

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C_757/2015

2C_758/2015

{T 0/2}

Arrêt du 8 décembre 2016

Ile Cour de droit public

Composition

MM. les Juges fédéraux Seiler, Président,
Donzallaz et Stadelmann.
Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure

A.X._____ et B.X._____,
représentés par Me Michel Lambelet, avocat,
recourants,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève.

Objet

Impôts fédéral direct, cantonal et communal et 2013; valeur locative du logement, indexation

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, du 23 juin 2015.

Faits :

A.

A.X._____ et B.X._____ sont domiciliés à C._____ où ils possèdent un appartement de quatre pièces, en propriété par étages, dans lequel ils logent.

En 2008, l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève a arrêté la valeur locative brute de l'appartement à 22'908 fr. Elle a porté celle-ci à 23'776 fr. en 2009 et a taxé les contribuables, tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal et communal, sur cette valeur. Pour la période fiscale 2013, l'Administration fiscale cantonale a informé les contribuables que la valeur locative de leur appartement était arrêtée à 25'448 fr. pour l'impôt fédéral direct et à 15'269 fr. pour l'impôt cantonal et communal, compte tenu d'un abattement de 40 %. Le 23 avril 2014, l'Administration fiscale cantonale a notifié aux contribuables un bordereau d'impôt fédéral direct 2013 de 2'348 fr. Elle avait pris en compte pour le calcul de l'impôt une valeur locative brute de 25'448 fr. et déduit un montant de 5'925 fr. à titre de frais d'entretien. Le même jour, elle leur a notifié un bordereau de taxation d'impôt cantonal et communal 2013 de 9'953 fr. 05. Elle avait retenu une valeur locative brute de 15'269 fr. Elle avait pris en compte à titre de déduction un montant de 5'925 fr. au titre de frais d'entretien.

Par deux décisions distinctes du 10 juin 2014 sur réclamation, l'Administration fiscale cantonale a maintenu ses décisions de taxation.

Par jugement du 16 février 2015, le Tribunal administratif de première instance a rejeté le recours des contribuables contre les décisions de sur réclamation du 10 juin 2014.

B.

Par arrêt du 23 juin 2015, la Cour de justice du canton de Genève a rejeté le recours que

B.X. _____ et A.X. _____ avaient déposé contre le jugement rendu le 16 février 2015 par le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève. Le taux d'indexation appliqué à la valeur fiscale de leur bien, soit 7,03% de la valeur fiscale brute, en application de la lettre-circulaire no 5/2007 du 28 juin 2007 relative à la nouvelle détermination de la valeur locative genevoise, trouvait son fondement légal dans les art. 21 al. 1 let. b et al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) ainsi que 24 al. 1 let. b et al. 2 de la loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP; D 3 08). La lettre-circulaire no 5/2007 s'inscrivait parfaitement dans le cadre de ces normes. L'abrogation de l'art. 19 de l'ancienne loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14) n'entraînait pas celle des directives d'application, puisque la nouvelle disposition avait la même portée que la précédente.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, B.X. _____ et A.X. _____ demandent au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt rendu le 23 juin 2015 par la Cour de justice du canton de Genève. Ils se plaignent de la violation des art. 5, 9 et 127 Cst.

La Cour de justice persiste dans les considérants et le dispositif de son arrêt. L'Administration fiscale cantonale du canton de Genève conclut au rejet du recours. L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours tout en précisant que sa circulaire du 25 mars 1969 concernant la détermination du rendement locatif imposable des maisons d'habitation est désormais désuète.

Considérant en droit :

1.

Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l'art. 83 LTF. Il est donc en principe recevable comme recours en matière de droit public s'agissant des deux catégories d'impôts (cf. art. 146 LIFD [RS 642.11], art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]; ATF 134 II 186 consid. 1.3 p. 188 s.). Le recours a en outre été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF) par les contribuables destinataires de l'acte attaqué, de sorte qu'il convient d'entrer en matière.

Par souci d'unification par rapport aux cantons dans lesquels deux décisions sont rendues, la Cour de céans a toutefois ouvert deux dossiers, l'un concernant l'impôt cantonal et communal (2C_757/2015), l'autre l'impôt fédéral direct (2C_758/2015). Comme l'état de fait est identique et que les questions juridiques se recoupent, les deux causes seront néanmoins jointes et il sera statué dans un seul arrêt (cf. art. 71 LTF et 24 de la loi de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF; RS 273]).

2.

La loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID; loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14) prévoit que l'impôt sur le revenu a notamment pour objet la valeur locative de l'habitation du contribuable dans son propre immeuble (art. 7 al. 1 LHID). Cette disposition oblige expressément les cantons à imposer la valeur locative des immeubles.

Alors qu'en matière d'impôt fédéral direct, seul le loyer objectif du marché est déterminant (qui peut néanmoins évoluer dans une certaine fourchette; cf. ATF 123 II 9 consid. 4b p. 14 s.), la valeur locative pour les impôts cantonaux peut être fixée à une valeur inférieure (ATF 116 la 321 consid. 3g p. 325), dans la mesure toutefois où elle ne passe pas en dessous de la limite constitutionnelle fixée à 60 % de loyer du marché (ATF 124 I 145 consid. 4d p. 156 s.). Dans cette mesure, l'impôt fédéral direct et les impôts cantonaux ne connaissent pas d'harmonisation verticale. L'art. 7 al. 1 LHID ne contient à l'attention des cantons aucune limite stricte autre que celle qui résulte du droit constitutionnel à l'égalité de l'art. 8 Cst. et des principes fiscaux ancrés à l'art. 127 al. 2 Cst. pour calculer la valeur locative dans la fourchette admise (cf. ATF 131 I 377 consid. 2.2 p. 381; 128 I 240 consid. 2.2 p. 242 s.; 124 I 145 consid. 3b/c p. 152 ss).

En pratique et lorsque cela est possible, la valeur locative cantonale complète est valable pour

l'établissement de la valeur locative de l'impôt fédéral direct (cf. ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS, L'imposition de la valeur locative, in Informations fiscales, Conférence suisse des impôts éd., mars 2015, p. 12 note 10). Il convient par conséquent d'examiner d'abord la valeur locative valable pour l'impôt cantonal et communal, puis ensuite seulement celle valable pour l'impôt fédéral direct.

I. Impôt cantonal et communal

3.

3.1. Répondant aux obligations imposées par l'art. 7 al. 1 LHID, le législateur genevois a édicté l'art. 24 al. 1 let. b et al. 2 LIPP. L'art. 24 al. 1 let. b LIPP, entré en vigueur le 1er janvier 2010, a repris la teneur de l'art. 7 de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV). Il 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 ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit.

La notion de valeur locative est définie à l'art. 24 al. 2 LIPP, qui correspond à la teneur de l'ancien art. 7 al. 2 aLIPP-IV :

"La valeur locative est déterminée en tenant compte des conditions locales. Le loyer théorique des villas et des appartements en copropriété par étages occupés par leurs propriétaires 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. [...]"

Enfin, conformément à l'art. 68 LIPP, le Conseil d'Etat du canton de Genève a édicté l'art. 8 du Règlement du 13 janvier 2010 d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques (RIPP; D 3 08.01) qui prévoit, dans le chapitre Impôt sur le revenu - estimation des revenus en nature, que:

"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)."

3.2. S'appuyant à l'époque sur l'art. 7 de l'ancienne loi genevoise du 22 septembre 2000 sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid (aLIPP-V), l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève a édicté le 28 juin 2007 l'Information no 5/2007 relative à la nouvelle détermination de la valeur locative genevoise (ci-après : l'Information n° 5/2007). Dans ce document, elle a exposé la méthode pour établir la nouvelle valeur locative. Cette méthode fait usage des données statistiques relatives aux loyers libres mensuels moyens des logements par m², époque de construction 1971-1980, fournies par l'office cantonal de la statistique. Elle indique que les valeurs locatives sont indexées tous les 4 ans, la première fois pour la période fiscale 2009, que le taux d'indexation se détermine compte-tenu de l'évolution de la moyenne de l'ensemble des logements à loyer libre, époque de construction 1971-1980, entre mai 2006 (base 100) et mai 2009 pour la première indexation, et selon le même principe pour les indexations suivantes. La circulaire précise encore que le principe d'indexation se fondait à l'époque sur l'art. 19 al. 2 aLIPP-V relatif à l'indexation des déductions.

3.3. Le nouveau mode de calcul de la valeur locative a été appliqué dès la période fiscale 2007 et le résultat indexé pour la première fois pour la période fiscale 2009, puis pour la période fiscale 2013. L'indice établissant l'évolution de moyenne de l'ensemble des logements à loyer libre entre mai 2006 (base 100) et mai 2009 s'est élevé à 103,8% et entre mai 2006 et mai 2013 à 111,1%, correspondant pour ce dernier intervalle à une augmentation de 7,03% de la valeur locative arrêtée pour 2012. C'est ainsi que la valeur locative brute de l'immeuble des recourants est passée de 22'908 fr. en 2008 à 23'776 fr. en 2009 (également valable en 2012), puis à 25'448 fr. pour la période fiscale 2013 en cause en l'espèce.

4.

Les recourants ne remettent pas en cause l'imposition de la valeur locative ni le mode de fixation de

celle-ci. Ils se plaignent du montant de l'indexation pour la période 2013 en ce qu'elle est fondée sur l'Information No 5/2007, qui ne constitue, à leur avis, pas une base légale suffisante à cet effet au regard de l'art. 127 Cst.

4.1. En vertu de l'art. 164 al. 1 Cst., les dispositions importantes qui fixent des règles de droit doivent être édictées sous la forme d'une loi fédérale. Selon la lettre d de ce même alinéa, appartiennent en particulier à cette catégorie les dispositions fondamentales relatives à la qualité du contribuable, à l'objet des impôts et au calcul du montant des impôts. L'exigence de la base légale (principe de la légalité) en droit fiscal est également un droit constitutionnel autonome dont la violation peut être invoquée en se fondant directement sur l'art. 127 al. 1 Cst. qui exige que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, sont définis par la loi. Les éléments déterminants pour le calcul de la valeur locative doivent donc être définis dans la loi.

4.2. Dans le canton de Genève, la base légale formelle qui pose le principe de l'imposition de la valeur locative, comme l'exige l'art. 7 al. 1 LHID, et définit la qualité du contribuable est l'art. 24 al. 1 let. b LIPP, tandis que celle qui en précise l'objet et le mode de calcul est l'art. 24 al. 2 LIPP complété par les dispositions réglementaires de l'art. 8 RIPP. Les recourants ne contestent pas que les dispositions des art. 24 al. 1 let. b et al. 2 LIPP ainsi que 8 RIPP répondent aux exigences de l'art. 127 al. 1 Cst. Ils sont d'avis que le montant de l'indexation ainsi que la fréquence de l'indexation devrait ressortir d'une base légale formelle.

4.3. Au vu de l'objet et du contenu ainsi que de sa diffusion par l'Administration fiscale cantonale genevoise, l'Information n° 5/2007 doit être qualifiée d'ordonnance administrative destinée à fixer une pratique uniforme de l'administration dans l'application de la loi fiscale et donc à déployer des effets externes qui touchent la position juridique des contribuables en matière d'évaluation de la valeur locative. Parce qu'elle n'a pas force de loi, le juge peut s'en écarter s'il l'estime contraire à la loi ou à l'ordonnance; en revanche, il en tient compte dans la mesure où elle permet une application correcte des dispositions légales dans un cas d'espèce (cf. sur ce sujet ATF 142 II 182 consid. 2.3.2 p. 190 s. et les références citées).

4.4. En l'espèce, dès lors qu'il est notoire que le marché libre des loyers est en constante évolution et parce que la loi et le règlement exigent une équivalence entre valeur du marché libre des loyers et valeur locative, il n'y a rien à objecter au fait que l'Administration fiscale cantonale précise dans le but de les uniformiser le mécanisme et le calcul de l'indexation au moyen d'une ordonnance administrative. Du moment que l'Information n° 5/2007 édictée par l'Administration fiscale cantonale fait précisément usage des données statistiques relatives aux loyers libres mensuels moyens des logements par m² dans le canton de Genève pour apprécier la valeur locative imposable et qu'elle prévoit que l'indexation a lieu à intervalle régulier, elle ne s'écarter ni ne contredit les bases légales cantonales. En tant qu'ordonnance administrative, l'Information n° 5/2007 n'est certes pas une base légale au sens formel, mais elle n'a en l'espèce, contrairement à ce qu'affirment à tort les recourants, pas à en revêtir la forme du moment que l'assiette de l'imposition de la valeur locative décrite par l'art. 24 al. 2 LIPP et 8 RIPP répond aux exigences de l'art. 127 al. 1 Cst. C'est dire aussi qu'il n'importe pas, comme l'a jugé à bon droit

l'instance précédente, que les choix qui ressortent de l'Information n° 5/2007 trouvent leur fondement dans des références par voie d'analogie à certaines dispositions légales abrogées à ce jour ou applicables à d'autres questions, comme c'est en particulier le cas de la fréquence quadriennale de l'indexation. Les griefs des recourants qui cherchent à tirer parti de ces références, qu'ils estiment erronées ou obsolètes, doivent par conséquent être écartés.

4.5. Pour le surplus, les recourants soutiennent que l'indexation de la valeur locative devrait se fonder sur la moyenne des indices mensuels genevois des prix à la consommation telle que prévue par l'art. 72 al. 4 LIPP, soit concrètement une augmentation de 0,78%, plutôt que sur les données statistiques relatives aux loyers libres mensuels moyens des logements par m² dans le canton de Genève (pour rappel une augmentation de 7,03%, cf. consid. 3.3 ci-dessus). Ce faisant, ils n'exposent pas en quoi la mise en oeuvre de l'Information n° 5/2007 serait arbitraire dans son résultat dès lors que dite augmentation se fonde sur des données statistiques relatives aux loyers libres mensuels moyens des logements par m² dans le canton de Genève plus spécifiques et plus exacts, s'agissant précisément de la nécessaire correspondance entre loyers libres et valeur locative, que celles relatives à la moyenne des indices mensuels genevois des prix à la consommation.

II. Impôt fédéral direct

5.

5.1. Selon l'art. 16 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Sont aussi considérés comme revenu les prestations en nature de tout genre dont le contribuable bénéficie, notamment la pension et le logement; ces prestations sont estimées à leur valeur marchande. La valeur locative d'un bien immobilier dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit est imposable comme revenu au titre de rendement de la fortune immobilière (art. 21 al. 1 let. b LIFD). En sus de l'estimation à la valeur marchande telle que prévue par l'art. 16 al. 2 LIFD in fine, l'art. 21 al. 2 LIFD prévoit que la valeur locative est déterminée compte-tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement ou domicile du contribuable (art. 21 al. 2 LIFD), ce qui signifie que cette valeur doit correspondre au montant que le propriétaire ou le détenteur des droits de jouissance devrait payer sur le marché pour pouvoir occuper le bien immobilier dans les mêmes conditions (Cf. NICOLAS MERLINO, Commentaire romand de la LIFD, Bâle 2008, n° 97 ad art. 21 LIFD et les références citées). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la valeur locative retenue par le canton en matière d'impôt fédéral direct ne doit pas se situer en deçà du 70% (et non pas 60% comme cela vaut pour l'impôt cantonal et communal) de la valeur du marché (ATF 123 II 9 consid. 4b in RDAF 1997 473; ATF du 13 février 1998 publié in STE 1998 B 25.3 n. 18 consid. 3b).

5.2. Il ressort des considérants relatifs à la fixation de la valeur locative brute en matière d'impôt cantonal et communal dans le canton de Genève que cette dernière équivaut mutatis mutandis à la valeur du marché telle qu'exposée ci-dessus. Il s'ensuit que la valeur locative brute confirmée par l'instance précédente en matière d'impôt cantonal et communal vaut également en matière d'impôt fédéral direct. Les griefs des recourants doivent être écartés pour les mêmes motifs que ceux qui ont été exposés dans les considérants relatifs à l'impôt cantonal et communal; il peut y être renvoyé.

6.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours tant en matière d'impôt fédéral direct qu'en matière d'impôt cantonal et communal. Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Les causes 2C_757/2015 et 2C_758/2015 sont jointes.

2.

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

3.

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal.

4.

Les frais judiciaires, arrêtés à 3'500 fr., sont mis à la charge des recourants solidairement entre eux

5.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire des recourants, à l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève, à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 8 décembre 2016
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : Dubey