

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2770/2013 ICCIFD

JTAPI/748/2014

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 30 juin 2014

dans la cause

Monsieur N__ P__ et Madame D__ P__

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

(Impôts fédéral direct, cantonal et communal 2010)

EN FAIT

1. Le présent litige concerne l'impôt fédéral direct (IFD) et l'impôt cantonal et communal (ICC) 2010.
2. Dans leur déclaration fiscale 2010, les époux N__ P__ et D__ P__ (ci-après : les contribuables ou les recourants) ont notamment mentionné un bien immobilier sis à Barcelone (Espagne) (ci-après : l'immeuble), occupé depuis le 23 avril 1998, pour un capital selon estimation fiscale de CHF 123'037.-, soit un capital après abattement de 40% de CHF 73'822.-. Sa valeur locative déclarée représentait 4,5% de sa valeur fiscale, soit CHF 5'537.- pour l'IFD et CHF 3'322.-, après abattement de 40%, pour l'ICC. Les charges et frais d'entretien de l'immeuble s'élevaient à CHF 36'492.- pour les deux impôts.
3. Par bordereaux de taxation datés du 21 décembre 2011, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a fixé l'IFD 2010 à CHF 44'364,30 sur la base d'un revenu imposable de CHF 434'400.- au taux de CHF 454'000.- et l'ICC 2010 à CHF 108'538,70 sur la base d'un revenu imposable de CHF 421'211.- au taux de CHF 429'886.- et d'une fortune imposable de CHF 1'772'783.- au taux de CHF 1'882'892.-.
4. Selon les avis de taxation joints à ces bordereaux, l'AFC a retenu une valeur locative brute de l'immeuble de CHF 16'230.- pour l'ICC et de CHF 27'050.- pour l'IFD, ce qui correspondait à 4,5% de la valeur fiscale de l'immeuble de CHF 601'200.- et de CHF 360'720.- après abattement pour l'ICC. Les charges et frais d'entretien de l'immeuble étaient intégralement écartés.
5. Par courrier de réclamation de leur mandataire du 3 janvier 2012, les contribuables ont contesté les montants retenus par l'AFC pour leur immeuble en Espagne en faisant valoir que ce pays connaissait "d'énormes difficultés" et que la valeur des biens immobiliers dans ce pays avait "significativement chuté". Ils ont également conclu à la prise en compte des charges et frais d'entretien de l'immeuble pour un total de CHF 36'492.- en produisant les copies des factures y relatives.
6. Sur demande de l'AFC du 2 août 2012, les contribuables ont remis une copie de l'acte d'achat de l'immeuble, le 30 août 2012. Selon le contrat signé le 22 avril 1998, l'immeuble avait été acquis pour le prix de 63'000'000 pesetas.
7. En réponse à une nouvelle demande de renseignements de l'AFC du 19 septembre 2012, les contribuables ont indiqué, par courrier de leur mandataire du 27 septembre 2012, qu'il n'existait pas de valeur locative de l'immeuble en Espagne.

8. Par deux décisions du 19 juin 2013, l'AFC a partiellement admis la réclamation pour les motifs suivants :

Pour l'ICC 2010 :

"Les éléments immobiliers relatifs à votre bien immobilier sis en Espagne ont été rectifiés.

Pour un immeuble sis à l'étranger, nous appliquons la loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques (LIPP), d'après laquelle le prix d'achat devient estimation fiscale et qui prévoit pour un immeuble occupé ou à disposition du propriétaire ou de sa famille un abattement de 4% par année continue d'occupation jusqu'à concurrence de 40%, aussi bien sur la fortune que sur les revenus.

Cette valeur ne varie pas chaque année selon le cours de change. Nous appliquons le cours officiel, valeur au 31.12.98 (année de l'achat), soit 0,94% pour déterminer la contre-valeur en francs suisses. A cet égard, selon une jurisprudence constante, la baisse des valeurs immobilières due à la conjoncture ne saurait remettre en question le principe légal indiqué ci-dessus.

Par conséquent, l'estimation fiscale de votre bien immobilier sis en Espagne s'élève à CHF 592'200.- (soit 63'000'000 pesetas * 0,94%).

Compte tenu de ce qui précède la valeur locative a été modifiée. En effet, pour les pays qui ne connaissent pas ce principe, nous tenons compte d'une valeur locative calculée à 4,5% de la valeur fiscale, soit CHF 15'989.- (4,5% de CHF 592'200.- - 40%).

Il n'y a pas lieu d'admettre en déduction les charges et frais d'entretien d'un immeuble dont la valeur locative est calculée forfaitairement".

Pour l'IFD 2010 :

"La valeur locative relative à votre bien immobilier sis en Espagne a été modifiée. A cet égard, pour les pays qui ne connaissent pas ce principe, nous tenons compte d'une valeur locative calculée à 4,5% de la valeur fiscale, soit CHF 26'649.- (4,5% de CHF 592'200.-).

Il n'y a pas lieu d'admettre en déduction les charges et frais d'entretien d'un immeuble dont la valeur locative est calculée forfaitairement".

9. Les bordereaux rectificatifs joints à ces décisions faisaient état d'un IFD 2010 de CHF 44'343,40 calculé sur un revenu imposable de CHF 434'300.- au taux de CHF 453'600.- et d'un ICC 2010 de CHF 108'464.40 calculé sur un revenu

imposable de CHF 421'106.- au taux de CHF 429'644.- et d'une fortune imposable de CHF 1'769'483.- au taux de CHF 1'877'492.-.

10. Par courrier de leur mandataire du 9 juillet 2013 adressé à l'AFC, qui l'a transmis au Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) le 23 août 2013, les contribuables ont interjeté recours à l'encontre de ces deux décisions sur réclamation en concluant, d'une part, à ce que la valeur fiscale de l'immeuble soit fixée sur la base du bordereau de taxation espagnol, prenant en compte une valeur cadastrale de EUR 101'102,97 et une valeur taxable de EUR 98'394,33 au taux de 1,25045, soit CHF 123'037.-. D'autre part, la valeur locative de l'immeuble devait inclure en déduction les charges et frais d'entretien, justifiés par pièces, de CHF 36'492.-.

A l'instar de leur réclamation, les recourants ont fondé leur argumentation sur la baisse significative de la valeur des biens immobiliers en Espagne.

11. Dans sa réponse du 10 janvier 2014, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Pour tous les propriétaires domiciliés en Suisse d'immeubles sis à l'étranger, dans un pays qui, comme l'Espagne, ne connaissait pas l'imposition de la valeur locative, il était fait application, tant pour l'ICC que pour l'IFD, de la directive aux associations professionnelles du 1^{er} février 1991 sur la détermination de la valeur locative nette en matière d'impôt fédéral direct pour la période de taxation 1991-1992. Selon celle-ci, la valeur locative des immeubles s'élevait à 4,5% de la valeur d'estimation fiscale du bien considéré. Ce taux tenait déjà compte d'une déduction forfaitaire de la valeur locative brute pour les frais d'entretien. Ceux-ci ne pouvaient dès lors être déduits une deuxième fois.

En l'occurrence, la valeur de l'immeuble avant abattement étant de CHF 592'200.-, sa valeur locative se montait à CHF 26'649.- pour l'IFD et à CHF 15'989.- pour l'ICC, après abattement de 40%.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

3. Les recourants contestent les valeurs fiscale et locative de leur immeuble sis en Espagne. En outre, ils demandent la prise en compte des frais d'entretien de celui-ci.

L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité; il ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés hors du canton (art. 5 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - D 3 08 – LIPP; art. 6 al. 1 LIFD).

Pour les personnes qui ne sont imposables dans le canton que sur une partie de leur revenu ou de leur fortune, le taux de l'impôt doit être celui qui serait applicable au revenu total ou à la fortune totale du contribuable (art. 6 al. 1 LIPP; art. 7 al. 1 LIFD).

Valeur fiscale de l'immeuble en Espagne

4. La fortune n'étant pas imposable en IFD, la question de la valeur fiscale de l'immeuble en Espagne ne concerne que l'ICC.
5. Selon l'art. 14 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID – RS 642.14), la fortune est estimée à la valeur vénale. Toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée.

La LHID ne dit pas selon quelles règles la valeur vénale doit être déterminée et les cantons disposent d'une marge de manœuvre importante dans l'élaboration et l'application de leur réglementation, aussi bien pour le choix de la méthode à appliquer que pour la question de savoir si, et dans quelle mesure, la valeur de rendement doit être prise en considération dans l'estimation (arrêts du Tribunal fédéral 128 I 240 consid. 3.1.1.; 2C_38/2007 du 9 juillet 2007 consid. 5.1.).

La valeur vénale au sens du droit fiscal est une valeur qui devrait correspondre à la valeur objective d'un bien sur un marché considéré, à la valeur qui serait vraisemblablement obtenue lors d'une aliénation dans les conditions usuelles. Cette valeur ne correspond pas à une valeur que l'on peut déterminer exactement de manière mathématique mais, en règle générale, à une valeur d'estimation ou de comparaison. Dans la mesure ou toute estimation, quelle que soit la méthode utilisée, aboutit à une certaine marge – variable – d'inexactitude, le Tribunal fédéral considère qu'il est admissible de fixer la valeur déterminante pour l'impôt sur la fortune des immeubles sur la base d'estimations prudentes, schématiques, même si cela a pour conséquence que les valeurs ainsi déterminées divergent dans une certaine mesure des valeurs effectives du marché (ATF 128 I 240 consid. 3.1.2., 3.2.1. et 3.2.2.; ATA/394/2008 du 29 juillet 2008).

A Genève, l'art. 49 al. 2 LIPP dispose que la fortune est estimée, en général, à la valeur vénale.

Selon l'art. 50 let. e LIPP, les autres immeubles, notamment les villas, parcs, jardins d'agrément, ainsi que les immeubles en copropriété par étage, sont estimés en tenant compte du coût de leur construction, de leur état de vétusté, de leur ancienneté, des nuisances éventuelles, de leur situation, des servitudes et autres charges foncières les grevant, de prix d'achats récents ou d'attribution ensuite de succession ou de donation et des prix obtenus pour d'autres propriétés de même nature qui se trouvent dans des conditions analogues, à l'exception des ventes effectuées à des prix de caractère spéculatif. Cette estimation est diminuée de 4% par année d'occupation continue par le même propriétaire ou usufruitier, jusqu'à concurrence de 40% (...).

Pour les "autres immeubles", qui sont soumis à estimation d'une commission d'expert selon l'art. 52 al. 2 ss LIPP, l'évaluation est faite pour une durée de dix ans appelée période décennale. Le Conseil d'Etat, comme le contribuable, ont en tout temps, la faculté de faire procéder à de nouvelles estimations si des changements importants dans la valeur des immeubles le justifient (art. 52 al. 5 LIPP). Est considérée comme un changement important, par exemple, la modification de la nature du terrain, mais non les modifications conjoncturelles du marché immobilier (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 205 n. 25 avec les réf. jurispr. citées).

Selon la doctrine, dès lors qu'il s'agit d'une procédure de taxation en Suisse, l'égalité de traitement entre les contribuables qui possèdent des immeubles à l'étranger et ceux qui n'en possèdent qu'en Suisse doit être garantie. Cela implique que la fixation de la fortune globale dans les relations internationales se fonde pour tous les actifs sur des valeurs comparables. L'estimation de la valeur d'un immeuble sis à l'étranger par l'autorité fiscale étrangère ne saurait par conséquent lier les autorités fiscales suisses. Ainsi, lorsque les dispositions légales étrangères prévoient, contrairement aux dispositions suisses, une estimation immobilière extrêmement basse, il convient de soumettre l'estimation des immeubles en cause aux mêmes critères d'estimation que ceux qui valent en matière cantonale et fédérale. Les critères d'estimation sont ainsi les mêmes que ceux qui prévalent en matière cantonale et intercantonale (W. MAUTE, Bewertung von deutschen Anteilsrechten und Grundstücken bei in der Schweiz Steuerpflichtigen, StR 1990, p. 121 ss, 122 et références; RDAF 1998 II p. 86, 89).

Selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa; arrêts 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5, 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1; 2C_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2). Ces règles sur le fardeau de la preuve s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.105/2007 du 3 septembre 2007).

6. En l'espèce, l'AFC a procédé à l'estimation de l'immeuble espagnol en se fondant sur son prix d'achat de 63'000'000 pesetas tel que mentionné sur l'acte de vente et l'a converti en francs suisses au cours officiel de 0,94% au 31 décembre 1998, soit l'année de l'achat. Sur la valeur de CHF 592'200.- ainsi obtenue, elle a ensuite procédé à un abattement de 40%, conformément à l'art. 50 let. e LIPP.
7. Les recourants soutiennent que la valeur des biens immobiliers en Espagne avait «significativement chuté» en raison d'une grave crise économique sévissant dans ce pays.

Comme indiqué sous chiffre 5 de la partie en droit, cet argument ne saurait être retenu pour un immeuble sis en Suisse.

En vertu du respect du principe susmentionné d'égalité de traitement entre les contribuables qui possèdent des immeubles à l'étranger et ceux qui n'en possèdent qu'en Suisse, il doit en être de même s'agissant de l'immeuble en cause.

Pour le surplus, faute d'explications sur la manière dont la « valeur cadastrale » de l'immeuble de EUR 101'102,97 a été déterminée par les autorités fiscales espagnoles, les deux bordereaux d'impôt trimestriels émis par ces dernières ne permettent pas de considérer que ce montant correspond à la valeur vénale de l'immeuble, au sens des dispositions légales fédérales et cantonales susmentionnées.

Par conséquent, il y a lieu de s'en tenir à la valeur fiscale de l'immeuble retenue par l'AFC. Le recours est donc rejeté sur ce point.

Valeur locative et charges et frais d'entretien de l'immeuble en Espagne

8. Aux termes des art 21 let. b LIFD et 24 al. 1 let. b LIPP, le rendement de la fortune immobilière est imposable, notamment 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.

La valeur locative est déterminée en tenant compte des conditions locales (art. 21 al. 1 LIFD et 24 al. 2, 1^{ère} phrase, LIPP). Le loyer théorique des villas et des appartements en copropriété par étage 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 est 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 de la première tranche exonérée d'impôt selon le barème inscrit à l'article 41, alinéa 1, pour les personnes seules, et sur le double de ce montant pour les contribuables visés à

l'article 41, alinéas 2 et 3. 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. 24 al. 2 LIPP).

Le déclenchement de l'imposition de la valeur locative vise à prendre en compte le droit d'usage propre par le propriétaire lorsqu'il habite lui-même le bien immobilier concerné ou qu'il s'en réserve l'usage dans un autre but. Pour qu'il y ait occupation propre déclenchant l'imposition de la valeur locative chez le propriétaire, il faut et il suffit que le bien immobilier soit à sa disposition permanente en tout temps, même si dans les faits le contribuable n'utilise pas ou très peu cet immeuble. Ainsi, la valeur locative est imposable toute l'année même pour les résidences secondaires ou autre résidences de vacances qui ne sont volontairement utilisées que partiellement (N. MERLINO, Commentaire romand, LIFD, 2008, p. 370-371, n 82 et 88 ad art. 21).

Dans le but d'uniformiser l'imposition de la valeur locative, l'Administration fédérale des contributions a émis des directives (cf. art. 102 al. 2 LIFD et la circulaire du 25 mars 1969 concernant la détermination du rendement locatif imposable des maisons d'habitation, Archives 38 p. 121 ss). Selon ces directives, la valeur locative se détermine en principe d'après une procédure d'estimation individuelle ou sur la base d'estimations cantonales, 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.).

Cette circulaire et ces directives sont toujours en vigueur. Leur but principal est d'atteindre une égalité de traitement entre tous les contribuables occupant leur propre logement dans le cadre de la détermination de la valeur locative. Cette égalité de traitement doit être atteinte entre les contribuables propriétaires occupant leur logement, et entre ces contribuables et les propriétaires d'immeubles locatifs. Il en découle qu'il n'est en principe pas possible de s'écarter des règles énoncées dans ces directives, sauf pour des cas qui ne sont pas visés par celles-ci, sous peine de violer le principe de l'égalité de traitement.

Les directives sur le rendement locatif des maisons d'habitation prévoient deux méthodes de base pour la détermination de la valeur locative, à savoir une procédure d'estimation individuelle et une méthode d'estimation sur la base d'objets comparables loués, lorsqu'ils existent. Comme il n'existe pratiquement pas d'objets comparables entre eux, le marché immobilier étant par définition composé de biens hétérogènes, la détermination de la valeur locative suit généralement la procédure d'estimation individuelle. Selon cette méthode, la valeur locative d'un bien immobilier se détermine d'après une série de facteurs objectifs qui caractérisent l'immeuble concerné. Il ne s'agit toutefois que d'estimations qui comprennent, comme toute estimation, un certain nombre d'imprécisions. A cela s'ajoute le fait qu'en matière d'estimation des loyers du marché se pose toujours la question de savoir quelles sont les données de base du

marché qui vont être prises en compte. Il en découle naturellement une marge d'appréciation dans laquelle on peut s'écarter de la valeur déterminée selon les critères objectifs (ATF 123 119 = RF 1997, 190).

A Genève, la pratique de l'AFC consiste à appliquer la directive sur la détermination de la valeur locative du 1^{er} février 1991. Celle-ci prévoit que la valeur locative correspond à 4,5% de la valeur fiscale de l'immeuble (pour l'IFD), et après abattement (pour l'ICC), quelle que soit la nature de l'immeuble (villa ou appartement en PPE). Ce taux tient déjà compte d'une déduction forfaitaire de 25% de la valeur locative brute pour les frais d'entretien, de sorte que ceux-ci ne peuvent être déduits.

Le tribunal de céans a récemment confirmé cette pratique dans le cas d'une résidence secondaire sise en Grèce, pays qui ne connaît pas l'imposition de la valeur locative, et a refusé de déduire les frais d'entretien, dès lors qu'ils étaient déjà pris en compte forfaitairement. Il a jugé que les contribuables n'avaient fourni aucun élément objectif permettant une estimation individualisée de la valeur locative de l'immeuble (JTAPI/340/2014 du 31 mars 2014).

9. En l'espèce, les recourants, se basant sur la valeur fiscale brute mentionnée dans les bordereaux de taxation espagnols, ont déclaré une valeur locative brute de CHF 5'537.- pour l'IFD et une valeur locative après abattement de 40% de CHF 3'322.- pour l'ICC.

Ces deux montants représentent 4,5% de la valeur fiscale brute susmentionnée, pour le premier, et de la valeur fiscale après abattement de 40%, pour le second.

Ce faisant, les recourants ne remettent pas en question la pratique de l'AFC quant à la détermination de la valeur locative selon un taux de 4,5%.

Dans ces circonstances, dès lors que c'est la valeur fiscale de l'immeuble retenue par l'AFC, et non celle retenue par les autorités fiscales espagnoles, qui a été confirmée ci-dessus, il y a lieu d'admettre également les valeurs locatives déterminées par l'AFC, soit CHF 26'649.- pour l'IFD et CHF 15'989.- pour l'ICC. Ces sommes restent par ailleurs en dessous du taux d'effort de 20% susmentionné.

Pour le surplus, aucun document officiel espagnol, ni aucune autre pièce permettant de procéder à un mode d'évaluation différent n'ont été versés à la procédure.

Enfin, le taux de 4,5% tenant déjà compte forfaitairement des charges et frais d'entretien de l'immeuble, ceux-ci ne sauraient être pris en compte une deuxième fois.

10. Par conséquent, mal fondé, le recours est intégralement rejeté.

11. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les recourants, pris conjointement et solidairement, sont condamnés au paiement d'un émolument de CHF 500.-, couvert par l'avance de frais d'un même montant versée à la suite du dépôt du recours.

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare le recours recevable;
2. le rejette;
3. met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 500.-, lequel est couvert par l'avance de frais d'un même montant;
4. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant;
5. communique le présent jugement à :
 - a. N__ P__ et D__ P__;
 - b. ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE;
 - c. ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS.

Siégeant: Marielle TONOSI, présidente, Laurence DEMATRAZ et Jean-Marie HAINAUT, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Marielle TONOSI

Copie conforme de ce jugement a été communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière