

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/772/2016-ICC

ATA/1222/2018

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 13 novembre 2018**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Hoirie de feu Madame A\_\_\_\_\_**, soit pour elle

**Mesdames B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_**

représentées par Société fiduciaire et d'études fiscales, mandataire

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Hoirie de feu Madame A\_\_\_\_\_**, soit pour elle **Mesdames B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_**

représentées par Société fiduciaire et d'études fiscales, mandataire

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
20 février 2017 (JTAPI/198/2017)**

---

## EN FAIT

1. Le présent litige concerne une procédure en rappel et soustraction d'impôt pour les années fiscales 2006 à 2009 relative à l'impôt cantonal et communal (ICC).

2. Madame D\_\_\_\_\_, résidente genevoise, est décédée le \_\_\_\_\_ 2006. Elle a laissé pour seules héritières ses deux sœurs, Madame A\_\_\_\_\_ et Madame E\_\_\_\_\_.

Elle était propriétaire de plusieurs immeubles sis sur la commune de F\_\_\_\_\_, soit les parcelles n<sup>os</sup> 1\_\_\_\_\_ sise en zone bois et forêts, 2\_\_\_\_\_ et sises en zone agricole, 4\_\_\_\_\_ et 5\_\_\_\_\_ sises en zone 4B protégée, 6\_\_\_\_\_ sise principalement en zone 4B protégée et 7\_\_\_\_\_ sise à raison de 8/9<sup>ème</sup> en zone 4B protégée et 1/9<sup>ème</sup> en zone agricole.

À teneur du registre foncier, trois habitations à deux logements sont érigées sur la parcelle n° 6\_\_\_\_\_, avec pour adresse route de G\_\_\_\_\_ 43bis, 45 et 47. Cette parcelle comprend également un hangar, un atelier, trois bâtiments de moins de 20 m<sup>2</sup> (un pavillon, un cabanon et une dépendance) et un poulailler. Feu Mme D\_\_\_\_\_ a occupé le logement sis route de G\_\_\_\_\_ 47 jusqu'à son décès.

3. Le 1\_\_\_\_\_ mars 2006, une estimation des valeurs successorales a été réalisée par le service des estimations immobilières et des inventaires successoraux. La valeur fiscale successorale de la parcelle n° 6\_\_\_\_\_ a été fixée à CHF 1'390'000.-.

4. Feu Mme D\_\_\_\_\_ a laissé un testament, daté du 10 août 1990, nommant plusieurs héritiers et stipulant entre autre qu'elle léguait « la maison de famille et terrains agricoles » à ses sœurs Mmes A\_\_\_\_\_ E\_\_\_\_\_ et que Monsieur H\_\_\_\_\_, son cousin, « aura la jouissance d'un appartement et terrains agricoles ceci jusqu'à sa mort ».

5. Un litige est né entre l'Association I\_\_\_\_\_ et Mme A\_\_\_\_\_ au sujet de l'interprétation de ce testament, chacune d'elles considérant avoir été instituée héritière.

Par arrêt du 10 mars 2010 (ATF 136 III 3\_\_\_\_\_), le Tribunal fédéral a rejeté le recours de l'association précitée et confirmé les précédentes décisions judiciaires, instituant ainsi Mmes A\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_ héritières de leur sœur et leur attribuant l'ensemble des biens immobiliers.

6. Dans ses déclarations fiscales 2006 à 2009, Mme A\_\_\_\_\_ a fait état, sous la rubrique « succession non partagée », des montants suivants :

Année	Revenus	Fortune
2006	CHF 15'300.-	-
2007	CHF 28'000.-	CHF 43'300.-
2008	CHF 24'000.-	CHF 67'300.-
2009	CHF 35'000.-	CHF 102'300.-

Lesdits montants ont été retenus dans les taxations ICC 2006 à 2009 de Mme A\_\_\_\_\_, lesquelles sont entrées en force.

7. M. H\_\_\_\_\_, domicilié à la route de G\_\_\_\_\_ 55 dans un immeuble sis sur la parcelle n° 8\_\_\_\_\_ de la commune de F\_\_\_\_\_, est décédé le \_\_\_\_\_ 2010.

À teneur du dossier, il n'a jamais été inscrit au registre foncier en tant qu'usufruitier sur une des parcelles appartenant à feu Mme D\_\_\_\_\_.

8. Le 12 août 2010, une attestation d'héritiers a été établie par un notaire à Genève, établissant que la succession de feu Mme D\_\_\_\_\_ devait être dévolue à Mmes A\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_.

9. Le 25 novembre 2010, une seconde estimation des valeurs successorales a été réalisée par le service des estimations immobilières et des inventaires successoraux. La valeur globale des biens immobiliers résultant de cette estimation était inférieure à celle retenue dans la première estimation du 1\_\_\_\_\_ mars 2006. La valeur fiscale successorale de la parcelle n° 6\_\_\_\_\_ a été fixée à CHF 1'762'800.-.

10. Le 16 décembre 2010, la déclaration de succession de feu Mme D\_\_\_\_\_ a été déposée auprès de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) par Mmes A\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_.

11. À la suite de la signature de l'acte notarié intitulé « partage ensuite du décès de Mademoiselle D\_\_\_\_\_ » du 14 avril 2011, Mme E\_\_\_\_\_ a reçu une soulte de CHF 1'000'000.- pour solde de tout compte de la part de Mme A\_\_\_\_\_, laquelle a acquis la pleine propriété de tous les actifs successoraux, dont notamment tous les biens immobiliers.

12. Mme A\_\_\_\_\_ est décédée le \_\_\_\_\_ 2012, laissant pour seules héritières ses filles, Mesdames B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ (ci-après : l'hoirie).

13. Par bordereau du 19 novembre 2012, l'AFC-GE a établi la taxation de succession de feu Mme D\_\_\_\_\_. Les droits de succession de feu Mme A\_\_\_\_\_, respectivement de Mme E\_\_\_\_\_ se sont élevés à CHF 231'788.90.- chacune.

Les droits de succession de feu M. H\_\_\_\_\_ se sont quant à eux élevés à CHF 27'604.30, le bordereau précité retenant une valeur à taxer de CHF 55'762.-.

14. Le 19 juillet 2013, l'AFC-GE a informé l'hoirie du fait qu'elle ouvrait à son encontre une procédure en rappel d'impôt et en soustraction d'impôt en ICC pour les périodes fiscales 2006 à 2009 au motif que feu Mme A\_\_\_\_\_ n'avait pas déclaré tous les éléments qui lui avaient été dévolus dans la cadre de succession de feu Mme D\_\_\_\_\_.

Un délai était imparti à l'hoirie pour produire une copie des baux à loyer pour les habitations louées sises sur la parcelle n° 6\_\_\_\_\_.

15. Le 26 juillet 2013, l'hoirie a transmis copie de trois baux à loyer.

16. Le 21 avril 2015, l'AFC-GE a informé l'hoirie que la procédure en rappel et soustraction d'impôt était terminée et lui a notifié des bordereaux de rappel d'impôt et des avis de taxation rectificatifs ICC pour les années 2006 à 2009. Le montant des rappels s'élevait à CHF 15'281.70 en 2006, CHF 12'051.10 en 2007, CHF 12'127.95 en 2008 et CHF 8'408.95 en 2009.

17. Le 19 mai 2015, l'hoirie a élevé réclamation à l'encontre de ces bordereaux, demandant à ce que ceux-ci, qu'elle jugeait manifestement erronés, soient annulés et remplacés par d'autres, pour préserver leur possibilité de former une nouvelle réclamation, sans devoir recourir auprès d'une instance judiciaire.

Un entretien entre l'AFC-GE et l'hoirie s'en est suivi.

18. Le 13 novembre 2015, l'AFC-GE a établi de nouveaux bordereaux de rappel d'impôt et des avis de taxation rectificatifs ICC pour les années 2006 à 2009 ; il en résulte des dégrèvements de CHF 2'478.05 pour 2006, de CHF 1'267.05 pour 2007, de CHF 2'6\_\_\_\_\_.45 pour 2008 et de CHF 94.55 pour 2009.

19. De très nombreux échanges d'appels téléphoniques, de courriels et des entrevues ont eu lieu entre l'AFC-GE et l'hoirie concernant des points encore litigieux.

20. Par décision sur réclamation du 5 février 2016, l'AFC-GE s'est déterminée sur sept points litigieux – lesquels ne le sont plus dans la présente procédure –, a annulé les bordereaux du 13 novembre 2015 et a remis aux contribuables de nouveaux bordereaux de rappel d'impôt et des avis de taxation rectificatifs ICC

pour les années 2006 à 2009, annulant et remplaçant ceux notifiés le 13 novembre 2015, tout en accordant des dégrèvements encore plus importants.

21. Par actes du 8 mars 2016, l'hoirie a interjeté recours contre cette décision par devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à son annulation et à ce que la fortune imposable de feu Mme A\_\_\_\_\_ soit fixée à CHF 561'375.10 en 2006, CHF 44\_\_\_\_\_ '026.10 en 2007, CHF 391'200.10 en 2008 et CHF 304'920.- en 2009, le tout avec suite de dépens.

Pendant toute la durée de la procédure judiciaire relative au testament de feu Mme D\_\_\_\_\_, feu Mme A\_\_\_\_\_ ignorait si elle était héritière de sa sœur, quelle serait sa part à la succession et quels étaient les revenus et fortune y relatifs. Par précaution et sachant qu'au moins la moitié de la maison de famille sise sur la parcelle n° 6\_\_\_\_\_ lui reviendrait, elle avait indiqué divers montants sous la rubrique « succession non partagée » dans ses déclarations fiscales 2006 à 2009. Dès la réception de l'arrêt du Tribunal fédéral, elle avait pu obtenir du notaire tous les justificatifs de l'héritage de sa défunte sœur et faire figurer, dans sa déclaration 2010, les éléments de cette succession la concernant pour la période 2006 à 2010.

Les sept parcelles reçues en héritage avaient toutes une affectation agricole à l'exception de celle n° 6\_\_\_\_\_ dont l'affectation était mixte, puisque le corps de ferme comprenait quatre appartements, le principal étant utilisé par l'exploitant durant cette période (feu M. H\_\_\_\_\_) et les trois autres loués. Selon le testament, feu M. H\_\_\_\_\_ avait obtenu la jouissance d'un appartement et des terrains agricoles jusqu'à son décès. Il avait ainsi l'usufruit sur ces parcelles tandis que feu Mme A\_\_\_\_\_ en avait la nue-propriété pour une moitié ; cela était d'ailleurs confirmé par le fait qu'il avait été imposé sur le huitième des valeurs de rendement des immeubles conformément à l'art. 27 let. a ch. 4 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS - D 3 25). L'imposition de la fortune de ces parcelles durant la période 2006 à 2009 devait être effectuée dans le chef de l'usufruitier et non pas auprès de feu Mme A\_\_\_\_\_. Ainsi, le montant imposé en fortune de CHF 389'740.- devait être éliminé de la taxation de feu Mme A\_\_\_\_\_, et ce pour les quatre années fiscales litigieuses.

S'agissant de la parcelle n° 6\_\_\_\_\_, sa valorisation devait être calculée sur la base de l'art. 7 let. a de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (aLIPP-III - D 3 13) puisque le corps de ferme comprenait plus de deux logements destinés à la location.

Enfin, les droits de succession de CHF 231'788.90 résultant du décès de feu Mme D\_\_\_\_\_ et payés par feu Mme A\_\_\_\_\_ devaient être enregistrés et acceptés fiscalement au 12 juin 2006.

Étaient joints aux recours des chargés de pièces comprenant notamment :

- un document établissant l'état locatif de la parcelle n° 6\_\_\_\_\_ ; il en résultait que trois locataires louaient des logements sur cette parcelle, sis au 43bis, respectivement 45 et 47, route de G\_\_\_\_\_, pour un loyer annuel de CHF 66'000.- et que feu M. H\_\_\_\_\_ occupait un appartement de fonction ;
- un document établi par le service des estimations immobilières et des inventaires successoraux le 23 février 2011 fixant la valeur de rendement pour feu M. H\_\_\_\_\_ sur les parcelles n<sup>os</sup> 5\_\_\_\_\_, 2\_\_\_\_\_, 4\_\_\_\_\_, 3\_\_\_\_\_, 5\_\_\_\_\_, 6\_\_\_\_\_ et 7\_\_\_\_\_ à CHF 446'095.-.

22. Dans sa réponse, l'AFC-GE s'est engagée à admettre la dette de succession de CHF 231'788.90 en déduction de la fortune pour les quatre années litigieuses et à rectifier les valeurs fiscales des biens immobiliers. Elle a conclu au rejet du recours pour le surplus.

L'estimation de 2010 avait retenu une valeur de rendement pour toutes les parcelles, sauf la parcelle n° 6\_\_\_\_\_ estimée à sa valeur vénale, et la valeur globale des biens immobiliers était inférieure à celle retenue dans l'estimation de 2006. Les valeurs des biens immobiliers prises en compte dans les bordereaux de rappel d'impôt litigieux étaient basées sur les chiffres de 2006, tandis que le bordereau de succession du 19 novembre 2012 était fondé sur l'estimation de 2010. Dans ces circonstances, l'AFC-GE entendait rectifier les valeurs fiscales de ces parcelles pour les aligner avec la valeur fiscale retenue pour la perception des droits de succession.

S'agissant de la valeur fiscale de la parcelle n° 6\_\_\_\_\_, son évaluation tombait sous le cas visé par l'art. 9 al. 3 aLIPP-III et non sous l'art. 7 al. 1 aLIPP-III puisque les trois immeubles sis sur cette parcelle contenaient deux habitations chacun et n'étaient dès lors pas des immeubles locatifs selon la jurisprudence. La valeur fiscale de la parcelle n° 6\_\_\_\_\_ devait être rectifiée à la hausse pour l'aligner avec celle retenue lors du prélèvement des droits successoraux ; elle passait ainsi de CHF 1'390'000.- à CHF 1'762'800.-.

La prise en compte d'un usufruit lors de l'estimation fiscale de la valeur des immeubles ne pouvait avoir lieu. L'inscription au registre foncier était seule déterminante sur le plan fiscal pour l'imposition de la fortune. Or, aucun usufruit en faveur de feu M. H\_\_\_\_\_ n'y avait été inscrit, de sorte qu'il n'avait aucune incidence fiscale. C'était donc à bon droit qu'il n'avait pas été tenu compte d'un usufruit dans la détermination de la fortune imposable de feu Mme A\_\_\_\_\_.

23. Dans sa réplique, l'hoirie a déclaré accepter que les valeurs de base des parcelles correspondent à celles déterminées le 25 novembre 2010 et retenues pour la perception des droits de succession. Dès lors que feu Mme D\_\_\_\_\_ avait été en possession de ces parcelles depuis plus de dix ans, un abattement de 40 %

sur ces valeurs fiscales devait en revanche être imputé. De plus, à l'exception de la valeur de la parcelle n° 6\_\_\_\_\_, ces valeurs nouvellement calculées devaient être taxées auprès de l'usufruitier, feu M. H\_\_\_\_\_.

Au demeurant, si elle acceptait que la valeur fiscale de la parcelle n° 6\_\_\_\_\_ soit fixée à CHF 1'762'800.-, il n'en demeurait pas moins que de 2006 jusqu'au 18 mai 2010, date de son décès, feu M. H\_\_\_\_\_ avait utilisé l'appartement de feu Mme D\_\_\_\_\_ pour un usage lié à l'exploitation agricole. Dès lors, il fallait déduire la valeur de rendement agricole de CHF 94'489.- pour aboutir à la valeur imposable de feu Mme A\_\_\_\_\_, soit CHF 834'156.- (50 % de CHF 1'762'800.- moins CHF 94'489.-).

S'agissant de l'usufruit, il devait être pris en compte pour l'estimation fiscale de la valeur des parcelles. L'inscription au registre foncier n'était pas constitutive de droit en cas de décès et l'usufruitier légal acquérait ipso jure la possession au sens de l'art. 560 al. 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210). Lors de la taxation de la succession de feu Mme D\_\_\_\_\_, feu M. H\_\_\_\_\_ avait été considéré comme usufruitier. L'AFC-GE ne pouvait adopter des positions contradictoires à ce sujet. Feu M. H\_\_\_\_\_ était décédé le 18 mai 2010, ce qui avait mis un terme à l'usufruit sur les parcelles concernées, presque au même moment où les héritières de feu Mme D\_\_\_\_\_ obtenaient juridiquement la confirmation qu'elles étaient bien héritières de ces parcelles. Avant l'arrêt du Tribunal fédéral du 10 mars 2010, elles ignoraient de quelles parcelles elles allaient hériter.

Était joint un courrier de feu M. H\_\_\_\_\_ du 13 janvier 2009 lequel avait notamment le contenu suivant : « Depuis de nombreuses années, les employés de l'exploitation ont pu être nourris et logés dans l'appartement de ma cousine. À son décès, conformément à la jouissance conférée par testament et à la décision de Maître J\_\_\_\_\_, j'ai continué à utiliser l'appartement. En effet, l'appartement est un élément clé pour le bon fonctionnement de l'exploitation agricole H\_\_\_\_\_. L'usage a toujours été le suivant : le local de vente est utilisé pour la vente des produits du domaine, le bureau pour l'administration de l'exploitation, les chambres pour loger les divers employés et la cuisine pour leur restauration. De ce fait l'exploitation paye les charges et assume l'entretien de l'appartement ».

24. Dans sa duplique, l'AFC-GE a persisté dans ses précédentes conclusions.

Dans le cas où feu M. H\_\_\_\_\_ aurait reçu un legs d'usufruit de feu Mme D\_\_\_\_\_, il appartenait aux héritières de feu Mme D\_\_\_\_\_ de procéder à la réquisition d'inscription au registre foncier. Toutefois, aucun usufruit au nom de feu M. H\_\_\_\_\_ n'avait été inscrit sur les parcelles concernées ni pendant les années litigieuses, ni après l'arrêt du Tribunal fédéral mettant fin à la procédure judiciaire liée à l'interprétation du testament de feu Mme D\_\_\_\_\_. Or, l'inscription au registre foncier était déterminante pour l'imposition de la fortune.

S'agissant de l'abattement de 40 % sur les valeurs fiscales des parcelles n° 5, 2\_\_\_\_\_, 4\_\_\_\_\_, 3\_\_\_\_\_, 5\_\_\_\_\_ et 7\_\_\_\_\_, il n'était pas applicable dans le cas d'espèce, aucune des parcelles précitées n'ayant été occupée par feu Mme D\_\_\_\_\_, faute de comprendre une habitation.

25. Par jugement du 20 février 2017, le TAPI a partiellement admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour qu'elle rende une nouvelle décision dans le sens des considérants.

Il était donné acte à l'AFC-GE de ce qu'elle s'engageait à rectifier les taxations des années fiscales 2006 à 2009 par la prise en compte d'une déduction des droits de succession à hauteur de CHF 231'788.90. Il lui était également donné acte de ce qu'elle s'engageait à rectifier les valeurs fiscales des parcelles n° 5, 2\_\_\_\_\_, 4\_\_\_\_\_, 3\_\_\_\_\_, 5\_\_\_\_\_ et 7\_\_\_\_\_ en retenant les sommes fixées dans l'estimation du 25 novembre 2010 et retenues pour la perception des droits de succession.

S'agissant de la valeur fiscale de la parcelle n° 6\_\_\_\_\_, elle devait être estimée sur la base de l'art. 7 let. a aLIPP-III et non conformément à l'art. 9 al. 3 aLIPP-III comme le prétendait l'AFC-GE et l'hoirie, quand bien même cette dernière contestait le montant retenu par l'autorité. L'autorité intimée effectuait son analyse en se fondant sur les trois habitations sises sur la parcelle n° 6\_\_\_\_\_, lesquelles ne contenaient que deux logements chacune, alors qu'elle aurait dû se baser sur la parcelle elle-même, laquelle était un immeuble au sens de l'art. 7 aLIPP-III. À la lecture de cette disposition, on comprenait que la notion d'immeuble était celle du droit civil ; en cas contraire, l'art. 7 let. c aLIPP-III n'aurait pas de sens dans l'hypothèse d'un champ cultivé dénué de toute construction. Il était de plus incongru d'opérer une distinction entre une parcelle abritant un bâtiment avec six logements et une autre parcelle abritant trois bâtiments avec deux logements chacun. La question d'un abattement de 40 % sur la valeur déterminée était ainsi dénuée de toute pertinence puisqu'un tel abattement ne pouvait avoir lieu que dans le cadre de l'art. 7 let. e aLIPP-III.

Feu M. H\_\_\_\_\_ avait par ailleurs reçu un legs d'usufruit de feu Mme D\_\_\_\_\_ et il appartenait aux débiteurs de ce legs, soit les héritières de feu Mme D\_\_\_\_\_, de procéder à la réquisition d'inscription au registre foncier, laquelle avait valeur constitutive. Or, aucun usufruit au nom de feu M. H\_\_\_\_\_ n'avait été inscrit sur les parcelles concernées ni pendant les années litigieuses ni après l'arrêt du Tribunal fédéral. L'inscription au registre foncier étant seule déterminante sur le plan fiscal pour l'imposition de la fortune et l'usufruit de feu M. H\_\_\_\_\_ n'ayant pas été inscrit audit registre, c'était à bon droit que l'AFC-GE n'en avait pas tenu compte lors de la détermination de la fortune imposable de feu Mme A\_\_\_\_\_.

26. Par acte du 21 mars 2017, l'hoirie a interjeté recours contre le jugement précité auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), concluant à l'admission de l'usufruit de feu M. H\_\_\_\_\_ sur les parcelles n<sup>os</sup> 5, 2\_\_\_\_\_, 4\_\_\_\_\_, 3\_\_\_\_\_, 5\_\_\_\_\_ et 7\_\_\_\_\_ ainsi que sur la partie agricole de la parcelle n<sup>o</sup> 6\_\_\_\_\_ afin d'éliminer de l'imposition de la fortune de feu Mme A\_\_\_\_\_ pour les années 2006 à 2009 un montant de CHF 190'549.- (CHF 143'304.- + CHF 47'245.-), à ce que l'estimation de la parcelle n<sup>o</sup> 6\_\_\_\_\_ de la commune de F\_\_\_\_\_ soit déterminée selon l'art. 7 let. e LIPP-III, soit une imposition de la fortune de CHF 881'400.- pour la part de feu Mme A\_\_\_\_\_ pour chacune des années concernées. Subsidiairement, si l'usufruit de feu M. H\_\_\_\_\_ était reconnu, un montant de CHF 47'245.- devait être imputé de la valeur de la parcelle n<sup>o</sup> 6\_\_\_\_\_. Une indemnité pour les frais indispensables causés par le recours devait être allouée.

Reprenant l'argumentation précédemment développée concernant la prise en compte de l'usufruit, l'hoirie a relevé que pour pouvoir procéder à l'enregistrement de l'usufruit par les héritiers, le registre foncier avait besoin du certificat d'héritier original ainsi que de l'homologation de celui-ci par la justice de paix, lesquels n'avaient été obtenus que respectivement les 12 août et 2 septembre 2010. Feu M. H\_\_\_\_\_ étant décédé le 18 mai 2010, l'enregistrement de l'usufruit n'était plus pertinent ni nécessaire. L'AFC-GE ne pouvait refuser l'usufruit pour l'imposition de la fortune des biens soumis à l'usufruit et le taxer comme usufruitier pour les droits de successions, ce d'autant plus que les parcelles avaient été également taxées durant ces périodes auprès de feu M. H\_\_\_\_\_. En continuant à prétendre que seule l'inscription au registre foncier était déterminante pour la prise en compte de l'usufruit sur le plan fiscal, l'AFC-GE faisait preuve de formalisme excessif.

S'agissant de l'évaluation de la parcelle n<sup>o</sup> 6\_\_\_\_\_, aucun des trois immeubles y étant présents ne remplissait les conditions pour être un immeuble locatif au sens de l'art. 7 let. a LIPP-III. La valeur devant être retenue était celle définie pour le calcul des droits de successions, à savoir CHF 1'762'800.-, soit CHF 881'400.- pour feu Mme A\_\_\_\_\_. Ce montant devait encore être amputé de la valeur de la part de l'appartement utilisé pour l'exploitation, soit CHF 94'489.- au total (CHF 47'245.- s'agissant de la part de feu Mme A\_\_\_\_\_).

27. Par acte du 23 mars 2017, l'AFC-GE a également interjeté recours contre le jugement précité par devant la chambre administrative, concluant à son annulation en tant qu'il lui ordonnait de procéder à une nouvelle estimation de la parcelle n<sup>o</sup> 6\_\_\_\_\_ lors des années fiscales litigieuses et à la confirmation de sa propre décision du 5 février 2016 concernant ce point, ainsi qu'à la confirmation dudit jugement pour le surplus.

La lecture attentive de la jurisprudence démontrait que les autorités judiciaires se référaient spécifiquement aux constructions érigées sur les biens-fonds s'agissant du terme « immeuble locatif » de l'art. 7 aLIPP-III et non pas aux biens-fonds eux-mêmes. C'était donc à tort que le TAPI appliquait la notion d'immeuble au sens du droit civil à ce terme. Dès lors que les habitations érigées sur la parcelle en cause ne contenaient pas plus de deux logements chacune, la valeur fiscale devait se déterminer conformément aux art. 7 let. e et 9 al. 1 aLIPP-III.

28. Le 24 mars 2017, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations.

29. Dans sa détermination du 20 avril 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours de l'hoirie quant à l'existence de l'usufruit sur les parcelles litigieuses et à la confirmation du jugement du 20 février 2017 du TAPI sur ce point.

Aucun argument nouveau susceptible d'influer sur le sort du présent litige n'était avancé et aucune pièce nouvelle déterminante n'était produite.

Aucun usufruit n'ayant été inscrit au registre foncier sur les parcelles litigieuses, de sorte que c'est à bon droit qu'elle n'en avait pas tenu compte dans la fortune imposable de feu Mme A\_\_\_\_\_.

S'agissant de l'estimation fiscale de la parcelle n° 6\_\_\_\_\_, la position de l'hoirie était similaire à la sienne, de sorte que le jugement du TAPI devait être annulé sur ce point.

30. Dans sa détermination du 25 juillet 2017, l'hoirie a rappelé la chronologie des événements nécessaires à l'appréciation du litige. Mmes A\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_ ne pouvaient pas enregistrer un usufruit avant qu'elles ne soient elles-mêmes confirmées en tant qu'héritières, ce d'autant plus que l'inscription d'un usufruit ou d'un legs ne pouvait se faire qu'avec le certificat d'héritier ou l'acceptation légataire. L'usufruit existait bien juridiquement. Feu M. H\_\_\_\_\_ avait d'ailleurs été taxé pour celui-ci par l'AFC-GE.

Était joint un échange de courriels du 12 juillet 2017 entre le mandataire de l'hoirie et une juriste du registre foncier à teneur duquel l'inscription d'un usufruit dans le registre foncier était soumise à la transmission du certificat d'héritiers et de l'homologation de la justice de paix originaux ; en cas de legs, devait encore être remis l'acceptation légataire.

31. Le 28 juillet 2017, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

## EN DROIT

1. Interjetés en temps utile devant la juridiction compétente, les recours sont recevables (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 1\_\_\_\_\_ 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale \_\_\_\_\_ du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
2. Le litige concerne les périodes fiscales 2006 à 2009, de sorte qu'il convient au préalable d'examiner le droit matériel applicable.
  - a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 et 2C\_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; ATA/1155/2017 du 2 août 2017 consid. 5a). Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_663/2014 précité consid. 4 ; 2C\_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.1 ; ATA/1270/2017 du 12 septembre 2017 consid. 2a).
  - b. 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.
  - c. En l'espèce, le recours concernant les périodes fiscales 2006 à 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).
3. Les questions litigieuses ont trait uniquement à la quotité des rappels d'impôt. Le bien-fondé des rappels d'impôt n'est ainsi pas contesté devant la chambre de céans.

Comme déjà relevé par le TAPI, il sera donné acte à l'AFC-GE de ce qu'elle s'engage à rectifier les taxations des années fiscales 2006 à 2009 par la prise en compte d'une déduction des droits de succession à hauteur de CHF 231'788.90 et par la rectification des valeurs fiscales des parcelles n<sup>os</sup> 5, 2\_\_\_\_\_, 4\_\_\_\_\_, 3\_\_\_\_\_, 5\_\_\_\_\_ et 7\_\_\_\_\_, en retenant les sommes fixées dans \_\_\_\_\_ l'estimation \_\_\_\_\_ du 25 novembre 2010 et retenues pour la perception des droits de succession.
4. L'hoirie reproche au TAPI d'avoir refusé d'admettre l'existence d'un usufruit en faveur de feu M. H\_\_\_\_\_ sur les parcelles n<sup>os</sup> 5, 2\_\_\_\_\_, 4\_\_\_\_\_, 3\_\_\_\_\_.

5 \_\_\_\_\_ et 7 \_\_\_\_\_ ainsi que sur la partie agricole de la parcelle n° 6 \_\_\_\_\_ et d'avoir retenu ces parcelles à titre d'élément de fortune de feu Mme A \_\_\_\_\_ pour les années 2006 à 2009.

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. À Genève, l'art. 1 aLIPP-III dispose que l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales.

Sont notamment soumis à l'impôt sur la fortune les immeubles situés dans le canton (art. 2 let. a aLIPP-III).

6. a. L'usufruit est un droit réel. C'est plus précisément une servitude personnelle proprement dite, qui est indissolublement liée à la personne de son titulaire. Il est donc incessible et intransmissible (ATF 133 III 311 consid. 4.2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_874/2010 précité consid. 5.3 in RDAF 2011 II 550, StE 2012 B 73.11 n. 1 ; Paul-Henri STEINAUER, Les droits réels, tome III, 4<sup>ème</sup> éd. 2012, n. 2403).

L'usufruit peut être établi sur un immeuble et confère à l'usufruitier, sauf disposition contraire, un droit de jouissance complet sur la chose (art. 745 al. 1 et 2 et art 755 al. 1 CC). L'usufruit des immeubles s'établit par l'inscription au registre foncier (art. 746 al. 1 CC). Il s'éteint par la radiation de cette inscription (art. 748 al. 1 CC). Les causes de l'extinction sont l'échéance du terme, respectivement la renonciation ou la mort de l'usufruitier (art. 748 al. 2 et 749 al. 1 CC). Ces causes d'extinction expriment le caractère intransmissible du droit d'usufruit et sont de droit impératif (Paul-Henri STEINAUER, tome III, op. cit., n. 2464).

Lorsque l'usufruit est contenu dans une disposition pour cause de mort, il appartient aux héritiers, c'est-à-dire aux nouveaux propriétaires, de faire la

réquisition d'inscription au registre foncier. En cas d'inaction, l'usufruitier ne dispose que du droit de saisir le juge. Ensuite, le conservateur procédera à l'inscription proprement dite de l'usufruit ; il s'agit d'une inscription constitutive (Alexandra FARINE FABRO, in Commentaire romand, Code civil II, 2016, n. 19 ad art. 748 CC).

b. La fortune grevée d'usufruit est imposable auprès de l'usufruitier (art. 13 al. 2 LHID et art. 3 aLIPP-III).

7. a. Les inscriptions au registre foncier s'opèrent sur la déclaration écrite du propriétaire de l'immeuble auquel se rapporte leur objet (art. 963 al. 1 CC). Cette déclaration n'est pas nécessaire, lorsque l'acquéreur se fonde sur la loi, ou qu'il produit un jugement passé en force de chose jugée ou tout autre acte équivalent (art. 963 al. 2 CC).

Aucune opération du registre foncier (inscription, modification, radiation) ne peut avoir lieu sans légitimation préalable du requérant quant à son droit de disposition et au titre sur lequel se fonde l'opération (art. 965 al. 1 CC).

Toute réquisition doit être écartée, si la légitimation fait défaut (art. 966 al. 1 CC). Néanmoins, si le titre existe et s'il n'y a lieu que de compléter la légitimation, le requérant peut, avec le consentement du propriétaire ou sur ordonnance du juge, prendre une inscription provisoire (art. 966 al. 2 CC).

b. Selon l'art. 961 al. 1 CC, des inscriptions provisoires peuvent être prises par celui qui allègue un droit réel (ch. 1) et par celui que la loi autorise à compléter sa légitimation (ch. 2). Elles ont lieu du consentement des intéressés ou en vertu d'une décision judiciaire ; elles ont pour effet que le droit, s'il est constaté plus tard, devient opposable aux tiers dès la date de l'inscription provisoire (al. 2).

Le consentement écrit du propriétaire et des autres parties ou une décision du tribunal sont nécessaires pour l'annotation d'une inscription provisoire (art. 124 al. 1 de l'ordonnance sur le registre foncier du 23 septembre 2011 - ORF - RS 211.432.1).

L'inscription provisoire prévue par l'art. 961 al. 1 ch. 1 CC vise à éviter que, pendant le procès opposant le titulaire d'un droit réel contesté au propriétaire du fonds, un tiers n'acquière de bonne foi, en application de l'art. 973 CC, un droit réel sur l'immeuble en se fiant à l'inscription fautive figurant au registre foncier. L'annotation fondée sur l'art. 961 al. 1 ch. 1 CC est cependant exclue si le requérant n'allègue qu'un droit personnel sur l'immeuble (Paul-Henri STEINAUER, Les droits réels, tome I, 2012, p. 278 n. 776). Celui qui invoque une prétention personnelle dont l'exécution implique une modification du registre foncier, comme par exemple le droit à la constitution d'un droit réel limité, peut requérir des mesures provisionnelles selon l'art. 960 al. 1 ch. 1 CC et non selon

---

l'art. 961 al. 1 ch. 1 CC (Paul-Henri STEINAUER, tome I, op. cit., p. 277 n. 771a ; arrêt du Tribunal fédéral 5P.195/2004 du 23 août 2004 consid. 3.2).

L'inscription provisoire de l'art. 961 al. 1 ch. 2 CC vise les cas dans lesquels le requérant n'est pas encore titulaire du droit réel, mais n'a qu'une prétention tendant à l'acquisition de ce droit (Michel MOOSER, in Commentaire romand, Code civil II, 2016, n. 6 ad art. 961 CC).

c. À teneur de l'art. 972 CC, les droits réels naissent, prennent leur rang et reçoivent leur date par l'inscription dans le grand livre (al. 1). L'effet de l'inscription remonte à l'époque où elle a été faite dans le journal, moyennant que les pièces justificatives prévues par la loi aient été jointes à la demande ou, en cas d'inscription provisoire, que la légitimation complémentaire ait eu lieu en temps utile (al. 2).

L'écriture au grand livre porte la date de son inscription au journal (art. 89 al. 3 ORF).

8. Valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi, exprimé aux art. 9 et 1\_\_\_\_\_ al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), commande aux autorités comme aux particuliers de s'abstenir, dans les relations de droit public, de tout comportement contradictoire ou abusif (ATF 137 II 182 consid. 3.6.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_832/2013 du 18 mars 2014 consid. 5.1 ; 1C\_495/2013 du 7 janvier 2014 consid. 5). Il découle de ce principe que l'administration et les administrés doivent se comporter réciproquement de manière loyale (ATF 131 II 627 consid. 6.1 ; 129 I 161 consid. 4 ; 129 II 361 consid. 7.1).

9. En l'espèce, il ressort du dossier que feu Mme D\_\_\_\_\_ avait prévu dans son testament un legs d'usufruit en faveur de feu M. H\_\_\_\_\_, lequel portait sur les parcelles n<sup>os</sup> 5, 2\_\_\_\_\_, 4\_\_\_\_\_, 3\_\_\_\_\_, 5\_\_\_\_\_ et 7\_\_\_\_\_ ainsi que sur un appartement de la parcelle n<sup>o</sup> 6\_\_\_\_\_. Il n'est pas contesté que ledit usufruit n'a pas été inscrit au registre foncier.

Comme le relève à juste titre le jugement querellé, il appartenait effectivement aux héritières de feu Mme D\_\_\_\_\_, soit Mmes A\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_, de procéder à la réquisition d'inscription de l'usufruit auprès du registre foncier, l'inscription étant constitutive. Il ressort toutefois des dispositions légales précitées ainsi que de courriels du registre foncier figurant au dossier que pour toute inscription audit registre, le requérant doit pouvoir préalablement apporter la preuve de sa légitimité quant à son droit de disposition. S'agissant en particulier de l'inscription d'un legs d'usufruit, le requérant doit produire le certificat d'héritier original ainsi que l'homologation de celui-ci par la justice de paix. En l'occurrence, ces documents n'ont été délivrés à Mmes A\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_, respectivement, que le 12 août 2010 et le 2 septembre 2010, à l'issue de la

procédure ayant opposé feu Mme A\_\_\_\_\_ à l'Association pour le bien des aveugles et malvoyants. Les héritières de feu Mme D\_\_\_\_\_ ne disposaient dès lors pas des documents nécessaires pour faire procéder à l'inscription de l'usufruit avant septembre 2010. Par ailleurs, l'inscription de l'usufruit dès réception desdits documents n'avait plus de sens dès lors que l'usufruitier était décédé entre-temps, soit le 18 mai 2010 et qu'elle n'aurait pas eu d'effet rétroactif (art. 961 al. 1 CC et 89 al. 3 ORF a contrario).

En outre, si les art. 961 et 966 CC offrent la possibilité de faire annoter une inscription provisoire au registre foncier à certaines conditions, rien ne permet de considérer avec certitude qu'une telle annotation aurait été admise dans les circonstances du cas d'espèce, soit la réquisition en vue de l'inscription d'un usufruit, pour le compte de l'usufruitier, par des requérantes dont la qualité de propriétaires du bien-fonds était elle-même contestée.

De plus, si l'AFC-GE considère, tout comme le TAPI, que l'inscription de l'usufruit au registre foncier est seule déterminante sur le plan fiscal pour l'imposition de la fortune, il ressort du dossier qu'elle n'est pas partie de la même prémisses s'agissant de l'imposition des droits de succession, et ce sans justification aucune. Il ressort effectivement du bordereau de taxation du 19 novembre 2012 que les droits de succession de feu M. H\_\_\_\_\_ ont été fixés à CHF 27'604.30, ledit bordereau retenant une valeur à taxer de CHF 55'762.-, correspondant au huitième de la valeur vénale des parcelles concernées fixée à CHF 446'095.-. Comme le relève l'hoirie, cette valeur relève de l'application de l'art. 27 let. a ch. 4 LDS, à teneur duquel l'usufruitier paie, lorsque la transmission a pour objet des biens grevés d'usufruit, sur le huitième de leur valeur s'il est âgé de plus de 69 ans, ce qui était effectivement le cas en l'espèce. L'AFC-GE ne saurait dès lors prétendre de bonne foi que l'usufruit n'existerait pas sur le plan fiscal.

Ainsi, les circonstances très exceptionnelles du cas d'espèce, relatives à l'enchaînement d'un certain nombre d'événements – à savoir le décès de l'usufruitier avant même que la qualité d'héritière soit définitivement accordée à Mmes A\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_, débitrices de l'usufruit –, à l'incertitude quant à l'éventuelle possibilité de faire inscrire de manière provisoire l'usufruit avant l'obtention définitive de la qualité d'héritière et à l'attitude de l'AFC-GE laquelle, bien que contestant aujourd'hui l'existence juridique de l'usufruit, a tout de même taxé feu M. H\_\_\_\_\_ dans le cadre de la taxation de la succession de feu Mme D\_\_\_\_\_ en tenant compte dudit usufruit, conduisent à admettre l'existence d'un usufruit sur les parcelles n<sup>os</sup> 5, 2\_\_\_\_\_, 4\_\_\_\_\_, 3\_\_\_\_\_, 5\_\_\_\_\_ et 7\_\_\_\_\_ ainsi que sur l'appartement de la parcelle n<sup>o</sup> 6\_\_\_\_\_ utilisé par feu M. H\_\_\_\_\_ pour l'exploitation agricole. Ce faisant, il doit être considéré que lesdites parcelles ne devaient pas être imposées dans la fortune de feu Mme A\_\_\_\_\_ lors des années litigieuses, soit entre 2006 à 2009, mais bien dans celle de feu M. H\_\_\_\_\_.

Compte tenu de ce qui précède, la question de savoir si un abattement de 40 % devait être opéré sur la base de l'art. 7 let. e aLIPP-III sur la valeur des parcelles litigieuses est sans importance.

Ce grief sera dès lors admis.

10. Tant l'AFC-GE que l'hoirie font grief au TAPI d'avoir fixé la valeur fiscale de la parcelle n° 6\_\_\_\_\_ lors des années litigieuses sur la base de l'art. 7 let. a aLIPP-III au motif que les dispositions applicables aux immeubles locatifs s'appliqueraient. Ils considèrent à l'inverse que ladite valeur doit se déterminer conformément à l'art. 7 let. e aLIPP-III.

L'hoirie considère par ailleurs que la valeur de l'appartement et des autres éléments agricoles de la parcelle n° 6\_\_\_\_\_ exploités par feu M. H\_\_\_\_\_ en vertu de son usufruit doit également être déduite de la valeur fiscale de ladite parcelle dans la fortune de feu Mme A\_\_\_\_\_, soit un montant de CHF 47'245.- .

11. a. 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.).

b 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. Cette estimation est diminuée de 4 % par année d'occupation continue par le même propriétaire ou usufruitier, jusqu'à concurrence de 40 %. Il est également tenu compte de la durée d'occupation continue par le précédent propriétaire, lorsqu'il s'agit, en cas de liquidation du régime matrimonial, de donation, d'acquisition par avancement

d'hoirie ou par succession, du conjoint, de ses parents en ligne directe ou de ses frères et sœurs. Le contribuable qui, en remploi d'un bien, acquiert ou fait construire un bien immobilier de remplacement, bénéficie du taux de réduction auquel il aurait eu droit en demeurant dans la précédente propriété, mais jusqu'à concurrence seulement du prix de la cession. Le propriétaire qui, par des travaux de rénovation, augmente la valeur de l'immeuble bénéficie de l'abattement prévu par le 2<sup>ème</sup> paragraphe de la let. e ci-dessus pour le montant des travaux effectués (art. 7 let. e aLIPP-III).

c. 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. 1 \_\_\_\_\_ aLIPP-III).

12. a. Le droit fiscal ne donne aucune définition de la notion d'immeuble locatif.
- b. 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 (consid. 5b).

Cette définition a été rappelée et confirmée dans un arrêt récent du 23 janvier 2018 (ATA/71/2018), dans lequel la chambre de céans a confirmé que deux bâtiments comprennent de nombreux bureaux loués à différents services de l'État, respectivement à une Étude, et se composant également de parkings souterrains, eux aussi loués, constituaient des « immeubles commerciaux et autres immeubles locatifs » au sens des art. 7 let. a aLIPP-III et 4 let. d aRIPP-III.

c. 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).

13. 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 140 II 202 consid. 5.1). Appelé à interpréter une loi, le juge ne privilégie aucune de ces méthodes, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique (ATF 139 IV 270 consid. 2.2).

b. 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). 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).

14. Selon le Tribunal fédéral, lorsque le droit fiscal renvoie à des notions de droit civil, la question est de savoir si le sens donné en droit civil est aussi déterminant en droit fiscal ou si le droit fiscal doit préférer une interprétation autonome qui se fonde uniquement sur la réalité économique. La doctrine admet en règle générale que l'on peut s'écarter des définitions de droit civil lorsque des motifs fondés justifient une interprétation autonome (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_277/2011 du 17 octobre 2011 consid. 4.2.3 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 60). Il faut à chaque fois interpréter la norme fiscale afin de voir si elle entend ou non reprendre la notion correspondante de droit civil. Si, après interprétation de la norme au moyen des méthodes reconnues, on arrive à la conclusion que le droit fiscal renvoie indiscutablement à des institutions créées par le droit civil, le sens de droit civil est alors aussi déterminant en droit fiscal (Xavier OBERSON, op. cit., p. 60). Lorsque le législateur fiscal recourt à une notion empruntée à un autre domaine du droit, il faut alors déterminer s'il entend reprendre cette notion telle quelle et s'y tenir ou s'il s'agit d'un « point d'accrochage » permettant de définir l'opération ou l'état de fait qu'entend saisir la loi. Dans le premier cas, l'interprétation de la notion est limitée par sa définition dans la partie du droit où elle a été puisée. Dans le second, il faut prendre en

---

compte le sens et le contenu (éventuellement économique) de la notion de droit privé, qui peuvent être interprétés le cas échéant extensivement au regard du but et de la systématique de la loi fiscale (Danielle YERSIN, Remarques préliminaires, in : Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct – Commentaire de la LIFD, 2017, n. 50 p. 28-29).

15. En l'espèce, la parcelle n° 6\_\_\_\_\_ abrite trois bâtiments, sis aux adresses 43bis, 45 et 47, route de G\_\_\_\_\_, dont aucun ne comprend plus de deux logements. Le TAPI considère qu'il faut interpréter la notion d' « immeubles locatifs » de l'art. 7 let. a aLIPP-III au sens du droit civil, soit comme étant une parcelle, de sorte que la parcelle n° 6\_\_\_\_\_ serait un « immeuble locatif » puisqu'elle comporte plus de deux logements. La chambre administrative ne partage toutefois pas cette analyse. En effet, à teneur de sa jurisprudence, récemment réaffirmée dans l'ATA/71/2018 précité, la notion d'« immeubles locatifs » ressortant des art. 7 let. a et 9 al. 1 aLIPP-III doit se comprendre comme se référant à tout bien immobilier ou bâtiment, et non au bien-fonds lui-même. Le raisonnement du TAPI s'agissant de l'art. 7 let. c aLIPP-III n'est pas de nature à modifier ce qui précède dès lors que rien n'exclut que la définition d' « immeubles servant à l'exploitation agricole et sylvicole » se réfère quant à elle tant à l'immeuble au sens de bien-fonds que de bâtiment. Dès lors qu'aucune des constructions sises sur la parcelle n° 6\_\_\_\_\_ ne comporte plus de deux logements, l'évaluation doit être effectuée conformément à l'art. 7 let. e aLIPP-III.

Comme relevé à juste titre par l'hoirie et conformément à l'art. 9 al. 3 aLIPP-III, la valeur fiscale de la parcelle n° 6\_\_\_\_\_ sera fixée selon la valeur retenue pour la perception des droits de succession, à savoir CHF 1'762'800.-.

Enfin, comme susmentionné, il doit être retenu que feu M. H\_\_\_\_\_ a bénéficié, durant la période litigieuse, d'un usufruit notamment sur un appartement et divers bâtiments de la parcelle n° 6\_\_\_\_\_. Ces éléments grevés d'usufruit sont donc imposables auprès de l'usufruitier et non des nues-propriétaires, de sorte qu'ils doivent être soustraits de la fortune de feu Mme A\_\_\_\_\_ pour la période litigieuse.

Le grief de l'hoirie sera dès lors admis.

16. Au vu de ce qui précède, le recours de l'AFC-GE sera partiellement admis en tant qu'il conclut à ce que la valeur fiscale de la parcelle n° 6\_\_\_\_\_ soit déterminée conformément à l'art. 7 let. e aLIPP-III relatif aux « autres immeubles » et rejeté pour le surplus. Le recours de l'hoirie sera admis.

Le jugement du TAPI, la décision sur réclamation du 5 février 2016 et les bordereaux y relatifs seront annulés. Le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelles taxations au sens des considérants.

17. Vu l'issue du litige, il n'y a pas lieu à perception d'un émolument (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité de procédure de CHF 1'500.- sera allouée à l'hoirie, 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 21 mars 2017 par l'hoirie de feu Madame A\_\_\_\_\_, soit pour elle Mesdames B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_, et le 23 mars 2017 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 20 février 2017 ;

**au fond :**

donne acte à l'administration fiscale cantonale de ce qu'elle s'engage à rectifier les taxations des années fiscales 2006 à 2009 par la prise en compte d'une déduction des droits de succession à hauteur de CHF 231'788.90 et par la rectification des valeurs fiscales des parcelles n<sup>os</sup> 5, 2\_\_\_\_\_, 4\_\_\_\_\_, 3\_\_\_\_\_, 5\_\_\_\_\_ et 7\_\_\_\_\_, en retenant les sommes fixées dans l'estimation du 25 novembre 2010 et retenues pour la perception des droits de succession ;

l'y condamne en tant que de besoin ;

admet partiellement le recours interjeté le 23 mars 2017 par l'administration fiscale cantonale en tant qu'il conclut à ce que la valeur fiscale de la parcelle n° 6\_\_\_\_\_ soit déterminée conformément aux art. 7 let. e aLIPP-III ;

le rejette pour le surplus ;

admet le recours interjeté le 21 mars 2017 par l'hoirie de feu Madame A\_\_\_\_\_, soit pour elle Mesdames B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles décisions de taxation de l'hoirie de feu Madame A\_\_\_\_\_, soit pour elle Mesdames B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_, dans le sens des considérants ;

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

alloue une indemnité de procédure de CHF 1'500.- à l'hoirie de feu Madame A\_\_\_\_\_,  
soit pour elle Mesdames B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_, 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 au mandataire de l'hoirie de feu Madame A\_\_\_\_\_, soit pour elle Mesdames B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :