

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4360/2016-ICCIFD

ATA/127/2018

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 6 février 2018

4^{ème} section

dans la cause

Madame A_____

représentée par Lambelet & Associés SA, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
3 avril 2017 (JTAPI/339/2017)**

EN FAIT

- 1) Le litige concerne la taxation 2015 de Madame A_____, veuve de feu M. B_____, décédé le _____ 2011.
- 2) Au décès de son époux, Mme A_____, instituée unique héritière de ce dernier, a obtenu la propriété de l'immeuble sis _____, chemin C_____ à Bernex, dont ils étaient auparavant copropriétaires.
- 3) Jusqu'en 2014, l'immeuble a été estimé fiscalement à CHF 786'000.-.
- 4) Par bordereaux d'impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) et d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) du 4 août 2015, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a arrêté la valeur fiscale de l'immeuble à CHF 1'054'500.-.
- 5) Le 29 août 2016, la contribuable a formé réclamation contre lesdits bordereaux, concluant à leur modification.

Comme pour les années précédentes, elle avait déclaré l'immeuble qu'elle occupait personnellement pour une valeur fiscale de CHF 786'000.-. L'AFC-GE n'avait pas retenu ce montant et elle n'en comprenait pas la raison.

- 6) Dans son complément de réclamation, la contribuable soulève que le procès-verbal d'inventaire établi par l'AFC-GE le 8 décembre 2011 à la suite du décès de son époux retenait une valeur fiscale de l'immeuble de CHF 786'000.-, valeur sur laquelle elle avait par ailleurs été taxée jusqu'en 2014. Alors même que la situation n'avait pas évolué, l'AFC-GE avait porté cette valeur à CHF 1'054'500.-, avant abattement. Or, la valeur de l'immeuble devait être celle qui prévalait avant le décès de son époux, dans la mesure où il s'agissait du domicile conjugal commun et qu'il lui avait été transmis en sa qualité de conjoint survivant.
- 7) Par décisions sur réclamation du 23 novembre 2016, l'AFC-GE a maintenu son estimation fiscale.

En cas de succession, la valeur fixée par l'AFC-GE pour la perception des droits de succession, soit CHF 1'054'500.-, se substituait à la valeur fiscale. La période décennale pendant laquelle cette mesure était suspendue ayant pris fin le 31 décembre 2014, il était correct d'adapter la valeur fiscale pour l'imposition 2015.

- 8) Par acte déposé au greffe du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) le 19 décembre 2016, la contribuable a interjeté recours contre

les décisions précitées, concluant à ce que les bordereaux de taxation rectifiés soient déclarés nuls et à ce que l'AFC-GE en émette de nouveaux.

La loi sur les estimations fiscales de certains immeubles du 28 août 2014 (LEFI - D 3 10), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2015, soit postérieurement à la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), primait sur celle-ci, de sorte que la valeur fiscale de CHF 786'000.- prévalant au 31 décembre 2014 devait être prolongée jusqu'en 2018.

L'AFC-GE avait également omis de prendre en compte l'impôt immobilier complémentaire (ci-après : IIC) au titre de frais d'entretien déductibles, en plus des frais effectifs retenus. Il convenait par conséquent d'ajouter une déduction de CHF 786.- (CHF 786'000.- x 1 ‰) ou CHF 1'054.50 (CHF 1'054'500 x 1 ‰) selon l'estimation qui serait faite de l'immeuble.

- 9) L'AFC-GE s'en est rapportée à justice concernant la valeur fiscale à prendre en compte pour l'immeuble.

Ce dernier avait été réévalué au moment du décès de feu B_____ à CHF 1'323'000.-. Appartenant en copropriété aux époux, l'estimation successorale totale s'élevait à CHF 1'054'500.-, soit CHF 661'500.- s'agissant de la part du de cujus (CHF 1'323'000.- / 2), majorée de la part de la contribuable retenue à sa valeur d'origine à CHF 393'000.- (CHF 786'000.- / 2).

L'AFC-GE s'engageait à admettre en déduction l'IIC au titre de frais d'entretien immobilier, dont le montant dépendrait de la valeur de l'immeuble qui serait fixée par le TAPI dans son jugement.

- 10) Par jugement du 3 avril 2017, le TAPI a admis partiellement le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE afin qu'elle recalcule le montant de l'IIC déductible sur la base d'une valeur fiscale de l'immeuble de CHF 1'054'500.-.

L'immeuble litigieux entrait dans la catégorie des « autres immeubles » dont l'estimation était prévue par l'art. 50 let. e LIPP.

Au décès de feu B_____ en 2011, sa part de copropriété de l'immeuble – estimée à CHF 393'000.- jusqu'à alors – avait été réévaluée à CHF 661'500.-, portant la valeur totale de l'immeuble à CHF 1'054'000.- (CHF 661'500.- + CHF 393'000.-). Conformément à l'art. 52 al. 4 let. b LIPP, l'application de cette nouvelle estimation avait été suspendue jusqu'au 31 décembre 2014, soit jusqu'à la fin de la période décennale (2005-2014).

La prorogation de la valeur d'estimation jusqu'au 31 décembre 2018 ne reconduisait pas la suspension de la valeur d'estimation, la LEFI faisant exclusivement référence à la « durée de validité des estimations de la valeur fiscale des immeubles visées à l'art. 50 let. b à e LIPP » sans évoquer le cas de

suspension de l'estimation de l'art. 52 al. 3 let. b LIPP. Les travaux préparatoires du Grand Conseil ne mentionnaient pas non plus la possibilité de prolonger ladite suspension. D'après une interprétation tant littéraire qu'historique de la LEFI, son unique but était de donner du temps aux autorités genevoises pour réévaluer le parc immobilier et non pas de prolonger la suspension de l'application de la valeur d'estimation successorale d'un immeuble.

Il était explicitement inscrit à l'art. 1 LEFI que la valeur fiscale actuelle des immeubles au 31 décembre 2014 n'était reconduite jusqu'au 31 décembre 2018 que dans le cas où il n'existait pas de nouvelle estimation par la commission d'experts. Or, une nouvelle estimation avait été effectuée par les services de l'AFC-GE, laquelle se substituait, au terme de l'art. 52 al. 3 LIPP, à la valeur d'estimation originelle.

Par conséquent, la valeur fiscale qui devait être appliquée à l'immeuble à partir du 1^{er} janvier 2015 était celle retenue lors de l'estimation successorale, soit CHF 1'054'500.-.

- 11) Par acte déposé au greffe de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) le 8 mai 2017, la contribuable a interjeté recours contre le jugement précité, concluant à son annulation.

Les services de l'AFC-GE n'étaient pas une commission d'experts au sens des art. 52 et 54 LIPP. L'art. 1 LEFI ne contenait aucune mention selon laquelle la valeur fiscale des immeubles ne devait être reconduite jusqu'au 31 décembre 2018 que dans les cas où il n'existait pas de nouvelle estimation par la commission d'experts. Au contraire, ladite loi prévoyait que la valeur fiscale dite « actuelle », soit celle qui prévalait au 31 décembre 2014, était reconduite dans tous les cas et sans aucune exception jusqu'au 31 décembre 2018. Cette dernière comprenant, le cas échéant, les majorations des anciennes LEFI. La valeur au 31 décembre 2014 du bien litigieux était de CHF 786'000.- avant abattement, et ne pouvait être différente au 31 décembre 2015.

Contrairement à l'aLEFI du 14 janvier 1993, la nouvelle LEFI ne contenait aucune clause d'exception. Il fallait appliquer l'adage « *lex posterior derogat priori* » et par conséquent que la LEFI, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2015, était postérieure à la LIPP ainsi qu'une *lex specialis* par rapport à l'art. 50 LIPP. La LEFI prévoyait que la valeur qui prévalait au 31 décembre 2014 était reconduite jusqu'au 31 décembre 2018 sans nouvelle estimation. Cette loi devait primer la LIPP (comme cela avait déjà été le cas pour les aLEFI de 2005 et de 2012) en ce qui concernait l'estimation de certains biens immobiliers, soit les biens visés à l'art. 50 let. b à e LIPP, sans qu'il n'y avait besoin de recourir à une quelconque interprétation du texte de la loi, celui-ci étant clair.

Dès lors, la valeur de l'immeuble prévalant au 31 décembre 2014 étant de CHF 786'000.-, c'était ce montant qui devait être retenu dans la taxation 2015 de la contribuable, la LEFI prévoyant une reconduction de cette valeur jusqu'en 2018.

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

Quand bien même la contribuable arrivait à la conclusion que le texte de la LEFI ne nécessitait aucune interprétation, elle en tirait elle-même des éléments qui en ressortaient pas, notamment en indiquant que l'art. 2 aLEFI (de 1993) contenait une clause d'exception, ce qui n'était plus le cas aujourd'hui.

Cette exception ne concernait que la majoration de 20 % mentionnée à l'art. 1 aLEFI, laquelle ne devait pas s'appliquer aux valeurs fiscales ayant déjà subi une nouvelle estimation pendant la période décennale précédente. Cette exception n'avait pas lieu d'exister dans la loi actuelle, aucune majoration linéaire de 20 % n'ayant été décidée par le Grand Conseil dans le cadre de la période décennale 2005-2014.

L'analyse du TAPI était fondée sur le texte de la loi et la référence aux travaux préparatoires ne faisait que confirmer sa conclusion.

- 14) La contribuable n'ayant pas souhaité répliquer, 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'évaluation de l'immeuble de la recourante pour l'année fiscale 2015.

Il sied de préciser que l'objet du litige ne concerne que la part de copropriété de feu B_____, puisque seule cette dernière a été réévaluée à CHF 661'500.- (CHF 1'323'000.- / 2), celle de la contribuable, déjà propriétaire par moitié du bien immobilier, restant fixée à CHF 393'000.- (CHF 786'000.- / 2). Cette évaluation a porté la valeur totale de l'immeuble à CHF 1'054'000.- (CHF 661'500.- + CHF 393'000.-).

- 3) La recourante fait grief au TAPI d'avoir fixé le terme de la période décennale au 31 décembre 2014 et appliqué la valeur successorale de l'immeuble à partir du 1^{er} janvier 2015, alors même que la LEFI prorogeait la durée de ladite période jusqu'au 31 décembre 2018.
- 4) a. La loi 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. 1 LHID).

L'art. 2 al. 1 let. a LHID prévoit que les cantons doivent prélever un impôt sur la fortune des personnes physiques. L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 13 al. 1 LHID).

Selon l'art. 14 al. 1 LHID, la fortune est estimée à la valeur vénale. Toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée.

b. Un impôt sur la fortune est perçu, chaque année, dans le canton de Genève (art. 1 let. a ch. 3 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 - LCP - D 3 05). L'impôt sur la fortune est régi par la LIPP, en particulier aux art. 46 à 60 LIPP, lesquels forment le chapitre IV.

L'art. 46 LIPP précise que cet impôt a pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales. Selon l'art. 47 al. 1 let. a LIPP, les immeubles sont soumis à l'impôt sur la fortune. Aux termes de l'art. 49 LIPP, l'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (al. 1). La fortune est estimée, en général, à la valeur vénale.

L'art. 50 LIPP précise les principes selon lesquels est faite l'évaluation des immeubles situés dans le canton. Sont décrits les principes d'évaluation applicables aux immeubles locatifs (let. a), aux immeubles servant à l'exploitation d'un commerce ou d'une industrie (let. b), à l'exploitation agricole et sylvicole (let. c), aux terrains improductifs ou à bâtir (let. d) et enfin aux autres immeubles, notamment les villas, qui 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).

L'art. 52 let. b LIPP, portant le titre « immeubles estimés », prévoit que l'évaluation des « autres immeubles » est faite par des commissions d'experts et vaut pour une période décennale (al. 2). Lorsque pendant cette période, un

immeuble est aliéné à titre onéreux ou 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).

L'art. 52 al. 4 LIPP prévoit que pour le reste de la période décennale, l'adaptation de la valeur d'estimation selon l'al. 3 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 (let. b).

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. 52 al. 5 LIPP).

c. L'expertise mentionnée à l'art. 52 al. 2 LIPP, 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'aux 31 décembre 1984, 1994, 2004 et 2012, les estimations étant, jusqu'en 2004, majorées de 20 % à chaque décennie (ATA/422/2008 du 26 août 2008 consid. 5b et les références citées).

En effet, en 1974, lorsque la période décennale 1965-1974 approchait de son échéance, le Grand Conseil, après avoir considéré l'évolution de la situation du parc immobilier genevois et les ressources importantes nécessaires pour procéder à une nouvelle estimation générale, a décidé de renoncer à une expertise générale et de reconduire simplement les estimations existantes pour une nouvelle période décennale, en les majorant de 20 %, sauf pour les immeubles dont l'estimation fiscale avait été fixée ou modifiée durant la période décennale touchant à son terme (loi prorogeant jusqu'à fin décembre la durée de validité des estimations fiscales actuelles de certains immeubles du 21 mars 1974). Pour la nouvelle période décennale 1985-1994, puis celle de 1995-2004, le Grand Conseil, retenant les mêmes considérations qu'en 1974, a décrété chaque fois une nouvelle majoration linéaire de 20 %, sauf pour les immeubles dont l'estimation fiscale avait été fixée ou modifiée durant la période décennale touchant à son terme (anciennes LEFI du 12 mars 1981 et du 14 janvier 1993 - Rapport du Grand Conseil PL 11397-A du 29 avril 2014, p. 2 ss).

Dans le cadre de la période décennale 2005-2014, le Grand Conseil a, en 2004, prorogé une première fois sans majoration les valeurs fiscales déterminantes au 31 décembre 2004 pour une période écourtée de trois ans, soit jusqu'au 31 décembre 2007 (aLEFI du 19 novembre 2004). Considérant l'envergure de la nouvelle estimation du parc immobilier à mettre en place, le Grand Conseil a, en

2007, décidé de proroger une seconde fois, sans aucune majoration, les valeurs fiscales déterminantes au 31 décembre 2007 pour une période écourtée cette fois-ci de cinq ans, soit jusqu'au 31 décembre 2012 (aLEFI du 30 novembre 2007 - loi 10060).

Le 29 novembre 2012, le Grand Conseil a prorogé les valeurs fiscales des immeubles pour une nouvelle période écourtée de deux ans, soit jusqu'en 2014 (Rapport du Grand Conseil PL 11020-A du 13 novembre 2012 ; art. 1 aLEFI du 29 novembre 2012).

Le Grand Conseil a adopté, le 24 août 2014, la nouvelle LEFI, qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2015, abrogeant ainsi l'aLEFI du 29 novembre 2012 (art. 3 LEFI).

À teneur de l'art. 1 LEFI, la durée de validité des estimations de la valeur fiscale des immeubles visés à l'art. 50 let. b à e LIPP est prorogée jusqu'au 31 décembre 2018 ; est reconduite jusqu'à cette date la valeur fiscale actuelle de ces immeubles au 31 décembre 2014, sans nouvelle estimation de la commission d'experts.

D'après l'art. 2 LEFI, la valeur fiscale actuelle au sens de l'art. 1 LEFI est celle qui est déterminante au 31 décembre 2014. Elle comprend, le cas échéant, la majoration prévue par la loi prorogeant jusqu'à fin décembre 1984 la durée de validité des estimations actuelles de certains immeubles, du 21 mars 1974, et celles figurant dans les lois sur les estimations fiscales de certains immeubles, du 12 mars 1981 et du 14 janvier 1993.

Se pose ainsi la question de savoir si la LEFI prolonge la suspension de l'adaptation de la valeur d'estimation en cas de succession, au sens de l'art. 52 al. 4 let. b LIPP.

- 5) a. La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme au regard notamment de la volonté du législateur, telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, en particulier de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique ; ATF 141 II 280 consid. 6.1 ; 140 II 202 consid. 5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_961/2016 du 30 mars 2017 consid. 4.1). Le juge ne privilégie aucune méthode d'interprétation, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme ; il ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste (ATF 135 II 243 consid. 4.1 ; 133 III 175

consid. 3.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_102/2016 du 20 décembre 2016 consid. 2.3).

b. L'interprétation de la loi peut conduire à la constatation d'une lacune. Une lacune authentique (ou proprement dite) suppose que le législateur s'est abstenu de régler un point qu'il aurait dû fixer et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi. Une telle lacune peut être occulte, lorsque le législateur a omis d'adjoindre à une règle conçue de façon générale la restriction ou la précision que son sens et son but, ou celui d'une autre norme, imposaient dans certains cas, à savoir lorsque le silence de la loi est contraire à son économie (ATF 139 I 57 consid. 5.2 ; 135 IV 133 consid. 2.4). En revanche, si le législateur a volontairement renoncé à codifier une situation qui n'appelait pas nécessairement une intervention de sa part, son inaction équivaut à un silence qualifié (ATF 132 III 470 consid. 5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 4A_41/2014 du 20 mai 2014 consid. 4.2). Quant à la lacune improprement dite, elle se caractérise par le fait que la loi offre certes une réponse, mais que celle-ci est insatisfaisante. Seule l'existence d'une lacune proprement dite, apparente ou occulte, appelle l'intervention du juge, dans la mesure où il lui est en principe interdit, en application du principe de la séparation des pouvoirs, de corriger les lacunes improprement dites (ATF 139 I 57 consid. 5.2 ; 131 II 562 consid. 3.5).

c. Bien que les travaux préparatoires ne lient pas le juge, ils ne sont pas dénués d'intérêt et peuvent s'avérer utiles pour dégager le sens d'une norme (ATF 135 II 78 consid. 2.2 ; 119 II 183 consid. 4b ; ATA/1384/2017 du 10 octobre 2017 consid. 11a et les références citées). Ils ne seront toutefois pris en considération que s'ils donnent une réponse claire à une disposition légale ambiguë et qu'ils trouvent expression dans le texte de la loi (ATF 124 III 126 consid. 1b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_939/2011 du 7 août 2012 consid. 4 ; ATA/1384/2017 précité consid. 11a et les références citées).

d. Le juge est en principe lié par un texte clair et sans équivoque. Ce principe n'est toutefois pas absolu, dès lors que le texte d'une norme peut ne pas correspondre à son sens véritable. L'autorité qui applique le droit ne peut ainsi s'en écarter que s'il existe des motifs sérieux de penser que sa lettre ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée. De tels motifs sérieux peuvent résulter des travaux préparatoires, du fondement et du but de la prescription en cause, de même que de sa relation avec d'autres dispositions (ATF 138 II 557 consid. 7.1 ; 138 V 445 consid. 5.1). En dehors du cadre ainsi défini, des considérations fondées sur le droit désirable ne permettent pas de s'écarter du texte clair de la loi, surtout si elle est récente (ATF 118 II 333 consid. 3e ; ATA/1384/2017 précité consid. 11b).

e. Les normes fiscales sont soumises aux mêmes règles d'interprétation que les autres domaines du droit administratif. Le juge doit toutefois faire preuve d'une certaine circonspection lorsqu'il procède à leur interprétation, afin de respecter les

impératifs propres à la portée particulière que revêt le principe de la légalité dans ce domaine (ATF 131 II 562 consid. 3.4 ; ATA/1384/2017 précité consid. 11c). Il s'agit, en particulier, d'éviter que soient créés, par le biais d'une interprétation extensive, de nouveaux cas d'assujettissement, de nouvelles matières imposables ou de nouveaux faits générateurs d'imposition (ATF 131 II 562 consid. 3.4). Dès lors, les états de fait non visés par la loi ne peuvent être imposés, même s'ils découlent d'un oubli du législateur. L'interprétation par analogie, selon laquelle la loi doit s'appliquer aussi aux états de fait comparables à ceux que la loi fiscale appréhende, n'est pas non plus admise en droit fiscal (ATA/1384/2017 précité consid. 11c ; Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4^{ème} éd., 2012, n. 10).

- 6) On parle de conflit de normes lorsque plusieurs règles de droit sont susceptibles de s'appliquer à un état de fait donné, avec des conséquences juridiques différentes voire contradictoires (ATF 135 V 80 consid. 2.1 ; Ernst A. KRAMER, *Juristische Methodenlehre*, 4^{ème} éd., 2013, p. 111 s.).

Trois règles classiques principales s'appliquent en cas de conflit de normes : *lex superior derogat inferiori* (la norme supérieure prime la norme inférieure), *lex specialis derogat generali* (la norme spéciale prime la norme générale), et *lex posterior derogat anteriori* (la norme postérieure prime la norme antérieure) (ATA/50/2016 du 19 janvier 2016 consid. 6a ; ATA/1000/2014 du 16 décembre 2014 consid. 11).

La primauté du droit supérieur découle du principe de la hiérarchie des normes (arrêt du Tribunal fédéral 2C_736/2010 du 23 février 2012 consid. 6.3). Il en découle que cette règle de conflits de norme, même si elle n'est pas absolue en Suisse, prévaut sur les deux autres (Bernd RÜTHERS/Christian FISCHER/Axel BIRK, *Rechtstheorie mit juristischer Methodenlehre*, 7^{ème} éd., 2013, n. 773). Il n'existe en revanche entre les principes *lex specialis derogat generali* et *lex posterior derogat anteriori* pas de hiérarchie stricte (ATF 134 II 329 consid. 5.2). Il est néanmoins incontesté que le rapport de spécialité entre deux normes n'est pas toujours facile à déterminer, et qu'il doit le cas échéant être dégagé selon les règles classiques de l'interprétation juridique (ATA/1000/2014 précité consid. 11c ; Peter FORSTMOSER/Hans-Ueli VOGT, *Einführung in das Recht*, 5^{ème} éd., 2012, n. 279 ; Bernd RÜTHERS/Christian FISCHER/Axel BIRK, *op. cit.*, n. 771). Par ailleurs, si la question du caractère postérieur d'une norme par rapport à une autre est généralement plus facile à établir, il n'en est pas moins nécessaire de se demander le cas échéant si le nouveau droit visait bien à matériellement « abroger » l'ancien (ATA/1000/2014 précité consid. 11c ; Peter FORSTMOSER/Hans-Ueli VOGT, *op. cit.*, n. 282 ; Hansjörg SEILER, *Einführung in das Recht*, 3^{ème} éd., 2009, n. 17.4.6.2).

- 7) a. En l'espèce, l'immeuble litigieux entre dans la catégorie des « autres immeubles » dont l'estimation est prévue par l'art. 50 let. e LIPP, ce qui n'est pas contesté par les parties.

b. Au décès de feu B_____ en 2011, sa part de copropriété de l'immeuble – estimée à CHF 393'000.- jusqu'alors – a été réévaluée à CHF 661'500.-, portant la valeur totale de l'immeuble à CHF 1'054'000.- (CHF 661'500 + CHF 393'000.-). En principe, cette valeur de succession se substitue à la valeur d'estimation qui prévalait jusqu'à alors, sauf dans les cas prévus à l'art. 52 al. 4 LIPP, notamment lorsque le logement principal de la personne décédée est attribué en propriété à un héritier qui faisait mésange commun avec elle, tant que cet héritier continue à occuper personnellement le logement comme résidence principale. Dans ce cas, l'adaptation de la valeur d'estimation est suspendue jusqu'à la fin de la période décennale (1^{er} janvier 2005-31 décembre 2014).

c. La LEFI prévoit une prorogation jusqu'au 31 décembre 2018 de « la valeur fiscale actuelle » des immeubles, soit « celle qui est déterminante au 31 décembre 2014 » (art. 1 et 2 LEFI).

D'après une interprétation littérale, il ressort du texte de la loi que la valeur de l'immeuble à prendre en compte est donc celle « au 31 décembre 2014 ». Or, à cette date l'immeuble de la recourante était estimé à CHF 786'000.-, la valeur de CHF 1'054'000.- étant suspendue jusqu'à la fin de la période décennale, soit jusqu'au 31 décembre 2014 inclus.

Il ne ressort pas du texte clair de la loi que la volonté de la LEFI était de ne pas reconduire la suspension de la valeur d'estimation visée par l'art. 52 al. 4 LIPP. Le fait que l'art. 1 LEFI ne fait référence qu'à la « durée de validité des estimations de la valeur fiscale des immeubles visées à l'art. 50 let. b à e LIPP » sans évoquer les cas de suspension de l'estimation de l'art. 52 al. 4 LIPP n'y change rien. En effet, les immeubles visés à l'art. 50 let. b à e LIPP sont les mêmes que ceux visés par l'art. 52 al. 2 à 6 LIPP, donc également ceux concernés par la suspension de l'al. 4, cette disposition concernant, de manière générale, la procédure d'estimation à appliquer aux immeubles en question.

d. Une interprétation historique des travaux préparatoires du Grand Conseil ne conduit pas à un autre résultat. Au contraire, il en apparaît une volonté ambiguë concernant la question de la prolongation ou non, par le biais de la LEFI, de la suspension visée à l'art. 52 al. 4 LIPP, au-delà de la période décennale.

En effet, dans l'exposé des motifs du projet de l'aLEFI (entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2005 et instaurant la première prorogation de trois ans de la durée de validité des estimations de la valeur fiscale des immeubles, soit dès le 31 décembre 2004 [valeur fiscale déterminante au sens de l'art. 2 aLEFI] au 31 décembre 2007), le Grand Conseil déclarait que « les valeurs fiscales au 31 décembre 2004 seraient donc conservées sans changement, jusqu'au 31 décembre 2007 [...], sous réserve naturellement d'une modification de l'estimation entre-temps suite en particulier à une aliénation, une succession ou des travaux importants. À cet égard, il convient de rappeler que la suspension

d'une telle adaptation prévue à l'art. 9 al. 4 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (aLIPP-III - D 3 13), [correspondant à l'actuel art. 52 al. 4 LIPP] dans certains cas d'aliénation ou de succession ne peut plus durer au-delà de la période décennale suivante (durée de dix-neuf ans au maximum), de façon à permettre que les circonstances faisant apparaître la valeur réelle de certains bien immobiliers puissent tout de même donner lieu à une adaptation de leur estimation dans un délai raisonnable » (exposé des motifs du PL 9360 du 28 septembre 2004 p. 5-6).

Le Grand Conseil estimait donc que la valeur de succession d'un immeuble pouvait rester suspendue pour une durée maximale de dix-neuf ans et que la suspension pouvait pas conséquent empiéter sur la période décennale suivante.

Toutefois, la lecture des travaux préparatoires de l'aLEFI (entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2013 et prorogeant de deux ans la durée de validité des estimations de la valeur fiscale des immeubles, soit dès le 31 décembre 2012 [valeur fiscale déterminante au sens de l'art. 2 aLEFI] au 31 décembre 2014) dégage une volonté opposée.

En effet, dans la discussion du projet de loi initial (lequel prévoyait une majoration de 20 % de la valeur fiscale des immeubles sauf exceptions prévues à l'art. 3 aLEFI), l'art. 3 let. d énonçait que la majoration ne s'appliquerait pas aux valeurs fiscales actuelles « adaptées ou dont l'adaptation avait été suspendue pour le reste de la période décennale (art. 52 al. 3 et 4 LIPP), pour les aliénations ou les dévolutions pour cause de mort survenues après le 31 décembre 2004 ». Dans l'exposé des motifs de ce texte de loi, le Grand Conseil indiquait que « l'art. 52 al. 4 LIPP prévoit certaines situations pour lesquelles l'adaptation de la valeur d'estimation à la valeur d'aliénation ou à la valeur de succession est suspendue pour le reste de la période décennale. Étant donné que la présente prorogation des estimations a lieu au cours de la période décennale 2005-2014, cette let. d [de l'art. 3 aLEFI], dans sa deuxième hypothèse, prévoit que ces cas de figure, continuent à bénéficier, conformément à la LIPP, de la valeur fiscale déterminante au 31 décembre 2012 sans majoration. Toutefois, à la fin de la suspension, que ce soit parce que les conditions pour en bénéficier ne sont plus réalisées ou au plus tard à la fin de la période décennale 2005-2014 (donc dès le 1^{er} janvier 2015), la valeur d'aliénation ou la valeur de succession mise jusque-là en suspens deviendra d'office, conformément à la systématique de la LIPP, nouvelle valeur fiscale en principe jusqu'au 31 décembre 2016 » (la loi 11020 finalement adoptée par le Grand Conseil n'allant que jusqu'au 31 décembre 2014 - exposé des motifs du PL 11020 du 29 août 2012 p. 9).

Par conséquent, l'analyse des travaux préparatoires des différentes LEFI ne permet pas de déterminer une volonté clairement définie concernant la prorogation de la suspension de la valeur de succession des immeubles au-delà de

la période décennale prévue par la LIPP. Il est par conséquent impossible, en se basant sur une interprétation historique, de dégager le sens véritable de la norme.

e. Enfin, s'il est vrai que le but de la LEFI est de donner du temps aux autorités genevoises pour réévaluer le parc immobilier, les législations (LEFI) successives visent, aux dires du Grand Conseil, à « maintenir le système actuel aussi longtemps que les nouvelles valeurs ne sont pas déterminées » (Rapport du Grand Conseil PL 11397-A p. 3).

f. Au vu de ce qui précède, le législateur s'est abstenu de régler un point qu'il aurait dû fixer, étant donné qu'aucune solution claire n'émane ni d'une interprétation systématique (relation de la LEFI avec la LIPP) ni d'une interprétation historique ou encore téléologique de la LEFI. Il s'agit d'une lacune que le juge peut combler, tout en restant toujours lié par un texte clair et sans équivoque de la loi et ne pouvant s'en écarter que s'il existe des motifs sérieux de penser que sa lettre ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée.

Il convient dès lors de faire prévaloir l'interprétation littérale de la LEFI, qui est d'ailleurs une *lex specialis* ainsi qu'une norme postérieure par rapport à la LIPP. Par conséquent, la valeur fiscale qui doit être appliquée à l'immeuble à partir du 1^{er} janvier 2015 est celle qui était déterminante au 31 décembre 2014, soit CHF 786'000.-.

g. Il sied de préciser que l'interprétation faite par le TAPI, soit le fait qu'il serait explicitement inscrit dans l'art. 1 LEFI que la valeur fiscale actuelle des immeubles au 31 décembre 2014 n'est reconduite jusqu'au 31 décembre 2018 « que dans le cas où il n'existe pas de nouvelle estimation par la commission d'experts » ne peut pas être suivie.

En effet, l'art. 1 LEFI prévoit uniquement que la valeur existante au 31 décembre 2014 est reconduite sans nouvelle estimation, jusqu'au 31 décembre 2018, soit qu'il n'y a pas la place pour une nouvelle estimation faite par une commission d'experts. De surcroît, la première et dernière estimation dans ce sens a été faite en 1964 et l'estimation à la valeur de succession faite par l'AFC-GE ne peut pas être considérée comme une estimation faite par la commission d'experts visée par la loi.

- 8) Compte tenu de ce qui précède, le recours sera admis, le jugement du TAPI sera annulé ainsi que les décisions sur réclamation de l'AFC-GE du 23 novembre 2016. Le dossier sera retourné à cette dernière pour nouvelles taxations ICC et IFD 2015 conformes aux considérants. Il appartiendra également à l'AFC-GE de recalculer le montant de l'IIC déductible, ce à quoi elle s'est d'ailleurs engagée dans ses écritures.

- 9) Malgré l'issue du litige, aucun émolument ne sera mis à la charge de l'AFC-GE qui défend ses décisions de taxation (art. 87 al. 1 2^{ème} phrase LPA). Une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée à la recourante, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 8 mai 2017 par Madame A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 3 avril 2017 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 3 avril 2017 ;

annule les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 23 novembre 2016 ;

annule les bordereaux de taxation de l'administration fiscale cantonale concernant l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal et communal 2015 du 4 août 2015 ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles décisions de taxation pour l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal et communal 2015 au sens des considérants ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue à Madame A_____ une indemnité de procédure de CHF 1'000.-, à la charge de l'État de Genève ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de LTF, 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 ;

communiqué le présent arrêt à Lambelet & Associés SA, mandataire de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Junod, présidente, M. Thélin et Mme Krauskopf, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

M. Mazza

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :