

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/279/2011-ICC

ATA/87/2014

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 12 février 2014**

**1<sup>ère</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Hoirie de feu Monsieur X\_\_\_\_\_**, soit pour elle, Madame Y\_\_\_\_\_ représentée par  
Berney & Associés S.A., société fiduciaire, mandataire

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
22 janvier 2013 (JTAPI/76/2013)**

---

### EN FAIT

- 1) Monsieur X\_\_\_\_\_ (ci-après : le contribuable), né le \_\_\_\_\_ 1925 et décédé le \_\_\_\_\_ 2013, était domicilié dans le canton de Genève.

Il était propriétaire de parcelles sises en zone agricole dans les communes de Z\_\_\_\_\_ (parcelles n<sup>os</sup> A\_\_\_\_\_, B\_\_\_\_\_, C\_\_\_\_\_, D\_\_\_\_\_, E\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_) et de G\_\_\_\_\_ (parcelles n<sup>os</sup> H\_\_\_\_\_ et I\_\_\_\_\_).

- 2) Dans sa déclaration fiscale 2009, datée du 8 mars 2010, le contribuable a indiqué pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) un revenu brut de CHF 31'025.- et une fortune brute de CHF 296'947.-, soit, après, déductions, un revenu imposable de CHF 18'455.- et une fortune imposable de CHF 132'547.-.

Il a déclaré une fortune mobilière brute de CHF 296'945.- et une fortune immobilière brute de CHF 2.-. Sous la rubrique « Immeubles locatifs ou loués », il a fait état des parcelles de Z\_\_\_\_\_ et de G\_\_\_\_\_ et a indiqué en regard du nom de chaque commune une somme de CHF 1.- au titre d'« état des loyers capitalisés ou capital selon estimation ».

- 3) Par bordereau de taxation du 27 avril 2010, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a fixé l'ICC 2009 à CHF 3'581,30. Ce montant a été calculé sur la base d'un revenu et d'une fortune imposable de CHF 18'455.-, respectivement CHF 667'667.-.

Selon l'avis de taxation immobilier, l'AFC a estimé à CHF 532'122.- le montant total de la valeur fiscale des parcelles précitées, soit CHF 472'127.- pour les terrains de Z\_\_\_\_\_ et CHF 62'995.- pour ceux de G\_\_\_\_\_. Calculé sur la base de ces montants, l'impôt immobilier complémentaire a été fixé à CHF 535,15.

L'impôt sur la fortune, dont le montant total s'élevait à CHF 2'820,75, était calculé sur la base des mêmes valeurs s'agissant de la fortune immobilière, à laquelle venait s'ajouter un montant de CHF 296'945.- à titre de fortune mobilière. Une fois soustraite la déduction sociale sur la fortune de CHF 164'400.-, la fortune totale imposable était de CHF 667'667.-.

- 4) Par acte du 28 mai 2010, le contribuable a élevé réclamation à l'encontre du bordereau de taxation ICC 2009 auprès de l'AFC.

La valeur fiscale des terrains de Z\_\_\_\_\_ et de G\_\_\_\_\_ estimée par l'AFC ainsi que le montant de l'impôt immobilier complémentaire étaient contestés. Le marché actuel ne permettait pas la vente des terrains en cause à la valeur retenue. De plus, cette valeur ne reflétait pas sa « réalité économique » personnelle et,

partant, faussait son imposition. En conclusion, l'estimation fiscale des parcelles devait être modifiée et celles-ci ne devaient pas être imposées.

- 5) Par décision sur réclamation du 13 décembre 2010, l'AFC a maintenu la taxation contestée, au motif que l'estimation fiscale des biens immobiliers en cause avait été établie selon l'art. 9 let. b al. 3 de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques, impôt sur la fortune, du 29 septembre 2000 (aLIPP-III - D 3 13), en vertu duquel le prix d'achat, soit CHF 472'127.- et CHF 62'995.-, devenait estimation fiscale.
- 6) Par acte du 11 janvier 2011, le contribuable a interjeté recours contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA), dont les compétences ont été reprises depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI).

Le secteur agricole subissait une conjoncture économique difficile qui avait précarisé la situation financière d'une grande partie des exploitants. De plus, les restrictions légales attachées au transfert d'un bien agricole, les difficultés économiques du secteur rural ainsi que la diminution constante des exploitants avaient eu des effets négatifs importants sur la valeur des terrains agricoles, de sorte qu'il était impossible de valoriser ces derniers sur la base du prix d'acquisition datant de 1993. L'ensemble de ces circonstances avait d'ailleurs été pris en compte par la commune de Lancy pour l'évaluation de la valeur d'une parcelle agricole lors d'une vente effectuée en 2010 ; cette transaction était décrite et divers documents y relatifs étaient produits.

La valorisation d'un bien pouvait se faire sur la base du prix d'acquisition ou du prix obtenu pour un terrain de même nature. S'agissant du prix d'acquisition, l'art. 50 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) précisait qu'il devait s'agir d'un prix récent, ce qui démontrait la volonté du législateur de se rapprocher de la valeur économique du bien. A ce jour, la valeur obtenue pour des terrains de même nature que ceux litigieux était de CHF 4.- au m<sup>2</sup>, prix défini par l'Etat lui-même. La valeur fiscale des parcelles en cause devait être fixée sur la base d'une valeur de CHF 4.- au m<sup>2</sup>.

- 7) Dans sa réponse du 29 juin 2011, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Le contribuable ne se prévalait d'aucun changement important ayant une influence sur la valeur des parcelles litigieuses. Par ailleurs, les modifications de valeur dues à la conjoncture ne justifiaient pas de procéder à une nouvelle estimation des biens immobiliers. De plus, le contribuable n'était pas admis à contester la valeur fiscale des immeubles sans avoir préalablement présenté une demande d'estimation motivée à l'AFC. Cette demande n'ayant pas été sollicitée en temps utile, la valeur fiscale contestée ne pouvait être revue pour l'année de taxation en cause. Enfin, l'évaluation faite dans le cadre de la transaction effectuée

par la commune de Lancy en 2010, mentionnée par le contribuable, ne pouvait être appliquée en l'espèce.

- 8) Le 22 janvier 2013, le TAPI a admis partiellement le recours.

L'AFC n'avait produit aucun élément permettant de retenir que les parcelles précitées avaient été aliénées à titre onéreux ou à titre gratuit, voire dévolues pour cause de mort, au cours de la période pertinente. Elle n'avait également pas exposé le calcul de la valeur de cette estimation ni n'avait démontré le bien-fondé de la quotité ainsi fixée. Le principe même et le montant de l'estimation fiscale effectuée par l'AFC n'étaient donc pas justifiés. Cette dernière devait établir un nouveau bordereau de taxation conforme au droit.

Concernant la demande de M. X\_\_\_\_\_ d'établir la valeur fiscale des parcelles sur la base d'une valeur de CHF 4.- au m<sup>2</sup>, celui-ci n'était pas admis à contester la valeur fiscale de ses immeubles devant le TAPI sans avoir préalablement présenté une demande d'estimation motivée à l'AFC avant le 31 décembre 2009. La valeur fiscale ne pouvait pas être revue pour la période fiscale 2009.

- 9) M. X\_\_\_\_\_ est décédé le 20 février 2013.

- 10) Par acte déposé le 1<sup>er</sup> mars 2013, l'AFC a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation.

Le TAPI avait fait une confusion entre les différents alinéas de l'art. 9 aLIPP-III. Le TAPI ayant admis que les immeubles en question relevaient de l'art. 9 al. 2 aLIPP-III et le contribuable n'ayant pas aliéné lesdits immeubles et ne se prévalant d'aucun changement important qui aurait eu une influence sur la valeur de l'immeuble, les alinéas 3 et 5 de l'art. 9 aLIPP-III ne trouvaient pas application dans le cas d'espèce. Le contribuable ne faisait référence qu'à la conjoncture. Les modifications de valeurs dues à la conjoncture n'étaient pas des changements importants susceptibles d'entraîner une nouvelle estimation des biens immobiliers.

Les immeubles en cause appartenaient à la catégorie des autres immeubles dont la valeur fiscale était en principe déterminée par expertise au sens de l'art. 9 al. 2 aLIPP-III. L'AFC ne devait donc pas produire les éléments exigés par le TAPI.

- 11) Faisant suite à l'invite du juge délégué, l'AFC a transmis le 22 mars 2013 l'estimation fiscale des terrains faisant l'objet du litige, précisant que les montants correspondaient au prix d'achat. Les calculs ayant été établis avant l'installation d'un système informatique, il n'était pas possible à l'AFC de les détailler plus avant.

12) Le 12 avril 2013, faisant également suite à l'invite du juge délégué, le mandataire de feu M. X\_\_\_\_\_ a transmis des informations concernant les numéros de chaque parcelle, l'origine de leur propriété, l'acte de vente des parcelles ainsi que l'historique de l'estimation fiscale de ces dernières.

13) Dans ses observations du même jour, le mandataire de feu M. X\_\_\_\_\_ a conclu au rejet du recours et à la prise en compte de l'estimation des terrains rendue par la commission foncière agricole (ci-après : CFA) le 19 février 2013 pour la détermination des valeurs imposables.

Celle-ci avait estimé la valeur de rendement des terrains litigieux à CHF 29'211.-. En application de 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), selon lequel les immeubles affectés à l'agriculture étaient estimés à leur valeur de rendement, cette valeur devait être prise en compte par l'AFC. La LHID prévalait en effet sur les lois cantonales qui différaient.

14) Par décision du 15 avril 2013, le juge délégué a prononcé la suspension de la procédure en raison du décès de M. X\_\_\_\_\_.

15) Le 19 avril 2013, Madame Y\_\_\_\_\_, fille de M. X\_\_\_\_\_, a confirmé qu'elle souhaitait poursuivre la procédure en cours concernant l'expertise des terrains agricoles de feu son père.

16) Par décision du 23 avril 2013, le juge délégué a prononcé la reprise de la procédure.

17) Dans ses observations du 24 mai 2013, l'AFC a persisté dans ses conclusions.

Il n'avait pas été démontré que les parcelles en cause étaient effectivement affectées à l'agriculture. Ces dernières ne pouvaient donc bénéficier d'une imposition fondée sur la valeur de rendement. De surcroît, une demande d'expertise ne pouvait être requise pour la première fois devant la juridiction de recours. Une demande en ce sens devait être présentée préalablement à l'AFC. La demande d'évaluation aurait dû être formée avant le 31 décembre 2009 pour avoir une incidence sur l'impôt de l'année 2009.

18) Le 25 mai 2013, la cause a été gardée à juger.

19) Il sied de relever que dans un jugement DCCR/943/2009 du 21 septembre 2009, la CCRA avait rejeté un recours de M. X\_\_\_\_\_, dans lequel celui-ci contestait déjà la valeur prise en compte par l'AFC concernant les mêmes parcelles que dans la présente procédure. Le recours concernait les taxations 2002 et 2004. La CCRA avait considéré que M. X\_\_\_\_\_ n'était pas admis à contester la valeur fiscale des terrains devant elle sans avoir préalablement présenté une

demande d'estimation motivée à l'AFC dans les délais prévus. M. X\_\_\_\_\_ n'avait pas recouru contre ce jugement.

### 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 présent litige ne concerne que l'ICC, en particulier l'impôt immobilier complémentaire (ci-après : IIC).
- 3) Selon l'art. 72 al. 1 LIPP, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010, la LIPP s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la LIPP.

Pour un recours concernant la période fiscale 2009, il s'agit d'appliquer le droit en vigueur entre 2001 et 2009, notamment la aLIPP-III.

- 4) La recourante se plaint des valeurs retenues pour les parcelles sises à Z\_\_\_\_\_ et G\_\_\_\_\_.

Cette estimation déploie des effets pour deux impôts différents, à savoir l'impôt sur la fortune et l'impôt immobilier complémentaire.

- 5) a. La LHID désigne les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixe les principes selon lesquels la législation cantonale les établit (art. 1 al. 3 LHID). L'art. 2 al. 1 LHID prévoit que les cantons doivent prélever un impôt sur la fortune des personnes physiques, ainsi qu'un impôt sur les gains immobiliers (art. 2 al. 1 let. a et d LHID), mais ne donne aucune indication quant aux impôts fonciers au sens strict.
  - b. Il en résulte que ces derniers – « vestige[s] des temps anciens » (R. OBERSON, *L'immeuble et le droit fiscal*, 1999, p. 215) qui sont néanmoins admissibles du point de vue constitutionnel (Arrêt du Tribunal fédéral du 4 novembre 1995, *in* StE 1997 n. 1, A 24.44.4, consid. 1) – échappent à l'harmonisation des impôts directs, et ne sont donc réglés que par le droit cantonal (M. REICH, *Steuerrecht*, 2<sup>ème</sup> éd., 2012, § 7 n. 80 p. 175) ; ce que le Tribunal fédéral a expressément reconnu concernant l'impôt immobilier complémentaire genevois (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_734/2008 du 29 janvier 2009 consid. 1.1).
  - c. La fortune est en principe estimée à la valeur vénale (art. 14 al. 1 1<sup>ère</sup> phr. LHID). Les immeubles affectés à (en allemand : benutzt, utilisés pour)

l'agriculture ou la sylviculture sont estimés à leur valeur de rendement ; le droit cantonal peut prévoir que la valeur vénale doit être prise en compte lors de l'estimation ou que la différence entre la valeur vénale et la valeur de rendement fait l'objet d'une imposition complémentaire si l'immeuble est aliéné ou n'est plus affecté à l'agriculture ou à la sylviculture, imposition complémentaire qui ne peut excéder une durée de vingt ans (art. 14 al. 2 LHID).

6) a. En droit genevois, sous l'empire de la aLIPP-III, les immeubles servant à l'exploitation agricole et sylvicole y compris la partie de logement nécessaire au propriétaire et à sa famille étaient évalués à leur valeur de rendement calculée selon le droit fédéral (art. 7 let. c aLIPP-III). Les terrains improductifs ou à bâtir étaient 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 trouvaient dans des conditions analogues, à l'exception des ventes effectuées à des prix de caractère spéculatif (art. 7 let. d aLIPP-III). Enfin, les autres immeubles, notamment les villas, parcs, jardins d'agrément, ainsi que les immeubles en copropriété par étage, étaient 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 trouvaient dans des conditions analogues, à l'exception des ventes effectuées à des prix de caractère spéculatif ; cette estimation était diminuée de 4 % par année d'occupation continue par le même propriétaire ou usufruitier, jusqu'à concurrence de 40 % (art. 7 let. e aLIPP-III).

b. Selon l'art. 9 aLIPP-III, l'évaluation des immeubles, autres que les immeubles locatifs, c'est-à-dire aussi ceux visés par les lettres c et d de l'art. 7 aLIPP-III, était faite par des commissions d'experts et valait pour une période de dix ans appelée période décennale (al. 2). Lorsque, pendant cette période, un immeuble était aliéné à titre onéreux ou à titre gratuit, ou dévolu pour cause de mort, la valeur d'aliénation ou la valeur de succession retenue par le département pour la perception des droits d'enregistrement et de succession se substituait à la valeur d'estimation pour le reste de la période décennale (al. 3). Le Conseil d'Etat, comme le contribuable, avaient, en tout temps, la faculté de faire procéder à de nouvelles estimations si des changements importants dans la valeur des immeubles le justifient (al. 5).

c. Selon la jurisprudence applicable en matière d'estimation des immeubles, rendue sous l'empire de l'ancienne loi sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (D 3 05 - aLCP) mais applicable à la aLIPP-III, dont les articles n'avaient pas été modifiés sur ce point, le contribuable n'avait pas la faculté de substituer sa propre appréciation à celle de l'administration ou de la commission

d'experts (ATA/422/2008 du 26 août 2008, confirmé par l'Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_734/2008 précité). Il devait au contraire, s'il considérait que la valeur de son bien immobilier était mal estimée, former une demande de nouvelle estimation, conformément à l'art. 9 al. 5 aLIPP-III. Il était tenu de motiver sa requête et d'indiquer en quoi consistaient le ou les changements survenus dans la valeur de sa propriété. Une expertise ne pouvait être requise pour la première fois devant la juridiction de recours, car la demande en ce sens devait être présentée préalablement à l'administration. De plus, pour avoir une incidence sur l'impôt d'une année déterminée, la demande d'expertise devait 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/422/2008 du 26 août 2008 ; RDAF 2000 II p. 280).

d. Quant à la notion de « changements importants », la jurisprudence a précisé qu'il s'agissait d'une notion indéterminée ménageant un certain pouvoir d'appréciation à l'autorité administrative. Les modifications conjoncturelles du marché immobilier n'étaient pas considérées comme des « changements importants » (RDAF 1998 p. 491). Tant le Tribunal fédéral que la juridiction de céans ont jugé que les autorités fiscales genevoises peuvent donner à la notion de « changements importants » une interprétation restrictive ne comprenant sous ce terme que les changements qui correspondent par exemple à une modification de la nature du terrain, à un déclassement ou à une augmentation notable de la surface habitable à l'exclusion des modifications de valeur dues à la conjoncture et qui étaient - plus ou moins bien - prises en compte par les évaluations décennales (RDAF 2000 p. 280 et les références citées).

- 7) En l'espèce, l'art. 14 al. 2 LHID n'est en tout état applicable qu'à l'impôt sur la fortune, et ne saurait avoir d'incidence sur l'impôt immobilier complémentaire. Cela n'influe toutefois pas sur le sort de la cause, l'art. 7 let. c aLIPP-III ayant sur le fond la même teneur. Dans les deux cas toutefois, il s'agit d'un principe de droit matériel, qui explicite les méthodes d'estimation à retenir, tandis que l'art. 9 aLIPP-III, comme l'indique son intitulé, vise le déroulement de la procédure d'estimation. Or il va de soi que pour pouvoir faire reconnaître et mettre en œuvre leurs droits subjectifs, les justiciables doivent les faire valoir conformément aux exigences posées par le droit de forme, sous réserve d'un formalisme excessif.
- 8) En l'occurrence, force est d'admettre que M. X\_\_\_\_\_ n'a pas requis expressément de l'AFC une nouvelle estimation de ses parcelles de la part de la commission d'experts dans le délai utile. En effet, en application de la jurisprudence citée ci-dessus, s'il entendait revoir l'estimation pour l'ICC 2009, il aurait dû saisir l'AFC au plus tard le 31 décembre de cette même année, ce qu'il n'a manifestement pas fait quand bien même il disposait de toutes les informations utiles pour ce faire : l'estimation de la valeur fiscale des terrains n'avait pas changé depuis leur acquisition en 1993, et le jugement DCCR/943/2009 rendu le



21 septembre 2009 avait déjà débouté l'intimé pour les mêmes motifs. Point n'est besoin dès lors d'examiner les autres conditions de l'art. 9 al. 5 aLIPP-III, soit en particulier la question de la survenance ou non de changements importants dans la valeur des immeubles de la recourante.

Contrairement à ce qu'a retenu le TAPI, l'AFC n'avait pas à démontrer que les parcelles avaient été aliénées à titre onéreux ou à titre gratuit, ou dévolues pour cause de mort au cours de la période pertinente. Elle n'avait pas non plus à exposer le calcul de la valeur de cette estimation. L'AFC s'est purement et simplement basée sur le prix d'achat des terrains en 1993 et a conservé cette estimation de valeur jusqu'à aujourd'hui. Comme il est rappelé ci-dessus, c'est bien à l'intimé qu'incombe la tâche de requérir une nouvelle estimation à l'AFC en motivant une telle demande.

Le grief de la recourante est donc fondé et le recours sera admis.

- 9) Si l'intimée entend utiliser le rapport de la CFA et demander une nouvelle estimation, seule la période fiscale 2014 peut encore être influencée ; elle devra requérir de l'AFC une nouvelle estimation de ses terrains avant le 31 décembre 2014.
- 10) Au vu de ce qui précède, le recours sera admis, le jugement du TAPI annulé et le bordereau de taxation du 27 avril 2010 rétabli.
- 11) Vu l'issue du litige, aucun émolument ne sera perçu (art. 87 al. 1 LPA) et 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 1<sup>er</sup> mars 2013 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 janvier 2013 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 janvier 2013 et rétablit le bordereau de taxation ICC 2009 du 27 avril 2010 ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument, ni alloué d'indemnité ;

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 l'administration fiscale cantonale, à l'hoirie de feu Monsieur X\_\_\_\_\_, soit pour elle, Madame Y\_\_\_\_\_ représentée par Berney & Associés S.A., mandataire, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, M. Verniory et Mme Payot Zen-Ruffinen, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :