

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3320/2020-ICC

ATA/1401/2021

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 21 décembre 2021

4^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____
représentés par Me Per Prod'Hom, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
8 mars 2021 (JTAPI/216/2021)**

EN FAIT

1) Le présent litige concerne l'estimation fiscale pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2017 et 2018 d'un des biens immobiliers de Madame et Monsieur A_____.

2) Le 1^{er} octobre 2012, les contribuables ont acquis, en copropriété d'une moitié chacun et pour un montant total de CHF 7'200'000.-, la parcelle n° 1_____ de la commune B_____, sise chemin C_____.

Le bâtiment se trouvant sur la parcelle a été démoli en février/mars 2014 et des travaux de reconstruction d'une villa individuelle, qui ont duré jusqu'en 2017, ont été entrepris.

3) Dans le cadre de leur taxation 2016, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fixé la valeur fiscale de base de l'immeuble B_____ à CHF 4'162'000.-, soit CHF 7'2000'000.-, prix d'achat, diminué de CHF 3'038'000.-, correspondant à la valeur du bâtiment démoli.

4) Le 3 avril 2019, dans leur déclaration fiscale 2017, les contribuables ont déclaré ce bien immobilier, sous la rubrique « Immeubles locatifs ou loués », pour un montant total de CHF 12'924'253.- sur plusieurs lignes, à savoir :

CHF 156'000.-, construction 2013 ;

CHF 2'113'843.-, construction 2014 ;

CHF 2'250'075.-, construction 2015 ;

CHF 1'958'256.-, construction 2016 ;

CHF 2'284'079.-, construction 2017 ;

CHF 4'162'000.-, terrain.

5) Le 3 octobre 2019, ils ont demandé à l'AFC-GE l'organisation d'une réunion pour fixer une nouvelle évaluation du bien immobilier plus proche de sa valeur vénale.

6) Le 4 février 2020, dans leur déclaration fiscale 2018, les contribuables ont déclaré le bien en cause, dans la même rubrique que l'année précédente, pour un montant de CHF 9'668'333.-.

Dans la rubrique « Observations », ils ont indiqué que la valeur fiscale de la maison en construction avait été déterminée par la moyenne de trois expertises attestant de la valeur vénale de la propriété au 31 décembre 2018.

Les documents suivants étaient joints à cette déclaration :

- une évaluation de D_____ du 10 juillet 2019, estimant la valeur vénale du bâtiment et du terrain à CHF 9'560'000.- ;
- une estimation immobilière de D_____, du 14 octobre 2019, retenant une valeur vénale de CHF 9'770'000.- ;
- une estimation immobilière de F_____ Sàrl du 17 juin 2019, retenant une valeur vénale de CHF 9'675'000.-

- 7) Par bordereau ICC 2017 du 26 février 2020, l'AFC-GE a repris, comme valeur fiscale du bien immobilier, le montant total déclaré par les contribuables, soit CHF 12'924'253.-.
- 8) Par bordereau ICC 2018 du 2 mars 2020, l'AFC-GE a retenu un montant de fortune de CHF 12'924'253.- pour le bien immobilier.
- 9) Le 17 mars 2020, les contribuables ont formé deux réclamations contre les taxations ICC 2017 et 2018.

En arrivant au terme des travaux en 2019, ils s'étaient aperçus que la valeur vénale de l'immeuble ne correspondait pas au coût de sa construction, une partie des travaux n'étant pas absorbée par le marché de l'immobilier qui avait subi un tassement ces dernières années.

Ils avaient demandé à trois experts indépendants d'évaluer leur bien en date des 31 décembre 2017 et 2018, puis avaient calculé la moyenne entre les résultats de ces expertises et étaient parvenus aux montants respectifs de CHF 8'621'667.- et CHF 9'668'333.- pour 2017 et 2018, terrain compris, lesquels devaient être repris en tant que valeur du bien pour ces deux années. D'ailleurs, la valeur d'assurance dudit bien immobilier avait été fixée à CHF 8'000'000.-.

Il n'existait pas de base légale suffisante pour restreindre les droits du contribuable à demander une nouvelle estimation, tant que l'année fiscale en cause n'avait pas été taxée de manière définitive.

- 10) Par deux décisions sur réclamation du 17 septembre 2020, l'AFC-GE a maintenu les taxations litigieuses.

Son estimation de la valeur du bien immobilier était conforme à la législation en vigueur, correspondant au coût d'acquisition du terrain (CHF 4'162'000.-) auquel avait été ajouté le coût de construction du nouveau

bâtiment selon les justificatifs remis par les contribuables. Une expertise privée ne lui était pas opposable.

- 11) Par actes du 19 octobre 2020, les contribuables ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions sur réclamation, concluant à leur annulation et au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour qu'elle établisse de nouveaux bordereaux en corrigeant aussi bien la valeur fiscale de l'immeuble pour l'ICC que pour l'impôt immobilier complémentaire (ci-après : IIC).

Les trois experts indépendants chargés d'évaluer l'immeuble en cause à la fin des années 2017 et 2018, en tenant compte de l'avancement des travaux à la date du 31 décembre, étaient tous membres de la chambre suisse des experts en estimations immobilières. F_____ Sàrl était aussi membre du collège suisse des experts architectes, de l'association suisse des estimateurs immobiliers et de l'association suisse de l'économie immobilière. Monsieur E_____ était, quant à lui, aussi membre de la SIA société suisse des ingénieurs et des architectes ainsi que du collège suisse des experts architectes.

Dans le cadre de leurs taxations 2014 à 2016, ils avaient déjà débattu avec l'AFC-GE de la valeur fiscale à retenir. Dans un premier temps, l'AFC-GE avait inclus la valeur de l'ancien bâtiment entièrement démoli dans la valeur du terrain et ainsi retenu une valeur fiscale de CHF 13'678'173.- pour l'exercice fiscal 2016, avant d'admettre qu'il convenait d'exclure de la valeur fiscale totale la valeur de cet ancien bâtiment n'existant plus. La valeur du terrain était par conséquent passée de CHF 7'200'000.- à CHF 4'162'000.- dans le bordereau ICC 2016 corrigé du 14 octobre 2019. Considérant les négociations entreprises avec l'AFC-GE, ils n'avaient pas contesté plus loin cette estimation, mais s'étaient réservés une nouvelle appréciation pour les années suivantes, point qu'ils entendaient débattre avec l'AFC-GE en proposant une réunion qui n'avait jamais pu avoir lieu.

Le système genevois posait de nombreux problèmes et l'AFC-GE elle-même était d'avis qu'il créait d'importantes inégalités de traitement. Il se pouvait même qu'il fût contraire à la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), ce qui avait justifié une réflexion globale au cours de ces dernières années et certains projets de loi en vue de réformer le système.

La valeur vénale comprenait le montant pour lequel ils pourraient revendre l'immeuble sur le marché. Sur la base des expertises produites, ils avaient démontré que la valeur vénale de l'immeuble en cause devait être évaluée à une valeur moyenne de CHF 8'626'667.-, terrain compris, en 2017 et de CHF 9'668'333.-, terrain compris, en 2018.

Les deux recours ont été enregistrés sous les numéros de cause A/3320/2020 et A/3321/2020 par le TAPI.

- 12) Dans ses réponses du 16 décembre 2020, l'AFC-GE a conclu, préalablement, à la jonction des causes précitées et, principalement, au rejet des recours.
- 13) Par jugement du 8 mars 2021, le TAPI a rejeté les recours après avoir joint les causes sous le n° A/3320/2020.

En droit genevois, l'évaluation des immeubles, faite par des commissions d'experts, valait pour une période de dix ans, et une nouvelle estimation pouvait être faite si des changements importants dans la valeur le justifiaient. Ces changements ne couvraient que ceux qui étaient objectifs, matériels et importants dans la valeur de la propriété et ne devaient pas avoir trait à la personne du contribuable. Toute demande d'estimation motivée devait être présentée à l'AFC-GE avant le 31 décembre.

- 14) Par acte posté le 6 avril 2021, les contribuables ont interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant à son annulation et au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour qu'elle établisse des nouveaux bordereaux 2017 et 2018 tenant compte de l'estimation fiscale de leur bien immobilier de CHF 8'621'667.- pour 2017 et de CHF 9'668'333.- pour 2018.

Une partie des travaux exécutés représentant de la haute exécution et du luxe n'était pas absorbée par le marché de l'immobilier des objets de prestige, ce dernier ayant subi un tassement certain ces dernières années. La valeur vénale du bien n'était pas égale au prix du terrain ajouté aux coûts de construction. La valeur fiscale ne devrait pas être supérieure à la valeur effective de marché.

En octobre 2019, l'AFC-GE avait accepté de revoir l'estimation pour l'année 2016. Cette nouvelle estimation avait un effet direct sur la taxation 2018. Dans le contexte d'une nouvelle estimation, les trois expertises immobilières indépendantes produites devaient être prises en compte au titre du droit d'être entendu.

Il n'existait dans la loi aucune obligation de demander une nouvelle expertise avant le 31 décembre.

- 15) Le 20 mai 2021, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les contribuables résidaient au chemin C_____ depuis le 23 avril 2019, soit après les périodes fiscales litigieuses. Auparavant, le bien était déclaré sous la rubrique « Immeubles locatifs ou loués ».

Aucun argument nouveau nécessitant une réponse n'était développé par le recourants.

- 16) Le 4 juin 2021, les recourants ont répliqué.

Sur la base des expertises produites, la valeur vénale de l'immeuble était démontrée pour 2017 et 2018, terrain compris.

- 17) Le 24 juin 2021, l'AFC-GE a renoncé à formuler des observations complémentaires.

- 18) La cause a ensuite été gardée à juger, ce dont les parties avaient été informées le 27 mai 2021.

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 conformité au droit de l'estimation de la valeur d'un bien immobilier des contribuables, prise en compte pour la taxation ICC 2017 et 2018 des contribuables.

- 3) De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1).

La loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) prévoit qu'elle s'applique dès la période fiscale 2010, les périodes antérieures étant régies par l'ancien droit (art. 72 al. 1 LIPP). Le présent cas concernant les exercices fiscaux 2017 et 2018, elle trouve donc application en sus de la LHID.

4. a. Selon l'art. 13 al. 1 LHID, l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette. Celle-ci est estimée en principe à la valeur vénale, la valeur de rendement pouvant être prise en compte de façon appropriée (art. 14 al. 1 LHID).

L'art. 14 al. 1 LHID laisse une importante liberté aux cantons pour élaborer et mettre en œuvre leur réglementation, aussi bien quant au choix de la méthode de calcul applicable pour estimer la valeur vénale que pour déterminer dans quelle mesure le critère du rendement doit, le cas échéant, également être intégré dans l'estimation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_953/2019 du 14 avril 2020 consid. 4.1).

Un certain schématisme est admis en la matière, pourvu que l'évaluation ne soit pas fondée sur le seul critère du rendement et qu'elle n'aboutisse pas à des résultats qui s'écartent par trop de la valeur vénale (ATA/1728/2019 du 26 novembre 2019 consid. 3b et les références citées). Les cantons ne peuvent ainsi pas prévoir des règles d'évaluation tendant de manière générale à une sur- ou sous-estimation des immeubles, par exemple en instituant un abattement automatique de leur valeur vénale pour en déterminer la valeur fiscale, ou en fondant l'imposition sur un pourcent de la valeur vénale (ATF 134 II 207 consid. 3.6 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_194/2018 du 1er octobre 2018 consid. 5.1).

b. Dans le canton de Genève, la LIPP précise que l'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (art. 49 al. 1 LIPP). La fortune est estimée, en général, à la valeur vénale (art. 49 al. 2 LIPP), soit la valeur attribuée à un objet sur le marché des échanges économiques, lors d'un achat ou d'une vente dans des conditions normales ; lorsque la valeur vénale d'un élément de fortune est donnée par le résultat d'une transaction ayant eu lieu sur le marché libre, elle devient la valeur fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 4.4). La valeur vénale 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 où toute estimation, quelle que soit la méthode utilisée, aboutit à une certaine marge, variable, d'inexactitude, 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. 3.2.2 ; ATA/394/2008 du 29 juillet 2008 consid. 4b).

L'art. 50 LIPP établit les principes d'évaluation des immeubles situés dans le canton, qui ont été jugés conformes à l'art. 14 LHID (ATF 134 II 2017 consid. 3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_194/2018 du 1^{er} octobre 2018 consid. 5.3).

L'art. 51 LIPP prévoit que le coût des constructions et des travaux à plus-value sont intégrés dans la valeur fiscale du bâtiment.

c. Selon une jurisprudence constante de la chambre de céans, confirmée par le Tribunal fédéral, en matière d'estimation des immeubles, le contribuable n'a pas la faculté de substituer sa propre appréciation à celle de l'administration ou de la commission d'experts (arrêts du Tribunal fédéral 2C_67/2019 du 31 janvier 2019 consid. 4.3 ; 2C_734/2008 du 29 janvier 2009 consid. 4 ; ATA/223/2019 du 5 mars 2019 consid. 6 ; ATA/71/2018 du 23 janvier 2018 consid. 7b ; ATA/45/2018 du 16 janvier 2018 consid. 4b).

S'il considère que la valeur de son bien immobilier a été mal estimée, il doit former une demande de nouvelle estimation. Il est tenu de motiver sa requête et d'indiquer en quoi consistent le ou les changements survenus dans la valeur de sa propriété. Une expertise ne peut être requise pour la première fois devant la juridiction de recours, car la demande en ce sens doit être présentée préalablement à l'administration. De plus, pour avoir une incidence sur l'impôt d'une année déterminée, la demande d'expertise doit avoir été formée avant la date déterminante pour la situation du contribuable et la fixation de la matière imposable, en l'occurrence le 31 décembre de ladite année (ATA/45/2018 précité consid. 4b ; ATA/960/2014 consid. 5b ; RDAF 2000 II p. 280).

La notion de « changements importants » de la valeur d'un immeuble doit être interprétée de manière restrictive. Elle ne couvre que les changements objectifs, matériels et importants dans la valeur de la propriété. Tel n'est notamment pas le cas des modifications conjoncturelles du marché immobilier (ATA/71/2018 précité consid. 7b ; ATA/618/2014 du 12 août 2014 consid. 2e).

Le Tribunal fédéral a déjà jugé qu'une stricte application des règles de procédure, notamment celles relatives aux délais, était justifiée par des motifs d'égalité de traitement et par un intérêt public lié à une bonne administration de la justice et à la sécurité du droit. Il a dès lors écarté le grief d'une recourante qui se plaignait de formalisme excessif en lien avec le délai pour demander l'expertise du bien (arrêt du Tribunal fédéral 2C_734/2008 précité consid. 6.2).

- 4) En l'espèce, il n'est pas contesté que les recourants n'ont pas requis une nouvelle estimation de leur bien avant le 31 décembre des années fiscales concernées, et rien ne permet de s'écarter de la solution retenue par l'AFC-GE qui s'avère conforme à la jurisprudence précitée.

En outre, rien ne permet de retenir que les recourants n'auraient pas pu se prévaloir dans ce délai, mais uniquement en 2019, des éléments qui justifieraient, selon eux, une nouvelle estimation, soit le fait que certains travaux luxueux ne pourraient être absorbés par le marché de l'immobilier. En effet, d'une part, à teneur des déclarations fiscales, les travaux de construction avaient pris fin en 2017 déjà et le tassement du marché immobilier des objets de prestige, au demeurant non démontré par les recourants, ne pourrait être qualifié de changement important de la valeur du bien, comme vu ci-dessus.

Quant aux valeurs retenues dans les taxations 2017 et 2018, s'agissant du bien immobilier, elles correspondent à la valeur du terrain nu de CHF 4'162'000.-, ayant remplacé la valeur d'acquisition de CHF 7'200'000.- après démolition du bâtiment, à laquelle ont été ajoutés CHF 8'762'253.- qui correspondent au montant des travaux de démolition et de reconstruction tels que déclarés par les recourants. Il appert ainsi que les montants retenus par l'AFC-GE l'ont été conformément aux art. 49 ss LIPP.

5) Infondé, le recours sera par conséquent rejeté.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge solidaire des recourants (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 6 avril 2021 par Madame et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 8 mars 2021 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge solidaire de Madame et Monsieur A_____ ;

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 Per Prod'Hom, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Payot Zen-Ruffinen, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :