision est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné de la décision attaquée et des autres pièces dont dispose le recourant ;
6. communique la présente décision à :
  - a. A\_\_\_ et B\_\_\_ ;
  - b. l'Administration fiscale cantonale ;
  - c. l'Administration fédérale des contributions.

Siégeant : Olivier BINDSCHIEDLER TORNARE, président, Magali ORSINI et Jean-Marc WASEM, juges assesseurs.

**Au nom de la Commission :**

**Le président**

**Olivier BINDSCHIEDLER TORNARE**

Copie conforme de cette décision a été communiquée aux parties.

Genève,

La greffière