

Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C_469/2007 - svc

Arrêt du 8 janvier 2008
Ile Cour de droit public

Composition
M. et Mmes les Juges Merkli, Président,
Yersin et Aubry Girardin.
Greffier: M. Vianin.

Parties
Administration fiscale cantonale genevoise,
1211 Genève 3,
recourante,

contre

X. _____,
intimée,
représentée par la Fiduciaire Y. _____.

Objet
Impôt fédéral direct 2001/2002,

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif
du canton de Genève du 7 août 2007.

Faits:

A.

Selon un acte de vente immobilière du 28 septembre 1999, X. _____ (ci-après: la contribuable ou l'intimée) a acquis, pour le prix de 1'015'000 fr., des parts de copropriété de 56 o/oo de l'immeuble sis sur la parcelle no xxx de la commune de Z. _____, comprenant un droit exclusif d'utilisation et d'aménagement sur les parties suivantes:

- un appartement de 168,2 m² et une terrasse de 38,3 m² au rez-de-chaussée (51 o/oo);
- une salle de jeux de 62 m² au sous-sol (3 o/oo);
- un box de 27,7 m² et une cave de 17,2 m² au sous-sol (2 o/oo).

Par avis de modification du 25 janvier 2001, l'Administration fiscale cantonale genevoise (ci-après: l'Administration fiscale ou la recourante) a fixé la valeur locative brute (annuelle) de l'immeuble de la contribuable à 32'190 fr. Le calcul de la valeur locative était basé sur une surface habitable de 175 m², surface obtenue comme suit: 168,2 m² + 31 m² (salle de jeux comptée à raison de 50%) ./ 12% (de 168,2 + 31) pour tenir compte de l'espace occupé par les murs = 175 (résultat arrondi).

Dans sa déclaration fiscale 2001-B datée du 27 juin 2002, la contribuable a mentionné une valeur locative brute de 25'404 fr.

Dans son bordereau de taxation du 6 décembre 2002, l'Administration fiscale a retenu, pour l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2001, une valeur locative de 35'359 fr.

La contribuable a formé une réclamation à l'encontre de cette taxation.

Dans sa déclaration fiscale 2002 datée du 9 août 2003, la contribuable a mentionné une valeur locative brute de 28'909 fr.

Dans son bordereau de taxation du 4 décembre 2003, l'Administration fiscale a à nouveau retenu, pour l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2002, une valeur locative de 35'359 fr.

La contribuable a contesté cette taxation en formant une réclamation.

B.

Par deux décisions du 7 juillet 2005, l'Administration fiscale a rejeté les réclamations.

La contribuable a déféré ces décisions à la Commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après: la Commission cantonale), qui a admis le recours par prononcé du 14 mars 2007. Cette autorité a considéré que, depuis la période fiscale 1995/1996, l'Administration fiscale se servait, pour évaluer la valeur locative des immeubles sis dans le canton, d'un formulaire intitulé "questionnaire destiné aux propriétaires d'appartements et de villas". D'après ce formulaire, la valeur locative est

basée sur la surface habitable définie comme "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 supérieure à 1,5 mètre), 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. [...]". En outre, en vertu de l'art. 76 de la loi genevoise du 14 avril 1988 sur les constructions et les installations diverses (LCI; RS/GE L 5 05), les locaux dont le plancher se trouve au-dessous du niveau général du sol

adjacent ne peuvent servir à l'habitation. En l'occurrence, la salle de jeux en cause ne pouvait être assimilée à des combles ou à une mansarde habitables, au sens du questionnaire précité. Située au sous-sol, elle ne constituait pas un local habitable au sens de la législation sur la police des constructions, de sorte que sa surface ne devait pas être prise en compte dans le calcul de la valeur locative.

A l'encontre de cette décision, l'Administration fiscale a interjeté un recours au Tribunal administratif du canton de Genève (ci-après: le Tribunal administratif ou l'autorité intimée), qui l'a rejeté par arrêt du 7 août 2007. Cette autorité a considéré que la prise en compte dans le calcul de la valeur locative de la salle de jeux ne reposait sur aucune base légale et était même contraire à l'art. 76 LCI. Elle se trouvait aussi en contradiction avec une jurisprudence rendue par le Tribunal administratif en matière de fixation des loyers en application de la loi genevoise du 25 janvier 1996 sur les démolitions, transformations et rénovations de maisons d'habitation (LDTR; RS/GE L 5 20), selon laquelle les salles de jeux, mezzanines et caves ne constituent pas des espaces habitables, mais des dépendances des appartements considérés, qui sont mises à disposition des locataires à bien plaisir et à titre gratuit.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, l'Administration fiscale demande au Tribunal fédéral, principalement, d'annuler l'arrêt du 7 août 2007 et de confirmer les décisions sur réclamation du 7 juillet 2005 et, subsidiairement, d'annuler cet arrêt et de renvoyer la cause à l'autorité de taxation pour nouvelle décision dans le sens des considérants, le tout sous suite de frais et dépens. Elle dénonce une violation du droit fédéral.

L'autorité intimée s'en remet à justice quant à la recevabilité du recours; sur le fond, elle persiste dans les considérants et le dispositif de son arrêt. L'Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbre, conclut à l'admission du recours, sous suite de frais. L'intimée conclut au rejet du recours, sous suite de dépens.

Considérant en droit:

1.

1.1 Rendu le 7 août 2007, l'arrêt attaqué a été expédié le 10 août 2007, si l'on en juge par la date figurant à la dernière page. En raison des fêtes (art. 46 al. 1 lettre b de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF; RS 173.110]), le délai de recours n'a toutefois pas commencé de courir avant le 16 août 2007. Remis à la poste le 11 septembre 2007, le recours a donc, quoi qu'en dise l'intimée, été interjeté dans le délai de 30 jours de l'art. 100 al. 1 LTF.

1.2 Au demeurant, le recours est dirigé contre un jugement final (art. 90 LTF) rendu dans une cause de droit public (art. 82 lettre a LTF) par une autorité cantonale de dernière instance (art. 86 al. 1 lettre d LTF). Déposé en la forme (art. 42 LTF) prévue par la loi et ne tombant sous aucun des cas d'exceptions mentionnés à l'art. 83 LTF, il est en principe recevable.

En vertu de l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), l'Administration fiscale a qualité pour recourir (art. 89 al. 2 lettre a LTF).

2.

2.1 L'art. 21 al. 1 LIFD prévoit que 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" (lettre b). Selon l'art. 21 al. 2 LIFD, la valeur locative est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable.

En matière d'impôt fédéral direct, la valeur locative correspond au loyer objectif du marché (ATF 131 I 377 consid. 2.2 p. 381; 123 II 9 consid. 4b p. 14 s.): est déterminant le montant que le propriétaire, en louant l'objet en question selon les conditions usuelles du lieu, pourrait en obtenir, ou le montant qu'il devrait payer pour louer un objet similaire (2A.298/1994, RDAF 1997 II p. 706, Pra 1997 no 121 p. 645, consid. 4a).

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. Ces estimations ne doivent de plus pas être en moyenne inférieures à 70% de la valeur du marché; si cette limite inférieure est dépassée, l'Administration fédérale des contributions intervient en imposant des suppléments (cf. 2A.254/1996, Archives 67 p. 709, RDAF 1998 II p. 441, StE 1998 B 25.3 no 18, consid. 3a).

2.2 Dans le canton de Genève, la fixation de la valeur locative est régie par l'art. 7 al. 2 de la loi genevoise du 22 septembre 2000 sur l'imposition des personnes physiques, Impôt sur le revenu (revenu imposable) (LIPP-IV; RS/GE D 3 14), qui a la teneur suivante:

"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 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 pour cent 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".

Intitulé "Valeur locative du logement", l'art. 2 du règlement du 14 novembre 2001 d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP-IV), Impôt sur le revenu (revenu imposable) (RS/GE D 3 14.01) dispose ce qui suit:

"La valeur locative du logement du contribuable dans sa propre maison doit être déterminée en fonction des loyers usuels pratiqués dans la localité pour des logements semblables. Lorsque certains locaux sont utilisés aussi bien à des fins commerciales que privées, par exemple dans l'hôtellerie, il est tenu compte d'une part appropriée à ces locaux communs (pièces d'habitation, cuisine, bain, WC)".

Selon le "questionnaire destiné aux propriétaires d'appartements et de villas", édité par l'Administration fiscale, la valeur locative brute est déterminée - tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal et communal - d'abord d'après une valeur locative de base qui est fonction de la surface habitable (voir le tableau fixant les montants pour les années 1993/1994) et du nombre de pièces. La valeur locative de base est ensuite multipliée par des coefficients pour tenir compte du type d'habitation, de l'aménagement, de la vétusté, des nuisances et de la situation. Le résultat obtenu est finalement adapté à l'indice genevois des loyers pour donner la valeur locative brute.

Le nombre de pièces est défini comme "le nombre de pièces total y compris la cuisine, mais sans les salles de bains ou cabinets de toilettes (une chambrette d'une surface inférieure à 9 m2 compte pour une demi-pièce)".

La surface habitable est définie comme suit:

"C'est 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 supérieure à 1,5 mètre), 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. Elle correspond au minimum au nombre de pièces multiplié par 20 m²".

Faisant partie de la section 6 "Dispositions intérieures des constructions" du chapitre VI "Cinquième zone", les art. 76 et suivant LCI disposent ce qui suit:

"Art. 76 Sous-sol

1 Les locaux dont le plancher se trouve au-dessous du niveau général du sol adjacent ne peuvent servir à l'habitation.

2 [...].

Art. 77 Vides d'étages

1 Les vides d'étages (soit hauteur entre planchers et plafonds) ne doivent pas, en règle générale, être inférieurs à 2,40 m.

2 Pour les pièces dont le plafond suit la pente de la toiture, la surface habitable est comptée en plein lorsque le vide d'étage est égal ou supérieur à 2,40 m et pour moitié lorsqu'il est situé entre 1,80 m et 2,40 m".

3.

3.1 L'art. 21 al. 1 lettre b LIFD prévoit l'imposition de la valeur locative "des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage", sans la limiter aux parties habitables. De même, selon l'art. 7 al. 2 LIPP-IV, la surface habitable représente seulement l'un des critères - énumérés de manière non limitative - de fixation de la valeur locative. Il est vrai que, selon le questionnaire précité, la valeur locative de base est fonction de la surface habitable; toutefois, celle-

ci ne comprend pas seulement la surface des "pièces habitables" à proprement parler, mais également - notamment - celle des "locaux annexes", tels que les réduits (à raison de 50%), à l'exclusion certes des "galetas non habitables, balcons, terrasses et galeries, caves et autres locaux de service (buanderie, étendage), garages et remises". Il ressort au demeurant de la définition de la valeur locative donnée par la jurisprudence fédérale (cf. consid. 2.1 ci-dessus) que les locaux doivent être pris en considération dans la mesure où ils ont une valeur locative pour eux-mêmes ou qu'ils augmentent celle de l'ensemble de l'immeuble. Le fait que leur usage est limité par leur configuration (il s'agit p. ex. de locaux en sous-sol, d'accès difficile, etc.) influe sur leur valeur locative, mais ne justifie pas de la supprimer s'ils ont une valeur sur le marché immobilier.

3.2 En l'occurrence, il est indéniable que la salle de jeux en cause a une valeur sur le marché immobilier. Dès lors, en vertu de l'art. 21 al. 1 lettre b LIFD, elle doit être prise en compte dans le calcul de la valeur locative litigieuse. Le fait qu'elle ne peut servir à l'habitation en vertu de l'art. 76 LCI n'est pas déterminant: la notion de surface habitable du droit fiscal genevois n'est pas identique à celle du droit de la police des constructions. C'est ainsi que, selon le questionnaire, la surface des mansardes est comptée en plein comme surface habitable dès lors que la distance du sol au toit dépasse 1,5 mètre, alors que l'art. 77 LCI - qui vise plus largement les pièces dont le plafond suit la pente de la toiture - exige pour cela une distance entre plancher et plafond de 2,4 mètres. Dans le cas particulier, la salle de jeux peut constituer un "local annexe", au sens du questionnaire, dont la surface entre (pour moitié) dans le calcul de la surface habitable déterminante pour la valeur locative, quand bien même elle ne saurait servir à l'habitation en vertu de la loi sur les constructions et les installations diverses. La législation sur la police des constructions poursuit en effet des buts - tels que la salubrité

des constructions et l'hygiène des habitations - différents des règles du droit fiscal sur la valeur locative, qui tendent à déterminer celle-ci en prenant en considération l'ensemble des locaux ayant une valeur sur le marché immobilier.

Il découle de ce qui précède qu'il est contraire au droit fédéral de ne pas prendre en considération la salle de jeux dans la fixation de la valeur locative de l'immeuble de l'intimée, l'argumentation de l'autorité intimée tirée du défaut de base légale ne pouvant être suivie. Les montants eux-mêmes n'étant pas en cause, il convient d'annuler l'arrêt entrepris et de confirmer les décisions sur réclamation de la recourante du 7 juillet 2005.

4.

Vu ce qui précède, le recours en matière de droit public doit être admis.

Succombant, l'intimée doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF) et n'a pas droit à des dépens (art. 68 al. 1 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.

Le recours en matière de droit public est admis. L'arrêt du Tribunal administratif du canton de Genève du 7 août 2007 est annulé et les décisions sur réclamation de l'Administration fiscale cantonale genevoise du 7 juillet 2005 sont confirmées.

2.

Des frais judiciaires de 2'000 fr. sont mis à la charge de l'intimée.

3.

Le présent arrêt est communiqué à l'Administration fiscale cantonale genevoise, au mandataire de l'intimée, au Tribunal administratif du canton de Genève et à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique impôt fédéral direct.

Lausanne, le 8 janvier 2008

Au nom de la IIe Cour de droit public

du Tribunal fédéral suisse

Le Président: Le Greffier:

Merkli Vianin