



POUVOIR JUDICIAIRE

A/7/2015-ICC

ATA/45/2018

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 16 janvier 2018

4^{ème} section

dans la cause

Madame A_____

représentée par Me Michel Lambelet, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame A_____

représentée par Me Michel Lambelet, avocat

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
19 décembre 2016 (JTAPI/1347/2016)**

EN FAIT

1) a. Monsieur A_____, né le _____ 1912 et décédé le _____ 1999, a, de son vivant, résidé avec son épouse, Madame A_____, née le 25 _____ 1925, au 122, route B_____, à Genève, dans une maison située sur la parcelle n° 1_____ de la commune cadastrale de Genève-C_____, en 5^{ème} zone, d'une superficie de 10'005 m², comprenant une habitation à deux logements, un garage, un hangar, un poulailler, un bâtiment et trois dépôts. Le défunt était aussi propriétaire pour moitié des parcelles n^{os} 2_____ (une cour) de 797 m² et 3_____ (un terrain nu constitué de prairies et de fruitiers) de 38'097 m², situées dans la même commune précitée.

b. Les époux A_____ ont eu deux fils, Messieurs D_____ et E_____, nés respectivement les _____ 1959 et _____ 1962.

c. Feu M. A_____ avait également une sœur, Madame F_____, décédée le _____ 2003. Celle-ci était propriétaire de la parcelle n° 4_____ de 10'610 m², sise à 124, route B_____, en 5^{ème} zone, sur la commune de Genève-C_____ et comprenant une habitation à deux logements, une serre, un atelier et un bâtiment. Elle était également propriétaire pour moitié des parcelles n^{os} 2_____ et 3_____.

2) Les parcelles susmentionnées ont subi plusieurs divisions et réunions.

La parcelle n° 1_____ a été divisée en trois parcelles n^{os} : 5_____ (1_____ A ; habitation à deux logements et deux dépôts) de 3'606 m² ; 6_____ (1_____ B ; garage, hangar, dépôt, poulailler, bâtiment et atelier) de 1'408 m² ; et 7_____ (1_____ C) de 4'992 m². La parcelle n° 7_____ a été à son tour divisée en deux parcelles n^{os} 7_____ A et 7_____ B.

La parcelle n° 3_____ a été divisée en deux parcelles n^{os} 8_____ de 36'897 m² et 9_____ d'environ 1'200 m². La parcelle n° 8_____ a été à son tour divisée en quatre parcelles n^{os} 10_____ (8_____ A), 8_____ B, 11_____ (8_____ C) et 8_____ D.

La parcelle n° 4_____ a été divisée en deux parcelles n^{os} 12_____ (4_____ A ; habitation à deux logements, serre et atelier) et 13_____ (4_____ B ; bâtiment). La parcelle n° 13_____ a été à son tour divisée en deux parcelles n^{os} 13_____ A et 13_____ B.

À la suite d'une réunion parcellaire, les parcelles n^{os} 8_____ B de 4'760 m² et 7_____ A de 4'874 m² ont formé la parcelle n° 14_____ de 9'634 m². Les parcelles n^{os} 8_____ D, 7_____ B et 13_____ B ont formé la parcelle n° 15_____.

- 3) a. Par testament olographe du 6 mars 1992, M. A_____ a légué à son épouse l'usufruit de tous ses biens, comprenant en particulier la parcelle n° 1_____ et la moitié des parcelles n^{os} 2_____ et 3_____.
- b. Selon un certificat d'héritiers du 3 mai 2000, M. A_____ a laissé comme seuls héritiers légaux et réservataires son épouse et leurs deux fils.
- c. Par testament olographe du 17 avril 2003, Mme F_____ a notamment institué pour héritiers ses neveux, MM. D_____ et E_____, à raison d'un tiers de sa succession.
- 4) Le 10 octobre 2001, Monsieur G_____, expert immobilier, a, dans un rapport (ci-après : rapport G_____), estimé la parcelle n° 1_____ à CHF 1'845'244.15, et les parcelles n^{os} 2_____ et 3_____ à, respectivement, CHF 146'992.45 et CHF 7'026'313.40, dont la moitié revenait à la succession de feu M. A_____.
- 5) Le 20 novembre 2001, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fixé la valeur d'ensemble des parcelles n^{os} 1_____, 2_____ et 3_____ à CHF 13'675'000.-.
- Elle a imparti aux héritiers de feu M. A_____ un délai de trente jours pour se déterminer, à défaut l'estimation deviendrait définitive.
- 6) Le 21 octobre 2008, l'exécuteur testamentaire de la succession de feu M. A_____ a indiqué à l'AFC-GE avoir retenu pour les droits d'enregistrement de la parcelle n° 5_____ une valeur de CHF 3'466'985.- (CHF 4'764'960.- déduits d'un usufruit de CHF 1'297'975.- au profit de Mme A_____); de CHF 1'746'364.- (CHF 2'400'170.- moins un usufruit de CHF 653'806.- au profit de Mme A_____) pour la parcelle n° 6_____ ; et de CHF 1'720'400.- pour la parcelle n° 12_____.
- 7) Le 17 novembre 2008, l'AFC-GE a marqué son accord avec les valeurs susmentionnées des parcelles n^{os} 6_____ et 12_____. Elle a également indiqué à l'exécuteur testamentaire qu'une expertise avait fixé la valeur de la parcelle n° 5_____ à CHF 5'038'691.-, dont CHF 1'622'700.- pour le terrain et CHF 3'415'991.- pour les bâtiments.
- 8) Les 18 et 19 décembre 2008, dans le cadre du partage entre les conjoints A_____, les frères D_____ et E_____ sont devenus copropriétaires chacun pour une moitié de la parcelle n° 4_____, M. D_____ recevant la parcelle n° 12_____, et chacun devenant unique propriétaire respectivement des parcelles n^{os} 5_____ et 6_____. Mme A_____ a reçu en usufruit les parcelles n^{os} 5_____, 6_____ et 7_____. Les valeurs contenues dans le courrier du 21 octobre 2008 ont été confirmées.

-
- 9) Le 16 février 2009, l'AFC-GE a notifié aux héritiers de feu M. A_____ un bordereau de droits d'enregistrement daté du 22 décembre 2008, relatif au partage des biens du défunt. Ce bordereau n'a pas été contesté.
- 10) Selon différents bordereaux d'impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) des périodes fiscales 2001 à 2009 adressés à Mme A_____, la valeur fiscale de son logement, situé sur la parcelle n° 5_____, a été fixée à CHF 356'509.- après un abattement de 40 %.
- 11) Durant l'année 2010, un projet d'acte de vente de la parcelle n° 10_____ entre l'État de Genève et les héritiers de Mme F_____ a estimé le prix de cette parcelle à CHF 13'000'000.-, soit CHF 499.- par m². La vente n'a cependant pas été conclue.
- 12) Le 11 octobre 2010, l'exécuteur testamentaire de la succession de feu Mme F_____ a informé l'AFC-GE que, dans le cadre d'un projet d'acte de partage final de la succession de la défunte, la valeur de la parcelle n° 8_____ avait été fixée à CHF 16'889'000.-.
- 13) a. Le 1^{er} novembre 2010, l'AFC-GE a transmis aux héritiers de Mme F_____ son accord sur la valeur de CHF 16'889'000.- de la parcelle n° 8_____ et a proposé de retenir pour les parcelles n^{os} 7_____ et 13_____ le prix de CHF 499.- par m².
- b. Le 16 décembre 2010, elle a notifié aux héritiers précités un bordereau de droits d'enregistrement qui n'a pas été contesté.
- 14) a. Les 9 novembre et 14 décembre 2010, lors du partage final de la succession de feu Mme F_____, la moitié de la parcelle n° 8_____ a été dévolue à la communauté héréditaire de ses héritiers, dont les frères D_____ et E_____.
- b. Mme A_____ a consenti à ce que son droit d'usufruit porte sur la seule parcelle n° 14_____ et a renoncé à son transfert sur les parcelles n^{os} 10_____, 11_____ et 15_____. L'entier de son droit d'usufruit a été inscrit au registre foncier (ci-après : RF).
- 15) Par contrat du 1^{er} janvier 2011, Mme A_____ a, du 1^{er} janvier au 31 décembre 2011, loué à Madame H_____ une partie de la ferme du domaine de C_____ à un loyer de CHF 1'800.- par mois.
- 16) Par déclaration fiscale 2010 imprimée le 26 septembre 2011, Mme A_____ a fait état notamment d'une valeur de CHF 356'509.- pour la parcelle n° 5_____.
- 17) Par bordereau ICC 2010 du 26 mars 2012, l'AFC-GE a taxé l'intéressée à hauteur de CHF 76'608.65 pour un revenu imposable de CHF 88'979.- au taux de
-

CHF 88'979.- et une fortune imposable de CHF 5'823'948.- au taux de CHF 5'823'948.-.

Elle avait notamment retenu à titre d'immeubles occupés par Mme A_____, les parcelles n^{os} 5_____, 6_____ et 7_____. Ces immeubles avaient, selon l'estimation fiscale, les valeurs en capital respectivement de CHF 4'764'960.-, CHF 2'400'170.- et CHF 88'864.-, soit, après un abattement de 40 %, des valeurs de CHF 2'858'976.-, de CHF 1'440'102.- et de CHF 53'318.-.

- 18) Le 24 avril 2012, Mme A_____ a élevé réclamation, complétée les 26 avril et 15 juin 2012, contre la taxation précitée en contestant l'évaluation des parcelles n^{os} 5_____ et 6_____ et en concluant à l'octroi d'un délai supplémentaire pour l'étayer.

L'AFC-GE avait procédé à une importante réévaluation des biens immobiliers taxés comme usufruit. Elle-même occupait le logement familial à titre de résidence principale depuis son mariage avec feu son époux. Elle avait reçu en usufruit les parcelles n^{os} 1_____, 2_____ et 3_____. Rien ne justifiait une multiplication de sa fortune imposable par trois et de la valeur fiscale de ses immeubles par cinq entre 2009 et 2010. Aucune adaptation de la valeur des parcelles concernées ne pouvait intervenir. En outre, la parcelle n^o 6_____, affermée, devait être évaluée à sa valeur de rendement. La valeur retenue pour le calcul des droits d'enregistrement dans l'acte de partage des 18 et 19 décembre 2008 était contestable. Par ailleurs, la valeur locative cantonale des immeubles en usufruit devait être déterminée en application de la circulaire « Domus Antiqua », en écartant de la surface habitable les halls, escaliers, locaux de service, rangements et réduits et en appliquant un taux de vétusté de 0,5.

- 19) Le 22 juillet 2014, l'AFC-GE a informé Mme A_____ de l'ouverture d'une procédure de *reformatio in pejus* de la taxation contestée.

La valeur de la parcelle n^o 5_____ devait être portée de CHF 4'764'960.- à CHF 5'038'691.- ; celle de la parcelle n^o 14_____ à CHF 4'611'116.-, calcul tenant compte d'un prix de CHF 499.- par m², soit CHF 2'432'126.- pour la parcelle n^o 7_____ A de 4'874 m² et CHF 2'178'990.- pour la parcelle n^o 8_____ B.

- 20) Le 15 septembre 2014, Mme A_____ s'est opposée à la *reformatio in pejus* envisagée et a persisté dans les conclusions de sa réclamation.

La valeur de la parcelle n^o 5_____ ne devait pas être augmentée, dans la mesure où elle continuait d'occuper le logement qui y était bâti. En outre, les conditions d'une suspension de l'estimation fiscale entre 1993 et le 31 décembre 2018 étaient réalisées.

Les valeurs retenues pour la parcelle n° 14 _____ dans la succession de feu Mme F _____ pouvaient s'appliquer uniquement sur la moitié de la parcelle n° 8 _____. L'estimation de CHF 16'889'000.- proposée pour celle-ci n'était en outre pas fondée. Le prix de CHF 499.- par m² avait été retenu dans le cadre d'un projet de vente de la parcelle n° 10 _____ à l'État de Genève qui ne s'était pas concrétisé. Un prix de CHF 184.40 par m², retenu dans le rapport G _____, devait être admis.

- 21) Par décision du 3 décembre 2014, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation, a rectifié le coefficient de vétusté du bien immobilier situé sur la parcelle n° 5 _____ à 0,5 et a réduit le montant de la fortune imposable de CHF 4'637'440.-, en raison du caractère confiscatoire de la taxation contestée.

Pour le surplus, elle a rectifié la taxation de Mme A _____ en sa défaveur. L'estimation des parcelles n^{os} 5 _____ et 6 _____ avait été portée à respectivement CHF 5'038'691.- et à CHF 2'400'170.-, la parcelle n° 14 _____, valorisée à hauteur de CHF 4'611'116.- en tenant compte du prix par m² de CHF 499.- pour la parcelle n° 7 _____ A, soit une valeur globale de CHF 2'332'840.-, et pour la parcelle n° 8 _____ B, à CHF 2'278'276.-, soit une quote-part de la parcelle n° 8 _____ estimée fiscalement à CHF 16'889'000.-. La valeur fiscale des parcelles pouvait être modifiée pour correspondre à la valeur de rendement si elles étaient affectées à l'agriculture. L'intéressée devait saisir la commission foncière agricole.

Le bordereau de taxation rectificatif fixait l'ICC 2010 de Mme A _____ à CHF 68'530.10 pour un revenu imposable de CHF 73'822.- à un taux de CHF 73'822.- et une fortune imposable de CHF 4'953'177.- à un taux de CHF 4'953'117.-.

- 22) Par acte expédié le 5 janvier 2015, Mme A _____ a interjeté recours contre la décision précitée auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) en concluant à ce qu'il soit dit que le bordereau de taxation ICC 2010 était erroné, nul et non avenue et à ce que l'AFC-GE soit invitée à émettre un nouveau bordereau ICC 2010 conforme au droit.
- 23) Par jugement du 19 décembre 2016, le TAPI a admis partiellement le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour une nouvelle décision de taxation dans le sens des considérants.

Feu M. A _____ avait légué à son épouse l'usufruit sur les parcelles n^{os} 5 _____, 6 _____ et 7 _____. Seule la parcelle n° 5 _____ abritant le logement familial pouvait bénéficier de la suspension d'adaptation de la valeur fiscale, mais non les parcelles n^{os} 6 _____ et 7 _____. La période décennale à prendre en considération pour la suspension prenait fin le 31 décembre 2014. La valeur de CHF 2'400'170.- déterminante pour les droits de succession, retenue par

l'AFC-GE pour la parcelle n° 6_____, était admissible dans la mesure où cette parcelle était située en 5^{ème} zone. L'intéressée n'avait en outre pas fait constater la soumission de celle-ci à la législation sur le droit foncier rural. La parcelle n° 14_____ était issue de la réunion des parcelles n°s 7_____ A et 8_____ B, celle-ci provenant de la division de la parcelle n° 8_____. La valeur de CHF 16'889'000.- de la parcelle n° 8_____, dont une partie devait être vendue à l'État de Genève pour CHF 13'000'000.-, représentait la valeur vénale de ce bien. L'intéressée ne pouvait pas tirer argument de la non-concrétisation de la vente envisagée. La valeur de la parcelle n° 8_____ B de CHF 2'178'990.- représentant une quote-part de la valeur de la parcelle n° 8_____ pouvait être retenue. Aucun élément du dossier ne permettait en revanche de retenir la valeur de CHF 2'432'126.- pour la parcelle n° 7_____ A, fixée sur la base du prix de CHF 499.- par m². La *reformatio in pejus* de l'ICC 2010 de Mme A_____ devait ainsi être annulée. L'intéressée devait, s'agissant de la parcelle n° 7_____ A, être imposée sur une valeur fiscale brute de CHF 88'864.-.

La taxation de l'intéressée étant confiscatoire, il fallait procéder à une réduction de l'impôt sur la fortune et non à une diminution de l'assiette de la fortune imposable. Le montant de CHF 4'637'440.- devait dès lors être réintégré dans la fortune de l'intéressée.

- 24) Par acte déposé le 20 janvier 2017, Mme A_____ a interjeté recours contre le jugement précité auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en concluant à ce qu'il soit dit que la valorisation à hauteur de CHF 2'278'276.- de la parcelle n° 8_____ B composant la parcelle n° 14_____ et le bordereau de taxation ICC 2010 étaient erronés et non conformes au droit, et à ce que l'AFC-GE soit invitée à émettre un nouveau bordereau de taxation.

Son recours contestait uniquement l'évaluation de la parcelle n° 14_____. Trois possibilités étaient ouvertes pour la valorisation de celle-ci : soit selon les valeurs fixées dans le rapport G_____, soit d'après celles ressortant du partage de la succession de feu Mme F_____ ou celles du prix de CHF 13'000'000.- accepté par l'État de Genève dans le projet de vente susmentionné. Dans ce dernier cas, le prix retenu pour la parcelle n° 8_____ ne reflétait pas sa valeur vénale, mais une valeur subjective. Il convenait ainsi de retenir la valorisation « objective » de CHF 184.40 par m² du rapport G_____. La parcelle n° 8_____ B devait être dès lors valorisée à hauteur de CHF 877'744.-. Toute la parcelle n° 8_____ devait l'être à CHF 1'152'872.-.

- 25) Par acte déposé le 23 janvier 2017, l'AFC-GE a également recouru contre le jugement précité auprès de la chambre administrative en concluant principalement à son annulation et à la confirmation de sa décision du 3 décembre 2014 et, subsidiairement, à ce que seul le logement de Mme A_____ soit mis au bénéfice de la suspension de l'adaptation de sa valeur fiscale.

La suspension de l'adaptation de la valeur fiscale du bien occupé par l'intéressée au-delà du 31 décembre 2014 violait la législation en vigueur, le décès de feu son époux étant intervenu le 26 décembre 1999. La date déterminante pour fixer le reste de la période décennale était celle du décès du de cujus et non celle des actes de partage des biens immobiliers. La valeur successorale des biens immobiliers soumis à l'usufruit devait être fixée et imposée à partir de 2005. Depuis le décès du de cujus jusqu'à la taxation de 2009, les valeurs imposées n'avaient subi aucune modification. Elle-même avait procédé à leur réévaluation en 2010 en substituant à la valeur successorale celle résultant des actes de partage immobilier de 2008 et de 2010.

Seul le logement principal pouvait bénéficier de la suspension de l'adaptation, et non l'immeuble sur lequel il était bâti. Celui-là avait une valeur de CHF 948'000.- Les autres éléments de la parcelle n° 5_____ et les parcelles n° 6_____ et 7_____ ne pouvaient pas bénéficier de la suspension.

La parcelle n° 14_____ avait été évaluée à CHF 4'611'116.- résultant des valeurs de CHF 2'178'990.- et CHF 2'432'126.- des parcelles n° 8_____ B et 7_____ A. Mme A_____ avait consenti à reporter son usufruit sur celle-ci exclusivement. Le TAPI avait confirmé l'estimation de la parcelle n° 8_____ B à CHF 2'178'990.-, mais avait considéré comme incorrecte l'estimation de la parcelle n° 7_____ A. Pourtant, les valeurs afférentes aux deux parcelles avaient été considérées par les parties comme leurs valeurs vénales.

26) Le 31 janvier 2017, le TAPI a communiqué son dossier sans formuler d'observations.

27) Le 10 mars 2017, Mme A_____ a conclu à l'irrecevabilité du recours de l'AFC-GE.

Le recours était tardif. Sur le fond, la période décennale de suspension d'adaptation de la valeur fiscale expirait en 2014. La suspension devait en outre profiter à la totalité de la parcelle n° 1_____ à évaluer à hauteur de CHF 365'512.- après un abattement de 40 %. Le terme de logement était utilisé dans les lois fiscales pour désigner un immeuble. Pour la parcelle n° 1_____ B (6_____), la valeur à retenir était celle qui figurait dans le rapport G_____.

Pour le surplus, elle a repris les arguments de son recours du 20 janvier 2017 au sujet de la parcelle n° 14_____.

28) Le 10 mars 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours de Mme A_____.

Mme A_____ se ralliait au jugement attaqué au sujet de l'évaluation de la parcelle n° 7_____ A à CHF 88'864.-, mais contestait la valorisation de la parcelle n° 8_____ B à hauteur de CHF 2'178'990.- qui constituait pourtant sa valeur vénale et se substituait à celle qui prévalait auparavant. L'ouverture de la

succession du défunt était intervenue au moment de son décès en 1999. Le terme de la période décennale de suspension d'adaptation de la valeur fiscale des biens en usufruit était au 31 décembre 2004.

Pour le surplus, elle a repris ses arguments antérieurs.

- 29) Le 4 mai 2017, l'AFC-GE a persisté dans les termes et les conclusions de son recours.
- 30) Ensuite de quoi, la cause a été gardée à juger.

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 concerne l'ICC 2010 de Mme A_____ et porte, d'une part, sur l'estimation de la parcelle n° 14_____ sur laquelle celle-ci jouit d'un droit d'usufruit et, d'autre part, sur la période et l'objet de la suspension décennale d'adaptation de la valeur fiscale des biens en usufruit.
- 3) L'AFC-GE et la contribuable contestent la valeur fiscale brute de la parcelle n° 14_____ retenue par le TAPI. Celle-là estime que la valeur de CHF 88'864.- attribuée à la parcelle n° 7_____ A ne se justifie pas. De son côté, la contribuable conteste la valeur de CHF 2'178'990.- donnée à la parcelle n° 8_____ B, étant rappelé que c'est la réunion de ces deux parcelles qui a abouti à la formation de la parcelle n° 14_____.
- a. La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) 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 let. a LHID prévoit que les cantons doivent prélever notamment un impôt sur la fortune des personnes physiques, celle-ci étant en principe estimée à la valeur vénale (art. 14 al. 1 phr. 1 LHID).
- b. Le principe général posé à l'art. 14 al. 1 LHID a été repris dans la législation genevoise. Sous l'empire de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (aLIPP-III), dont certaines dispositions ont été reprises par la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010 et applicable au cas d'espèce (art. 72 al. 1 LIPP), la fortune mobilière ou

immobilière était déjà en règle générale estimée à la valeur vénale. Par ailleurs, la fortune grevée d'usufruit est imposable auprès de l'usufruitier (art. 48 LIPP ; Thierry OBRIST, Introduction au droit fiscal suisse, 2015, p. 185 n. 218 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 201 n. 9).

- 4) a. L'art. 50 LIPP détermine les principes applicables à l'évaluation des immeubles situés dans le canton (ATA/742/2014 du 23 septembre 2014). Ainsi, 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'attribution 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 (let. d). Les autres immeubles, notamment les villas, parcs, jardins d'agrément, ainsi que les immeubles en copropriété par étages, 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 (let. e). Cette estimation est diminuée de 4 % par année d'occupation continue par le même propriétaire ou usufruitier jusqu'à concurrence de 40 % (art. 50 let. e LIPP ; ATA/87/2014 du 12 février 2014).

b. 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_734/2008 du 29 janvier 2009 consid. 4 ; ATA/960/2014 du 2 décembre 2014 ; ATA/413/2012 du 3 juillet 2012 ; ATA/422/2008 du 26 août 2008). 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/960/2014 précité ; ATA/422/2008 précité ; RDAF 2000 II p. 280).

c. En l'occurrence, la parcelle n° 7_____ A de 4'874 m² est issue de la division de la parcelle n° 7_____ de 4'992 m², elle-même issue de la division de la parcelle n° 1_____ de 10'005 m². La parcelle n° 8_____ B de 4'760 m² est issue de la parcelle n° 8_____ de 36'897 m², issue elle-même de la division de la parcelle n° 3_____ de 38'097 m². Le rapport G_____ du 10 octobre 2001 dont,

à teneur du dossier, la chambre de céans ignore quelle est la partie qui l'aurait requis, a estimé respectivement les parcelles n^{os} 1_____ à CHF 1'845'244.15 et 3_____ à CHF 7'026'313.40. Le 20 novembre 2001, l'AFC-GE a fixé la valeur d'ensemble des parcelles n^{os} 1_____, 2_____ et 3_____ à CHF 13'675'000.-. Le 21 octobre 2008, l'exécuteur testamentaire de la succession de feu M. A_____ a indiqué à l'AFC-GE avoir retenu pour les droits d'enregistrement de la parcelle n^o 5_____ une valeur de CHF 3'466'985.- (CHF 4'764'960.- déduits d'un usufruit de CHF 1'297'975.- au profit de Mme A_____); de CHF 1'746'364.- (CHF 2'400'170.- moins un usufruit de CHF 653'806.- au profit de Mme A_____) pour la parcelle n^o 6_____ ; et de CHF 1'720'400.- pour la parcelle n^o 12_____. Le 1^{er} novembre 2010, l'AFC-GE a transmis aux héritiers de Mme F_____ son accord sur l'estimation de CHF 16'889'000.- de la parcelle n^o 8_____ et a proposé de retenir pour les parcelles n^{os} 7_____ et 13_____ le prix de CHF 499.- par m², en reprenant le prix qui avait été proposé lors des négociations entre l'État de Genève et les héritiers de Mme F_____ pour l'achat de la parcelle n^o 10_____. Sur cette base, elle a notifié, le 16 décembre 2010, aux héritiers précités un bordereau de droits d'enregistrement qui n'a pas été contesté.

Le droit d'usufruit de la contribuable porte, selon l'acte de partage des 18 et 19 décembre 2008, sur les parcelles n^{os} 5_____, 6_____ et 7_____ et par extension, à la suite de la division de cette dernière parcelle, à la parcelle n^o 7_____ A. Il porte également pour moitié sur la parcelle n^o 8_____, et donc sur la parcelle n^o 8_____ B issue de sa subdivision. Lors du partage de la succession de Mme F_____, les 9 novembre et 14 décembre 2010, la contribuable a consenti à ce que son droit d'usufruit porte uniquement sur la parcelle n^o 14_____, issue de la réunion entre les parcelles n^{os} 8_____ B et 7_____ A. Ce droit d'usufruit a été inscrit au RF comme portant sur l'intégralité de la parcelle n^o 14_____.

La contribuable conteste la valeur de CHF 2'178'990.- retenue par le TAPI pour la parcelle n^o 8_____ B. Pour l'AFC-GE, c'est la valeur de CHF 88'864.- de la parcelle n^o 7_____ A qui est au centre de la divergence, l'autorité de taxation préconisant qu'elle soit estimée à CHF 499.- par m² selon le prix accepté par les héritiers susmentionnés lors des négociations avec l'État de Genève, soit à une valeur fiscale brute de CHF 2'432'126.-, la contribuable retenant, subsidiairement à la valeur de CHF 88'864.-, le prix moyen de CHF 184.40 par m² ressortant du rapport G_____, soit une estimation globale de CHF 898'766.-.

Pour le TAPI, aucun élément du dossier ne permet de retenir la valeur de CHF 2'432'126.- pour la parcelle n^o 7_____ A, fixée sur la base du prix de CHF 499.- par m², alors qu'il retient comme admise celle de CHF 2'178'990.- de la parcelle n^o 8_____ B. Pourtant, il ressort du dossier que l'AFC-GE a proposé aux héritiers de Mme F_____ de retenir pour l'estimation de la

parcelle n° 7 _____ le prix de CHF 499.- par m² et leur a, sur cette base, adressé un bordereau de droits d'enregistrement que ces derniers n'ont pas contesté. Ainsi, la valeur totale de la parcelle n° 7 _____ A, qui est une subdivision de la parcelle n° 7 _____, doit être fixée à CHF 499.- x 4'874 m², soit à CHF 2'432'126.-, la contribuable ne pouvant pas, selon la jurisprudence susévoquée de la chambre de céans, substituer sa propre évaluation de CHF 848'766.- à la valeur de partage de succession retenue par l'administration notamment pour la perception des droits d'enregistrement, à moins de formuler une demande d'estimation dûment motivée, ce qui n'a pas été le cas en l'espèce, étant rappelé, pour le surplus, que le rapport G _____ sur lequel se base la contribuable est antérieur à l'estimation de l'autorité de taxation. Le fait que la vente de la parcelle n° 10 _____ ne se soit pas concrétisée n'est pas pertinent, dans la mesure où les terrains à bâtir sont estimés en tenant compte notamment de leur situation, des servitudes ou autres charges foncières les grevant. Or, il n'apparaît pas que le prix proposé de CHF 499.- le m² pour la parcelle n° 7 _____ située en 5^{ème} zone, qui, selon le dossier, n'est grevée par aucune servitude et est constituée d'un terrain à bâtir recouvert de prairies et de fruitiers, soit un prix spéculatif voire arbitraire. Il sera admis pour calculer la valeur vénale de la parcelle n° 7 _____ A.

Ainsi, en fixant la valeur fiscale brute de la parcelle n° 7 _____ A à CHF 88'864.-, le jugement du TAPI n'est pas conforme au droit. Par contre, la valeur de CHF 2'178'990.- de la parcelle n° 8 _____ B retenue par le TAPI sera confirmée, dans la mesure où elle représente la quote-part de la valeur de CHF 16'889'000.- attribuée à la parcelle n° 8 _____ lors du partage de la succession de Mme F _____, et qui a servi également à déterminer les droits d'enregistrement dont les intéressés n'ont pas contesté le bordereau.

Ainsi, le grief de l'AFC-GE est fondé, alors que celui de la contribuable sera écarté.

- 5) L'AFC-GE reproche ensuite au TAPI d'avoir retenu que la suspension de l'adaptation de la valeur fiscale des biens en usufruit s'étend au 31 décembre 2014 et porte sur l'ensemble de la parcelle n° 5 _____.

a. Selon l'art. 560 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), les héritiers acquièrent de plein droit l'universalité de la succession dès que celle-ci est ouverte, soit à compter du décès du de cujus (art. 537 al. 1 CC). Ils sont saisis des créances et actions, des droits de propriété et autres droits réels, ainsi que des biens qui se trouvaient en la possession du défunt et sont personnellement tenus de ses dettes, sous réserve des exceptions prévues par la loi (art. 560 al. 2 CC). L'acquisition des droits de propriété ou de créance au sens de l'art. 560 al. 2 CC se produit sans que ne soient observées les formalités de l'acquisition entre vifs (Jean GUINAND/Martin STETTLER/Audrey LEUBA, Droit des successions, 6^{ème} éd., 2005, p. 219 n. 449). Le principe contenu à l'art. 560 al. 1 CC prévoit que l'acquisition de la succession par les héritiers

découle directement et de plein droit du décès du de cujus. À compter de l'ouverture d'une succession et jusqu'à son partage, chacun des héritiers doit ainsi ajouter à ses propres éléments imposables la part de succession qui lui revient (Xavier OBERSON, op. cit., p. 89 n. 52 ; Walter RYSER/Bernard ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2002, p. 47 n. 24). La fortune imposable se détermine d'après son état à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 64 al. 1 LIPP). Celle dévolue par succession à un contribuable au cours de la période fiscale n'est imposable qu'à partir de la date de la dévolution (art. 64 al. 4 LIPP ; ATA/402/2015 du 28 avril 2015).

b. L'art. 52 LIPP prévoit la procédure d'évaluation des biens immobiliers à taxer. Comme l'art. 7 aLIPP-III, il traite de la façon dont les immeubles doivent être estimés, posant des principes d'évaluation différents selon le type d'immeuble considéré (ATA/394/2008 du 29 juillet 2008). L'évaluation des immeubles locatifs est faite par le contribuable lui-même, dans sa déclaration d'impôt (art. 52 al. 1 LIPP ; ATA/661/2015 du 23 juin 2015). Celle des autres immeubles est faite par des commissions d'experts et vaut pour une période de dix ans appelée période décennale (art. 52 al. 2 LIPP). Cette règle de l'estimation décennale des immeubles n'est toutefois pas immuable, puisque le législateur a expressément prévu plusieurs situations dans lesquelles l'estimation fiscale du bien immobilier doit ou peut être revue. En effet, lorsque, pendant cette période, un immeuble est 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 substitue à la valeur d'estimation pour le reste de la période décennale (al. 3). Pour le reste de la période décennale, l'adaptation de la valeur d'estimation est suspendue en cas de succession, pour le logement principal de la personne décédée, s'il est attribué en propriété ou en usufruit à un héritier qui faisait ménage commun avec elle, tant que cet héritier continue à occuper personnellement le logement comme résidence principale (art. 52 al. 4 let. b LIPP).

c. Une expertise, portant sur l'ensemble du parc immobilier genevois, a eu lieu pour la dernière fois en 1964. Sur décision du Grand Conseil, cette dernière n'a pas été renouvelée pour des raisons notamment économiques, mais a vu sa durée de validité prorogée respectivement jusqu'au 31 décembre des années 1984, 1994, 2004, 2012, 2014 et 2018, les estimations étant, jusqu'en 2004, majorées de 20 % à chaque décennie (art. 1 et 2 de la loi sur les estimations fiscales de certains immeubles successivement des 21 mars 1974, 12 mars 1981, 23 janvier 1993, 19 novembre 2004, 30 novembre 2007 et 28 août 2014 - LEFI - D 3 10 ; ATA/422/2008 précité ; MGC 1981 I p. 895 ss ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 205 n. 23 ss).

d. En l'occurrence, le de cujus est décédé le 26 décembre 1999. La contribuable a ainsi acquis son droit d'usufruit sur tous les biens de ce dernier dès

la date du décès de celui-ci. La valeur d'acquisition pour cause de mort des biens en usufruit s'est à ce moment-là substituée à celle qui était en cours durant la période décennale de 1994 à 2004. Plusieurs estimations ont été entretemps effectuées durant la période restante, notamment en 2001 avec le rapport G _____ du 10 octobre 2001 et celle de l'AFC-GE transmise aux héritiers du de cujus le 20 novembre 2001. Jusqu'au bordereau des droits d'enregistrement de 2008, non contesté par les héritiers, et concernant la succession de feu M. A _____, l'AFC-GE n'a pas procédé à la modification de la valeur des biens en usufruit, soit les parcelles n^{os} 5 _____, 6 _____ et 7 _____. Par la suite, lors du partage de la succession de Mme F _____, l'AFC-GE a fait parvenir aux héritiers de celle-ci un bordereau des droits d'enregistrement portant notamment sur la parcelle n° 14 _____, bordereau qui n'a pas été contesté. Or, d'après l'art. 52 al. 3 LIPP, c'est la valeur de succession retenue par le département pour la perception des droits d'enregistrement et de succession qui se substitue à la valeur d'estimation pour le reste de la période décennale. Ainsi, durant la période restante entre 2004 et 2012, c'est la valeur de succession qui a servi à la perception des droits d'enregistrement en 2010, fixée à la base du prix de CHF 499.- par m² par l'AFC-GE par référence au projet de vente précité, qui s'est substituée à la valeur d'estimation transmise aux héritiers le 20 novembre 2001. L'AFC-GE pouvait taxer la contribuable sur la base de cette valeur-là et procéder dès 2010 à une réévaluation des biens sur lesquels porte l'usufruit.

S'agissant de la suspension de l'adaptation de la valeur fiscale des biens en usufruit, celle-ci ne porte, à teneur de l'art. 52 al. 4 let. b LIPP, que sur le logement principal dans la mesure où celui-ci a été attribué en usufruit à la contribuable et aussi longtemps qu'elle continue à l'occuper, ce qui, en l'espèce, est le cas. Ainsi, la suspension susévoquée ne peut porter que sur la maison servant de logement principal de la contribuable, à l'exclusion du reste de la parcelle n° 5 _____ et des parcelles n^{os} 6 _____ et 7 _____.

Le grief de l'AFC-GE est fondé.

- 6) Pour les contribuables domiciliés en Suisse, les impôts sur la fortune et sur le revenu – centimes additionnels cantonaux et communaux compris – ne peuvent excéder au total 60 % du revenu net imposable. Toutefois, pour ce calcul, le rendement net de la fortune est fixé au moins à 1 % de la fortune nette (art. 60 al. 1 LIPP). S'il y a lieu à réduction, celle-ci est imputée sur les impôts sur la fortune, centimes additionnels cantonaux et communaux compris. L'État et les communes intéressées la supportent proportionnellement à leurs droits (al. 4).

En l'occurrence, le TAPI a appliqué par anticipation la procédure relative à la réduction de l'impôt confiscatoire, l'art. 60 LIPP étant entré en vigueur le 1^{er} janvier 2011 (art. 71 LIPP), et a jugé que le montant de CHF 4'637'440.- réduit de la fortune imposable de la contribuable devait y être réintégré. Aucune des parties n'ayant soulevé de griefs contre cette application anticipée ni conclu à ce

que la somme de CHF 4'637'440.- ne soit pas intégrée dans la fortune imposable de la contribuable pour calculer la quotité de l'impôt confiscatoire, le jugement du TAPI sera confirmé, étant précisé que le jugement du TAPI est conforme au droit en ce qu'il retient que c'est le montant d'impôt qui doit le cas échéant être adapté, et non l'assiette de celui-ci.

- 7) Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission partielle du recours de l'AFC-GE et au rejet de celui de la contribuable.

Le bordereau rectificatif du 3 décembre 2014 sera rétabli en ce qui concerne la *reformatio in pejus* de la taxation de la contribuable. La cause sera renvoyée à l'AFC-GE pour un nouveau calcul de la quotité de l'ICC 2010 dû en intégrant le montant de CHF 4'637'440.- dans la fortune imposable de la contribuable et en tenant compte de la suspension de l'adaptation de la valeur fiscale sur le logement principal de celle-ci.

- 8) Vu l'issue du litige un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la contribuable (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité réduite de procédure de CHF 500.- lui sera allouée, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevables les recours interjetés le 20 janvier 2017 par Madame A_____ et le 23 janvier 2017 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 19 décembre 2016 ;

au fond :

admet partiellement le recours interjeté le 23 janvier 2017 par l'administration fiscale cantonale ;

rétablit le bordereau rectificatif du 3 décembre 2014 en ce qui concerne la *reformatio in pejus* de la taxation de Madame A_____ relative aux impôts cantonaux et communaux 2010 ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision de taxation de Madame A_____ dans le sens des considérants ;

rejette le recours pour le surplus ;

rejette le recours interjeté le 20 janvier 2017 par Madame A_____ ;

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

alloue une indemnité réduite de procédure de CHF 500.- à Madame A_____ à la charge de l'État de Genève ;

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 Michel Lambelet, avocat de la contribuable, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Junod, présidente, Mme Krauskopf, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :