

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2403/2016-ICC

ATA/71/2018

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 23 janvier 2018**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Monsieur et Madame A \_\_\_\_\_**  
représentés par Me Philippe Cottier, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
4 mai 2017 (JTAPI/471/2017)**

---

## EN FAIT

- 1) Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) pour l'année 2009 de Monsieur et Madame A\_\_\_\_\_ (ci-après : les contribuables).

Monsieur A\_\_\_\_\_ a été associé avec son frère dans la société en nom collectif « B\_\_\_\_\_ » (ci-après : B\_\_\_\_\_), qui, en 2015, a été transformée en « C\_\_\_\_\_ ».

Professionnel de l'immobilier, l'intéressé était, en 2009, notamment propriétaire des immeubles genevois suivants :

- la parcelle n° 1\_\_\_\_\_ sise \_\_\_\_\_, route D\_\_\_\_\_, sur laquelle est construit un bâtiment (ci-après : l'immeuble de la route D\_\_\_\_\_) loué à une Étude d'avocats (ci-après : l'Étude) comportant cinq étages plus un attique. Au sous-sol, des places de parking sont louées à l'Étude, ainsi qu'à la E\_\_\_\_\_ (ci-après : E\_\_\_\_\_).
- un bâtiment administratif de six étages construit sur la parcelle n° 2\_\_\_\_\_, sise \_\_\_\_\_, rue F\_\_\_\_\_ (ci-après : l'immeuble de la rue F\_\_\_\_\_) et loué à l'État de Genève. Au sous-sol, des places de parc sont louées à des tiers.

- 2) Par bordereau d'ICC du 5 décembre 2014, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé les contribuables pour l'année 2009 en classant les deux biens susmentionnés dans la catégorie « immeubles locatifs ou loués ». Elle a arrêté la valeur fiscale des immeubles de la route D\_\_\_\_\_ et de la rue F\_\_\_\_\_ à respectivement CHF 83'616'703.- et CHF 7'137'545.-.

- 3) Le 22 décembre 2014, les contribuables ont formé réclamation contre ledit bordereau.

L'immeuble de la route D\_\_\_\_\_ était exclusivement loué par l'Étude, hormis des dépôts non significatifs loués par la E\_\_\_\_\_. Tous les associés ayant signé le contrat de bail, l'état locatif avait été capitalisé pour déterminer la valeur fiscale de l'immeuble. La question se posait de savoir si les associés devaient être considérés comme des entités indépendantes ou comme une seule entité, la méthode de valorisation de l'immeuble changeant suivant la réponse à cette question.

- 4) Le 6 mai 2016, l'AFC-GE a informé les contribuables qu'elle entendait rectifier la taxation 2009 en leur défaveur.

L'immeuble de la rue F\_\_\_\_\_ devait être considéré comme un immeuble locatif, soit un immeuble possédant plus de deux logements. L'AFC-GE envisageait de porter sa valeur de CHF 7'137'545.- à CHF 16'905'092.-. La valeur capitalisée de l'état locatif de CHF 1'806'036.-, au taux de 5,46 %, se montait à CHF 33'810'183.-. La part du contribuable, copropriétaire pour moitié de ce bien, se montait ainsi à CHF 16'905'092.-.

L'AFC-GE a accordé aux contribuables un délai de vingt jours pour faire valoir leur droit d'être entendus.

- 5) Le 24 mai 2016, les contribuables ont informé l'AFC-GE qu'ils n'avaient aucun commentaire à formuler.
- 6) Par décision du 8 juin 2016, l'AFC-GE a remis aux contribuables un bordereau de taxation rectificatif modifiant leur taxation dans le sens communiqué le 6 mai 2016.

Elle classait notamment les immeubles de la rue F\_\_\_\_\_ et de la route D\_\_\_\_\_ dans la catégorie des immeubles locatifs, sans modifier l'estimation de ce dernier. Était considéré comme locatif un immeuble possédant plus de deux locaux ; c'était le nombre de locaux qui était déterminant, non l'identité des locataires.

- 7) Par acte posté le 8 juillet 2016, les contribuables ont interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) contre cette décision en concluant à son annulation en tant qu'elle concernait les immeubles de la route D\_\_\_\_\_ et de la rue F\_\_\_\_\_, et à ce que ces biens soient évalués comme « immeubles loués / estimés ».

L'immeuble de la rue F\_\_\_\_\_ avait été financé et construit dans le cadre d'un partenariat privé-public conclu entre B\_\_\_\_\_ et l'État de Genève. Il en était résulté un bâtiment contenant un seul local commercial répondant aux besoins spécifiques des services de l'État de Genève et interdit au public. Depuis la prise de possession des locaux par l'État de Genève en 2003 et jusqu'en 2008, l'immeuble avait toujours été considéré par l'AFC-GE comme une seule unité commerciale et donc comme un immeuble « loué / estimé ». Les avenants au bail avaient été conclus pour l'ensemble de l'immeuble. Les avis de majoration de loyer concernaient également tout le bâtiment. De 2003 à 2008, c'était la valeur comptable de l'immeuble qui avait été prise en compte pour l'impôt sur la fortune des contribuables. Tel avait également été le cas lors de la taxation initiale 2009, datée du 5 décembre 2014.

La promotion menée sur l'immeuble de la route D\_\_\_\_\_ était identique à celle de l'immeuble de la rue F\_\_\_\_\_. Le bail avait été conclu par l'ensemble des associés de l'Étude, qui avaient conçu le bâtiment afin qu'il dégage « l'unité

d'une Étude intégrée ressentie par le client comme une seule entité juridique et économique ». Le bâtiment constituait un seul local commercial occupé par un seul locataire.

Partant, les deux immeubles ne devaient pas être rangés dans la rubrique « immeubles locatifs », mais être considérés comme des « immeubles loués / estimés ». Selon la circulaire fiscale interprofessionnelle 3/2016 du 5 juillet 2016 (ci-après : la circulaire 3/2016), l'utilisation effective n'était pas pertinente pour déterminer si un bien immobilier était locatif ou non. Dès l'instant où celui-ci comportait plus de deux unités, distinctes et séparées les unes des autres, même si elles étaient occupées par le propriétaire et sa famille, il était considéré comme un immeuble locatif.

Les deux immeubles en cause constituaient ainsi une seule unité locative du point de vue structurel, fonctionnel et spatial, et le même locataire respectif les occupait depuis leur construction. Les locataires s'étaient comportés comme des maîtres d'ouvrage et avaient financé une partie des aménagements intérieurs ; hormis les employés, personne ne pouvait accéder aux bâtiments.

Les contribuables ont notamment produit les baux des immeubles de la route D\_\_\_\_\_ et de la rue F\_\_\_\_\_, datés respectivement des 10 juin 2002 et 2 février 2001, qui concernaient des bureaux et des parkings.

8) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

En application du principe de la périodicité, les contribuables ne pouvaient se prévaloir du fait que, durant les exercices précédents, l'immeuble de la rue F\_\_\_\_\_ avait toujours été estimé comme immeuble locatif.

Les immeubles litigieux étaient propres à être loués, compte tenu de leur nature et de leur destination, peu importait le nombre et l'identité du ou des locataires les occupant. Ils avaient procuré des loyers importants durant l'année litigieuse et entraient dans la définition jurisprudentielle d'immeubles locatifs. L'on ne pouvait pas considérer qu'un bâtiment de plusieurs étages comprenant des dizaines de bureaux constituerait un seul et unique local commercial. La théorie de l'unité locative ne trouvait aucun fondement légal ni jurisprudentiel, la circulaire 3/2016 ne liant pas l'AFC-GE. Enfin, de toute manière, les immeubles en cause n'étaient pas loués à un seul locataire.

L'AFC-GE a joint l'état locatif 2009 des immeubles de la route D\_\_\_\_\_ et de la rue F\_\_\_\_\_, d'où il ressortait que le montant total des loyers des bureaux et des parkings était de respectivement CHF 4'565'472.- et CHF 1'806'038.-.

9) Par jugement du 4 mai 2017, le TAPI a admis partiellement le recours, en ce sens que la valeur fiscale de l'immeuble de la rue F\_\_\_\_\_ devait être arrêtée à CHF 16'538'791.21 au lieu de CHF 16'905'092.-.

Le TAPI n'était pas lié par la circulaire 3/2016 énonçant la notion d' « unité locative ».

Concernant l'immeuble de la rue F\_\_\_\_\_ et plus précisément le fait que ce dernier avait toujours été évalué par estimation, l'autorité n'était pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée, ce en application du principe d'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables et des périodes fiscales.

Les immeubles de la route D\_\_\_\_\_ et de la rue F\_\_\_\_\_ étaient loués respectivement depuis 2002 et 2001 et avaient généré, pour l'année 2009, des loyers de respectivement CHF 4'565'472.- et CHF 1'806'038.-, lesquels portaient à la fois sur des bureaux et des parkings. Ces deux immeubles, d'une hauteur de cinq étages plus attique, respectivement de six étages, disposaient, au vu de leur taille et de leur configuration, de la capacité objective d'être loués à deux ou plusieurs locataires. Le fait qu'ils ne seraient, par hypothèse, loués qu'à un seul locataire n'était en soi pas déterminant. Partant, il convenait de retenir qu'ils appartenaient à la catégorie des immeubles locatifs et devaient être évalués par capitalisation de leur état locatif.

- 10) Par acte déposé au greffe de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) le 8 juin 2017, les contribuables ont interjeté recours contre le jugement précité, concluant à son annulation et à ce que les immeubles de la rue F\_\_\_\_\_ et de la route D\_\_\_\_\_ soient qualifiés « d'immeubles loués / estimés ». Subsidiairement, ils ont conclu à ce que la valeur de l'immeuble de la rue F\_\_\_\_\_ ne soit pas évaluée à un montant supérieur à CHF 31'983'953.50, dont seulement le 50 % entrant dans la fortune des contribuables.

La jurisprudence n'avait jamais eu à trancher le cas d'une construction sur mesure, dont les plans et l'exécution étaient entièrement dictés par le locataire, qui occupait ensuite à long terme le bâtiment. L'immeuble de la rue F\_\_\_\_\_ ne pouvait être occupé par un autre locataire que l'État ; la destination de celui-ci selon le registre foncier était « administration publique » et le bail avait été conclu jusqu'en 2027. La location de cet immeuble à une pluralité de locataires (au moins trois selon la jurisprudence) n'aurait pu être envisagée que moyennant d'importants travaux d'aménagement (transformations et démolitions) et de « dépersonnalisation » des locaux, étant précisé que le coût de ceux-ci n'aurait pas pu être reporté sur les loyers payés par les éventuels locataires subséquents.

Une argumentation analogue valait pour l'immeuble de la route D\_\_\_\_\_.

Dès lors, il aurait fallu, à tout le moins, soustraire de la valeur obtenue par capitalisation les coûts des travaux susmentionnés puisque ce n'était que moyennant l'exécution de ceux-ci que l'immeuble aurait pu accueillir une pluralité

de locataires. Un tel exercice impliquant trop de variables, il convenait plutôt d'estimer les deux bâtiments en fonction notamment de leurs coûts de construction conformément à l'art. 7 let. e de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (aLIPP-III - D 3 13), en évitant ainsi une surestimation (par capitalisation d'un état locatif sans prise en compte des travaux nécessaires à la subdivision des espaces locatifs). Cette estimation ne sous-évaluait pour autant pas les bâtiments compte tenu de la haute personnalisation des immeubles en question se traduisant par un « rapport volume / coût de construction élevé ». Par ailleurs, la location à un locataire unique faisait courir un risque financier important au bailleur en cas d'insolvabilité du locataire, et la capitalisation, avec le même taux, d'un état locatif issu d'un seul locataire en lieu et place d'une pluralité de locataires, ne tenait pas compte de ce risque, ce qui était inéquitable.

Pour l'année fiscale 2009, le taux de capitalisation était de 5,46 % pour les « immeubles commerciaux et autres immeubles ». Selon le rapport d'activité de la législature 2010-2014, le taux de capitalisation pour l'année 2010 se basait sur dix transactions immobilières pour les immeubles commerciaux sis dans les zones 1 et 2 et onze transactions pour les autres zones. Eu égard aux conditions défavorables ayant régné sur le marché immobilier du 1<sup>er</sup> janvier 2008 au 30 juin 2009, il ne faisait pas de doute que le taux de capitalisation arrêté pour l'année fiscale 2009 se basait sur un nombre de transactions immobilières encore moins élevé. Une statistique basée sur un nombre aussi faible de transactions immobilières, ayant des conséquences financières aussi importantes, confinait à l'arbitraire : le taux de capitalisation ne pouvait pas être représentatif en se basant sur un nombre aussi faible de transactions, et le résultat obtenu était arbitraire en ne tenant pas compte de la situation géographique de l'immeuble.

Il était également arbitraire de capitaliser l'état locatif d'un immeuble, dont la destination était « administration publique », à l'aide d'un indice élaboré sur la base de transactions portant sur des surfaces commerciales. Si les cantons restaient libres dans une large mesure dans le mode d'estimation des immeubles sis sur leur territoire, ils ne pouvaient pas prévoir des règles d'évaluation tendant de manière générale à une sur- ou sous-estimation des immeubles.

Enfin, l'immeuble de la rue F\_\_\_\_\_ avait été construit sur une parcelle n'appartenant pas à B\_\_\_\_\_, mais grevée d'un droit de superficie distinct et permanent en sa faveur, dont la rente annuelle s'élevait à CHF 59'714.14. Si le bâtiment en question venait à être qualifié d'immeuble locatif, cette rente devait être déduite de l'état locatif de l'immeuble avant capitalisation de celui-ci selon le calcul suivant : « valeur de l'immeuble = [état locatif – rente du droit de superficie] / taux de capitalisation = [1'806'038 – 59'714] / 0.00546 = 31'983'953.50, dont seulement 50 % soit CHF 15'991'976.70 entrainé dans la fortune des contribuables ».

- 11) Le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 12) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La jurisprudence avait déjà eu, à diverses reprises, l'occasion de statuer sur la notion d'« immeuble locatif », lequel désignait, notamment, tout bien immobilier comportant plus de deux appartements ou deux locaux commerciaux, indifféremment de son type d'affectation, et pouvant objectivement être loué.

Il ne faisait aucun doute que les immeubles litigieux devaient être qualifiés d'immeubles locatifs. Si un immeuble constitué de quelques arcades commerciales et d'une majorité de parkings était qualifié comme tel, on ne voyait pas comment les deux immeubles des contribuables, constitués chacun de plusieurs étages avec des dizaines de bureaux loués d'une part, et de parkings loués d'autre part (d'ailleurs loués à d'autres personnes que le locataire principal), pourraient ne pas entrer dans la définition large donnée par la jurisprudence.

La théorie des contribuables quant à une prétendue « unité locative » ne reposait sur aucune base légale et était manifestement contraire à la jurisprudence.

S'il était vrai qu'à partir de l'année fiscale 2010 la méthode de capitalisation avait été affinée avec la prise en compte de taux différenciés selon les zones d'affectation, le Tribunal fédéral avait précisé que cela ne rendait pas l'ancien système arbitraire et ne permettait pas au contribuable de bénéficier avec effet rétroactif d'une modification législative, même plus favorable. Pour l'année fiscale 2009, l'AFC-GE était liée par le taux de capitalisation de 5,46 % applicable pour la catégorie des deux immeubles du contribuable (immeubles commerciaux et autres immeubles locatifs), taux qui correspondait à la réalité des transactions immobilières effectuées durant la période concernée pour des immeubles de même catégorie. En vertu des principes de légalité de l'imposition, d'égalité de traitement et de sécurité du droit, l'AFC-GE ne pouvait pas appliquer un autre taux, les contribuables ne démontrant par ailleurs pas en quoi ce taux aurait conduit à un résultat arbitraire.

Hormis le fait d'être destinés à l'origine principalement à un locataire déterminé (élément en soi non pertinent pour leur qualification), les deux immeubles en cause ne présentaient pas de caractère particulier ou extraordinaire (par ex. bâtiment classé, valeur historique exceptionnelle, loyers ne correspondant absolument pas aux prix habituels du marché) qui aurait pu motiver une demande de dérogation aux principes ordinaires d'estimation des immeubles locatifs.

Quand bien même l'AFC-GE n'était pas liée par les taxations des années antérieures, elle rappelait que la taxation de l'immeuble route D\_\_\_\_\_, en tant qu'immeuble locatif, n'avait jamais été contestée auparavant par les contribuables. Par rapport à l'immeuble de la rue F\_\_\_\_\_, il était vrai que l'AFC-GE avait par

erreur retenu la valeur déclarée par les contribuables au cours des périodes précédentes. Toutefois, compte tenu du patrimoine immobilier considérable du contribuable, l'autorité ne pouvait pas procéder chaque année à une vérification détaillée de chaque immeuble lui appartenant.

En conclusion, les deux immeubles litigieux ne pouvaient être estimés autrement que par capitalisation de leur état locatif annuel. Les calculs effectués par le TAPI devaient ainsi être confirmés.

La recevabilité de la conclusion subsidiaire des contribuables (à savoir que, pour l'immeuble de la rue F\_\_\_\_\_, il aurait fallu tenir compte de l'existence d'un droit de superficie et déduire de l'état locatif, avant capitalisation de celui-ci, la rente annuelle payée au propriétaire) paraissait douteuse, n'ayant pas fait l'objet du recours devant le TAPI.

- 13) Le 28 août 2017, les contribuables ont déposé des observations complémentaires.

Ils ne contestaient pas le caractère nouveau de la conclusion subsidiaire tendant à déduire de l'état locatif de l'immeuble de la rue F\_\_\_\_\_, avant capitalisation de celui-ci, la rente de superficie. Néanmoins, la chambre administrative appliquait le droit d'office et, si l'immeuble en question devait être qualifié d'immeuble locatif, le caractère légitime de la conclusion était si évident que l'AFC-GE ne tentait même pas d'en contester le bien-fondé.

- 14) Sur ce, 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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
- 2) Le litige porte sur l'ICC 2009.
- 3) a. Selon l'art. 72 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), 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.
- b. En l'espèce, le recours concernant la période fiscale 2009, l'ancien droit est ainsi applicable, en particulier l'aLIPP-III et son règlement d'exécution, soit le



règlement d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques, impôt sur la fortune du 19 décembre 2001 (aRIPP III - D 3 13.01).

- 4) Les contribuables contestent la manière dont les immeubles de la route D\_\_\_\_\_ et de la rue F\_\_\_\_\_ doivent être évalués dans leur fortune.
- 5) a. Selon l'art. 13 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), 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. 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 (ATF 134 II 207 consid. 3.6 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_874/2010 du 12 octobre 2011 consid. 3.1 et les références citées).

b. Le canton de Genève a concrétisé ces principes dans l'aLIPP-III. Les immeubles situés dans le canton sont estimés d'après l'art. 7 aLIPP-III, qui pose des principes d'évaluation différents selon le type d'immeuble considéré (immeuble locatif [let. a] ; immeuble servant exclusivement et directement à l'exploitation d'un commerce [let. b] ; immeuble servant à l'exploitation agricole et sylvicole [let. c] ; autres immeubles [let. d] ; etc.).

La valeur des immeubles locatifs est calculée en capitalisant l'état locatif annuel aux taux fixés chaque année par le Conseil d'État, sur proposition d'une commission d'experts composée paritairement de représentants de l'AFC-GE 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 (art. 7 let. a aLIPP-III). 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 (art. 7 let. b aLIPP-III). 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 (art. 7 let. e aLIPP-III).

c. Les taux de capitalisation applicables sont établis sur la base des transactions constatées sur le marché immobilier entre le 1<sup>er</sup> janvier de l'année précédant l'année fiscale et le 30 juin de l'année fiscale (art. 3 al. 1 aRIPP-III), sous réserve d'exceptions ne concernant pas le cas d'espèce (art. 3 al. 2 aRIPP-III). Les taux ainsi déterminés sont énoncés à l'art. 4 aRIPP-III pour chaque catégorie d'immeubles visée ; il est également tenu compte de l'âge des immeubles qui servent de logements (art. 4 let. a et b aRIPP-III).

Selon l'art. 4 aRIPP-III, pour l'année fiscale 2009, les taux de capitalisation des immeubles locatifs étaient les suivants : a) 4,96 % pour les immeubles de logements dont l'âge est inférieur à 20 ans au 31 décembre ou à la fin de l'assujettissement ; b) 6,37 % 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 ; c) 7,00 % pour les immeubles HBM, HLM, HCM, et HM ; d) 5,46 % pour les immeubles commerciaux et les autres immeubles locatifs.

- 6) Le Tribunal fédéral a admis que ces dispositions s'inséraient dans le cadre de l'art. 14 al. 1 LHID : le principe de la capitalisation de l'état locatif inscrit à l'art. 7 let. a aLIPP-III renvoie en effet à la valeur de rendement, tandis que la prise en considération, pour déterminer le taux de capitalisation applicable, des transactions constatées sur le marché ou de l'âge des logements (art. 7 let. a aLIPP-III en liaison avec l'art. 3 al. 1 et 4 let. a et b aRIPP-III) se réfère à des critères qui relèvent plus particulièrement de la valeur vénale. Le taux de capitalisation des immeubles locatifs est ainsi calculé, non pas de manière abstraite, mais en fonction des transactions réalisées durant une période donnée (ATF 134 II 207 consid. 3.8 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 4.4 ; 2C\_316/2010 du 29 juillet 2010 consid. 3.3 ; ATA/670/2014 du 26 août 2014 consid. 6a et les références citées).

Dans le cadre de procédures de masse telles que les taxations fiscales, des simplifications de procédure sont admissibles. Elles portent nécessairement atteinte aux particularités d'un cas individuel et de ce fait ne garantissent pas sans restriction l'égalité de traitement dans toute la mesure souhaitable (ATF 114 Ia 221 ; 123 II 9 du 13 février 1998, RDAF 1998 441 ; ATA/163/2010 du 9 mars 2010 consid. 4c).

Les méthodes d'estimation conduisent obligatoirement à une certaine globalisation et schématisation qui ne peuvent pas tenir compte de tous les aspects individuels. Cependant, un tel résultat est inévitable pour des raisons pratiques touchant également à l'économie de la taxation. Dans une certaine mesure, ce désavantage est aussi acceptable, même si, par-là, l'égalité de traitement ne peut pas être entièrement garantie. On considère qu'un résultat est insoutenable ou en

violation crasse de la loi si la valeur prise pour déterminer la valeur locative est plus élevée que le prix effectivement offert sur le marché (arrêt du Tribunal fédéral 2P.279/1999 du 3 novembre 2000, aussi publié in RF 56 [2001] p. 414, concernant une affaire schwytzoise. Dans ce canton, le revenu locatif ne se fondait pas sur les loyers effectivement perçus, mais était calculé en se basant sur la valeur estimée du bien concerné ; ATA/163/2010 précité consid. 4c).

7) a. En ce qui concerne la procédure d'estimation, l'évaluation des immeubles locatifs est faite par le contribuable lui-même, dans sa déclaration d'impôt (art. 9 al. 1 aLIPP-III). L'évaluation des autres immeubles est faite par des commissions d'experts et vaut pour une période de dix ans (art. 9 al. 2 aLIPP-III). Lorsque, pendant cette période décennale, 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 (art. 9 al. 3 aLIPP-III). Le Conseil d'État, comme le contribuable, ont, en tout temps, la faculté de faire procéder à de nouvelles estimations si des changements importants dans la valeur des immeubles le justifient (art. 9 al. 5 aLIPP-III).

b. Le contribuable n'a pas la faculté de substituer sa propre appréciation à celle de l'administration ou de la commission d'experts. Il doit au contraire, s'il considère que la valeur de son bien immobilier est mal estimée, former une demande de nouvelle estimation, conformément à l'art. 9 al. 5 aLIPP-III. Il est tenu de motiver sa requête et d'indiquer en quoi consistent les changements survenus dans la valeur de sa propriété (ATA/297/2015 du 24 mars 2015 consid. 8 et les références cités ; ATA/413/2012 du 3 juillet 2012 consid. 5b). 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 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/413/2012 précité consid. 5b ; ATA/422/2008 du 26 août 2008 ; 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, qui ne doivent pas avoir trait à la personne du contribuable (par ex. destruction d'une partie d'un bâtiment, déclassement d'un terrain ou transformation ensuite de phénomènes naturels). Tel n'est pas le cas des modifications conjoncturelles du marché immobilier (ATA/297/2015 précité ; ATA/618/2014 du 12 août 2014).

8) Selon l'ATA/477/2008 du 16 septembre 2008, confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_820/2008 du 23 avril 2009, l'immeuble locatif est une

construction comprenant plus de deux logements, par opposition à une villa, soit 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 la situation, de ses équipements et de son état par rapport à sa destination. 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. 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 loués. Il en va ainsi d'un bâtiment destiné – hormis trois arcades commerciales louées à des magasins – pour l'essentiel à du parking, si bien que sa valeur fiscale doit être déterminée par capitalisation de l'état locatif.

Au regard de la pratique de l'AFC-GE, « est réputé immeuble locatif, un bâtiment qui comprend plus de deux appartements loués (par opposition aux villas) » (Guide fiscal 2009, p. 43).

- 9) En l'espèce, les contribuables contestent la qualification en tant qu'« immeubles locatifs » de leurs biens et demandent qu'ils soient évalués en tant que biens « estimés /loués », soit en application de l'art. 7 let. e aLIPP-III.

Les deux immeubles litigieux comportent pour l'essentiel des bureaux et des places de stationnement ; ces locaux ont été loués en 2009 et le sont depuis 2002, respectivement 2001. Il est incontesté qu'il s'agit de locaux commerciaux (d'une hauteur de cinq étages plus attique, respectivement de six étages) disposant, au vu de leur surface totale et de la distribution de leurs pièces, de la capacité objective d'être loués. Au sens de la jurisprudence précitée, afin de qualifier un immeuble en tant qu'« immeuble locatif », l'usage qui en est réellement fait ou son type d'affectation n'est en soi pas déterminant. Le fait que l'immeuble ne serait, par hypothèse, pas loué ou loué qu'à un seul locataire n'est ainsi pas pertinent. Les immeubles litigieux comprennent de nombreux bureaux qui sont loués à différents services de l'État, respectivement à une Étude et se composent également de parkings souterrains, qui sont, eux aussi, loués (plusieurs d'entre eux, par ailleurs, à d'autres locataires que ceux occupant les bureaux).

Les immeubles de la route D\_\_\_\_\_ et de la rue F\_\_\_\_\_ constituent par conséquent des « immeubles commerciaux et autres immeubles locatifs » au sens des art. 7 let. a aLIPP-III et 4 let. d aRIPP-III précités. Partant, il convient de retenir que ces deux immeubles doivent, en principe, être évalués par capitalisation de leur état locatif, avec un taux de capitalisation de 5,46 %.

Les griefs des contribuables à cet égard doivent par conséquent être écartés.

- 10) De surcroît, comme mentionné plus haut, le contribuable qui veut contester ou solliciter une nouvelle évaluation de son bien dispose du droit de le faire par le dépôt, auprès de l'AFC-GE, d'une demande motivée ; le délai pour exercer ce

droit, à savoir le 31 décembre de l'année concernée, doit être respecté (ATA/297/2015 précité consid. 12c).

En l'occurrence, il n'est pas contesté que l'AFC-GE avait, avant 2009, toujours estimé l'immeuble de la route D\_\_\_\_\_ en tant qu'« immeuble locatif ». Si les contribuables avaient souhaité contester cette évaluation pour l'année 2009, ils auraient dû en faire la demande et interpellé l'AFC-GE avant le 31 décembre 2009, ce qu'ils n'ont pas fait.

Dès lors, leur droit de demander la réévaluation de l'immeuble de la route D\_\_\_\_\_ pour l'année 2009 s'était périmé au 31 décembre 2009.

- 11) Les recourants se plaignent également de la méthode d'estimation par capitalisation de l'état locatif, laquelle serait arbitraire.

Les immeubles litigieux, dont il vient d'être retenu qu'il s'agit d'« immeubles locatifs », doivent être évalués conformément aux principes évoqués plus haut. Tel a été le cas en l'espèce. En effet, ces biens ont été estimés d'après la méthode de calcul préconisée par le législateur et basée sur la capitalisation du rendement locatif, aux taux définis par la législation (cela selon un procédé considéré par la jurisprudence comme compatible avec le droit fédéral). Les contribuables n'allèguent pas une erreur de calcul ou que des faux paramètres auraient été pris en considération. La bonne méthode a ainsi été appliquée pour évaluer les biens des contribuables.

Leurs griefs à ce sujet doivent par conséquent être écartés.

- 12) Finalement, dans leur recours devant la chambre administrative, les recourants font valoir une conclusion subsidiaire concernant l'immeuble de la rue F\_\_\_\_\_, à savoir qu'il aurait fallu tenir compte de l'existence d'un droit de superficie et déduire de l'état locatif, avant capitalisation de celui-ci, la rente annuelle payée au propriétaire.
- 13) a. Selon l'art. 68 LPA, sauf exception prévue par la loi, le recourant peut invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuves nouveaux qui ne l'ont pas été dans les précédentes procédures. A contrario, cette disposition ne permet pas au recourant de prendre des conclusions qui n'auraient pas été formées devant l'autorité de première instance.
- b. L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/1155/2017 du 2 août 2017 consid. 3b ; ATA/907/2016 du 25 octobre 2016). N'est donc pas nouvelle une conclusion du recourant n'allant

pas, dans son résultat, au-delà de ce qui a été sollicité auparavant ou ne demandant pas autre chose (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_77/2013 du 6 mai 2013 consid. 1.3 ; 8C\_811/2012 du 4 mars 2013 consid. 4).

c. Conformément à l'art. 54 LPFisc, la chambre administrative peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, elle peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier. Il s'agit d'une norme spéciale qui déroge à la réglementation du pouvoir de décision régi par l'art. 69 al. 1 LPA. En effet, l'art. 54 LPFisc permet à la chambre administrative d'aller au-delà des conclusions des parties, éventuellement au désavantage du contribuable, indépendamment des motifs invoqués. Toutefois, la *reformatio in pejus*, comme la *reformatio in melius*, doivent respecter le cadre strict de l'objet du litige tel qu'il résulte des moyens soulevés par les parties (ATA/522/2017 précité consid. 2d ; ATA/56/2017 précité consid. 2d ; Benoît BOVAY, Procédure administrative, 2ème éd., 2015, p. 610-611).

- 14) En l'espèce, dans le recours déposé au TAPI, les contribuables ont conclu à l'annulation des paragraphes de la décision sur réclamation du 8 juin 2016 qualifiant d'« immeubles locatifs » les biens de la rue F\_\_\_\_\_ et de la route D\_\_\_\_\_, et à ce que la cause soit renvoyée à l'AFC-GE afin qu'elle évalue la valeur historique des immeubles en question conformément à l'art. 7 let. e aLIPP-III. C'est uniquement dans le recours devant la chambre de céans que les recourants demandent, en tant que conclusion subsidiaire, la prise en compte d'une rente de superficie qu'ils payent au propriétaire du terrain de la rue F\_\_\_\_\_, dans l'hypothèse où leurs conclusions principales seraient rejetées.

Même si les contribuables auraient pu attirer l'attention de l'AFC-GE ainsi que celle du TAPI sur le fait qu'ils n'étaient, et ne sont toujours, que superficiaires de la parcelle en question, en payant, à ce titre, une rente annuelle au propriétaire du terrain, il s'avère que leur conclusion subsidiaire ne va pas, dans son résultat, au-delà de ce qui a été sollicité devant l'instance précédente. En effet, ils ne requièrent pas autre chose et demandent toujours l'annulation de la décision de taxation concernant les immeubles de la rue F\_\_\_\_\_ et de la route D\_\_\_\_\_, et une nouvelle évaluation de la valeur de ces biens, conclusion qui englobe la prise en compte de la rente invoquée.

Par ailleurs, la chambre administrative, dans la mesure où la taxation n'est pas définitive, peut toujours faire usage de la faculté que lui octroie l'art. 54 LPFisc d'aller au-delà des conclusions des parties et de déterminer à nouveau tous les éléments imposables.

La conclusion des contribuables doit par conséquent être considérée comme recevable et devra être traitée par l'AFC-GE.

- 15) En conclusion, le jugement du TAPI est, concernant la qualification et la méthode d'évaluation des immeubles litigieux, conforme au droit et doit, sur ces points, être confirmé. En revanche, il sera partiellement annulé en ce qui concerne l'évaluation de l'immeuble de la rue F\_\_\_\_\_. Le dossier devra ainsi être retourné à l'AFC-GE pour examiner la mesure de la prise en compte, dans le calcul, de la rente de superficie versée par les recourants.
- 16) Compte tenu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis et la cause renvoyée à l'AFC-GE pour nouvelle décision dans le sens des considérants.
- 17) Vu l'issue du litige, un émolument réduit de CHF 1'000.-, sera mis à la charge conjointe et solidaire des contribuables qui n'obtiennent que partiellement gain de cause (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA), dès lors que l'admission partielle est due à un fait que les recourants auraient pu déjà alléguer devant le TAPI.

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 8 juin 2017 par Monsieur et Madame A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 mai 2017 ;

**au fond :**

l'admet partiellement ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 mai 2017 en ce qui concerne l'évaluation de l'immeuble de la rue F\_\_\_\_\_;

le confirme pour le surplus ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision de taxation ICC 2009 au sens des considérants ;

met à la charge de Monsieur et Madame A\_\_\_\_\_, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'000.- ;

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 Philippe Cottier, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : M. Verniory, président, Mmes Krauskopf et Payot Zen-Ruffinen, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

A. Piguet Maystre

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :