

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/5046/2007-FIN

ATA/477/2008

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 16 septembre 2008

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

Madame G _____

représentée par Me Michel Lambelet, avocat

EN FAIT

1. Madame G_____, domiciliée dans le canton de Vaud, est propriétaire de la parcelle n°_____ du cadastre de Genève-Plainpalais, à l'adresse avenue M_____. Sur ce terrain, est édifié un bâtiment d'une surface de 2'546 m² destiné - hormis trois arcades commerciales louées à des magasins - pour l'essentiel à du parking.
2. Selon la déclaration fiscale 2002, que l'intéressée a remplie le 12 mars 2003, et à laquelle était annexé un tirage de la déclaration à l'intention des autorités fiscales vaudoises, le revenu produit par l'immeuble susmentionné ascendait, en 2002, à CHF 689'104.-. La valeur de l'immeuble, dans la déclaration vaudoise, était de CHF 8'356'662.-.
3. Le 26 janvier 2004, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a adressé à Mme G_____ un bordereau pour l'impôt cantonal et communal 2002 (ci-après : ICC 2002). Son immeuble était estimé à CHF 10'361'259.-, au titre de l'impôt immobilier complémentaire (ci-après : IIC), équivalant à CHF 691'096 de loyers, capitalisés au taux de 6,67 %.
4. Le 24 février 2004, Mme G_____ a élevé réclamation à l'encontre dudit bordereau. Elle a encore complété ses écritures le 25 mai 2004.

Son bien immobilier avait été pris en compte pour une valeur excessive dès lors qu'il ne s'agissait pas d'un immeuble locatif au sens strict : les locations concernaient des parkings, sous réserve de trois arcades louées à des magasins pour des loyers annuels de l'ordre de CHF 110'000.-. De plus, selon une expertise privée réalisée par l'agence immobilière B_____ S.A., la valeur intrinsèque de l'immeuble était de CHF 7'5547'000.-, pour une valeur de rendement de CHF 8'096894.-, soit une valeur vénale de CHF 7'800'000.-, (moyenne entre les valeurs intrinsèque et de rendement. La valeur fiscale devait par conséquent être ramenée à ce dernier chiffre. Enfin, elle contestait la répartition intercantonale effectuée.
5. Par décision du 19 août 2005, l'AFC a partiellement admis la réclamation de Mme G_____ et lui a adressé un bordereau rectificatif. Calculé sur la base d'une fortune imposable de CHF 3'700'946.- au taux de CHF 6'703'647.-, l'impôt était ramené à 45'068,35, dont CHF 10'361,25 au titre de l'IIC. La répartition intercantonale était modifiée mais la valeur de l'immeuble litigieux maintenue.
6. Le 19 septembre 2005, Mme G_____ a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) du litige, reprenant son argumentation quant à la valeur de son bien immobilier.

7. L'AFC s'est opposée au recours le 29 juin 2006.

Le bien litigieux était un immeuble locatif, quand bien même les locaux loués étaient essentiellement des parkings. Conformément à l'article 7 lettre a de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (LIPP-III - D 3 13), la valeur locative devait être capitalisée, pour l'année 2002, au taux de 6,67%, comme cela avait été le cas en l'espèce.

8. Par décision du 12 novembre 2007, la CCRMI a admis le recours.

L'immeuble de la recourante était destiné, de manière prépondérante, à la location de parkings, laquelle représentait d'ailleurs plus de 80 % du revenu total de celui-ci. La détermination de sa valeur selon la capitalisation de l'état locatif était dès lors exclue. Seul l'article 7 lettre e LIPP-III pouvait entrer en considération pour le calcul de la valeur du bien litigieux, laquelle devait être déterminée en tenant compte du coût de construction, de la vétusté, et de l'ancienneté du bâtiment, des servitudes grevant l'immeuble, de prix d'achats récents, d'attributions ensuite de successions ou de donations, soit encore de prix obtenus par d'autres terrains de même nature se trouvant dans des conditions analogues, pour autant qu'ils ne présentent pas un caractère spéculatif. Il ressortait de l'expertise produite par Mme G_____, une valeur vénale arrêtée à CHF 7'800'000.-. Celle-ci devait être considérée comme suffisamment probante et proche de la date déterminante du 31 décembre 2002 pour que l'on puisse s'y référer.

9. Le 20 décembre 2007, l'AFC a interjeté recours auprès du Tribunal administratif contre ladite décision en concluant à son annulation.

C'était de manière totalement infondée que la commission avait retenu qu'un immeuble était considéré comme locatif uniquement dans les cas où il servait à la location d'appartements ou de bureaux. Le seul fait qu'il soit loué permettait de le faire entrer dans la catégorie des immeubles locatifs.

10. La CCRMI a persisté dans les termes de sa décision en date du 21 janvier 2008.

11. Le 11 mars 2008, Mme G_____ s'est opposée au recours. L'AFC n'avait pas tenu compte des particularités de son immeuble. Selon l'article 10 LIPP-III, lorsqu'il y avait une disparité évidente entre la valeur réelle de l'immeuble et la valeur déterminée selon les principes de l'article 7 LIPP-III, il y avait lieu d'en tenir compte. Partant, si l'AFC entendait contester la valeur d'un immeuble locatif tel qu'estimée par un contribuable, elle devait produire une nouvelle estimation corroborant sa position.

12. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté devant l'autorité compétente dans le délai de trente jours suivant la notification de la décision prise le 12 novembre 2007 par la commission, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 53 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

2. Selon l'article 14 alinéa 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (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.

3. Le 1^{er} janvier 2001, de nouvelles dispositions fiscales sont entrées en vigueur, dont la LIPP-III qui a modifié ou abrogé la plupart des disposition de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).

La taxation litigieuse portant sur l'année fiscale 2002, c'est sous l'angle des dispositions de la LIPP-III qu'elle sera examinée. La LCP reste applicable pour le surplus.

Selon l'article 14 LHID, les immeubles sont estimés à la valeur vénale ; la valeur de rendement peut être prise en compte de façon appropriée. Les cantons disposent, dans ce domaine, d'une certaine marge de manœuvre (ATF 128 I 240).

4. A Genève, l'évaluation des immeubles situés dans le canton est réglée à l'article 7 LIPP-III, selon les principes suivants :

- la valeur des immeubles locatifs est calculée en capitalisant l'état locatif annuel aux taux fixés chaque année par le Conseil d'Etat, sur proposition d'une commission d'experts, composée paritairement de représentants de l'administration fiscale et de personnes spécialement qualifiées en matière de propriétés immobilières et désignées par le département. L'état locatif annuel se détermine d'après les loyers obtenus des locaux loués et des loyers qui pourraient être obtenus de ceux susceptibles d'être loués, y compris ceux occupés par le propriétaire et sa famille (lettre a) ;

- les immeubles servant exclusivement et directement à l'exploitation d'un commerce ou d'une industrie sont évalués en tenant compte de la valeur actuelle du terrain, des constructions et des installations qui en sont les accessoires (lettre b) ;

- les immeubles servant à l'exploitation agricole et sylvicole y compris la partie de logement nécessaire au propriétaire et à sa famille sont évalués à leur valeur de rendement calculée selon le droit fédéral (lettre c) ;

- les terrains improductifs ou à bâtir sont estimés en tenant compte de leur situation, des servitudes ou autres charges foncières les grevant, de prix d'achats récents ou d'attributions ensuite de succession ou de donation et des prix obtenus pour d'autres terrains de même nature qui se trouvent dans des conditions analogues, à l'exception des ventes effectuées à des prix de caractère spéculatif (lettre d) ;

- 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 (lettre e).

En l'espèce, les parties divergent quant à la qualification juridique de l'immeuble de la recourante, au regard de l'article 7 LIPP-III. Il s'agira dès lors dans un premier temps de trancher ce point, des conséquences fiscales différentes en découlant.

5. a. Selon une jurisprudence constante du Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu d'après sa lettre (interprétation littérale). Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme en la dégageant de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique) (ATF 129 V 258 consid. 5.1 p. 263 et les références citées). Le Tribunal fédéral utilise les diverses méthodes d'interprétation de manière pragmatique, sans établir entre elles un ordre de priorité hiérarchique (ATF 125 II 206 consid. 4a p. 208). Enfin, si plusieurs interprétations sont admissibles, il faut choisir celle qui est conforme à la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) (ATF 119 Ia 241 consid. 7a p. 248 et les arrêts cités).

b. Lorsque l'interprétation littérale d'une disposition aboutit à un résultat déraisonnable et contraire au sens de la norme, lorsqu'il y a des motifs de penser que le texte ne représente pas le sens véritable de la règle ou encore lorsque cette interprétation aboutit à un résultat que le législateur ne peut avoir voulu, à un résultat arbitraire, à une violation du droit fédéral ou de la Cst., le juge est autorisé à s'écarter du texte de la loi, et à appliquer les autres règles d'interprétation développées par la jurisprudence (ATF 117 V 1 ; ATA/193/2007 du 24 avril 2007 et les références citées ; B. KNAPP, Précis de droit administratif, Bâle, 1991, n° 419 et la jurisprudence citée).

Le droit fiscal ne donne aucune définition de la notion d'immeuble locatif. A la lecture de l'article 4 du règlement d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques – Impôt sur la fortune du 19 décembre 2001 (RIPP-III - D 3 13.01), qui traite du taux de capitalisation servant à l'estimation des immeubles locatifs, l'on constate toutefois que le législateur a voulu distinguer parmi ces derniers, ceux servant au logement (let. a) des immeubles commerciaux et autres immeubles locatifs (let. d). Le Tribunal administratif a quant à lui retenu qu'il fallait notamment considérer comme tel une construction comprenant plus de deux logements, par opposition à une villa (ATA Sch. du 6 octobre 1992), soit encore un immeuble dès qu'il a la capacité objective d'être loué, ceci en vertu de sa surface, de la distribution de ses pièces, de situation, de ses équipements et de son état par rapport à sa destination (RDAF 1985 p. 73). Enfin, selon un spécialiste du domaine de l'immobilier, il ne faut pas confondre la notion d'immeuble locatif avec l'usage courant qu'on en fait, désignant un logement utilisé pour l'habitation ou la location (G. BORJA, Tout l'immobilier, n° 432, du 3 décembre 2007).

Au vu de ce qui précède, le tribunal de céans retiendra que, fiscalement, le terme "immeuble locatif" désigne tout bien immobilier comportant plus de deux appartements ou deux locaux commerciaux, indifféremment de son type d'affectation, pouvant objectivement être loué. C'est dès lors à juste titre que l'AFC a considéré que l'immeuble de la recourante entrait dans cette catégorie d'immeuble, au sens des articles 7 lettre a LIPP-III et 4 lettre d RIPP-III.

6. a. S'agissant des conséquences fiscales découlant de cette qualification, l'article 9 alinéa 1 LIPP-III précise que l'évaluation des immeubles locatifs est faite par le contribuable lui-même, dans sa déclaration pour l'impôt.
- b. Les taux de capitalisation servant à calculer la valeur fiscale des immeubles locatifs, conformément à l'article 7 lettre a LIPP-III, sont fixés sur la base des transactions constatées sur le marché immobilier entre le 1er janvier de l'année précédant l'année fiscale et le 30 juin de l'année fiscale (art. 3 al. 1 RIPP-III).
- c. Pour l'année fiscale 2002, les taux de capitalisation des immeubles locatifs étaient les suivants (art. 4 aRIPP-III) :
 - 8,11 % pour les immeubles de logements dont l'âge est inférieur à 20 ans au 31 décembre ou à la fin de l'assujettissement (lettre a) ;
 - 8,27 % pour les immeubles de logements dont l'âge est égal ou supérieur à 20 ans au 31 décembre ou à la fin de l'assujettissement (lettre b) ;
 - 7,00% pour les immeubles HBM, HLM, HCM, et HM (lettre c) ;
 - 6,67% pour les immeubles commerciaux et autres immeubles locatifs (lettre d).

d. Ces chiffres ressortent également de l'information n° 1/2003 du 13 janvier 2003, communiquée aux associations professionnelles, qui précise qu'il appartient aux contribuables d'établir et remettre à l'appui de leur déclaration fiscale, chaque année, un état locatif pour chaque immeuble détenu. Ceux-ci, du fait de l'éventuel coexistence de plusieurs taux de capitalisation, doivent impérativement préciser l'usage respectif de tous les locaux (logement, commerce, bureau,...). En cas d'utilisation mixte d'un immeuble, un seul taux de capitalisation est appliqué, en vertu du principe de la prépondérance.

L'état locatif annuel se détermine d'après les loyers obtenus des locaux loués et des loyers qui pourraient être obtenus de ceux susceptibles d'être loués (ATA/506/2007 du 9 décembre 2007). En 2002, il s'élevait pour l'immeuble de la contribuable à CHF 691'096.-. Se référant aux dispositions précitées, c'est dès lors à juste titre que l'AFC a estimé la valeur de l'immeuble de la recourante par capitalisation de l'état locatif annuel. Le montant de CHF 10'361'259.- (691'096 x 100 : 6,67) retenu au titre de l'IIC 2002 ne prête ainsi pas le flan à la critique.

7. Le recours est admis.

Un émoulement de CHF 1'000.- sera mis à la charge de Mme G_____ qui succombe. Il ne sera pas alloué d'indemnité (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 20 décembre 2007 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 12 novembre 2007 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts ;

rétablit la décision sur réclamation du 19 août 2005 ;

met à la charge de Madame G_____ un émoulement de CHF 1'000.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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'article 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Michel Lambelet, mandataire de Madame G_____, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Thélin, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges et M. Torello, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la secrétaire-juriste :

D. Werffeli

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :