

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2892/2008-ICC

ATA/273/2012

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 8 mai 2012

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

X_____ S.A.

représentée par Société fiduciaire et d'études fiscales, mandataire

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
29 juin 2011 (JTAPI/729/2011)**

EN FAIT

1. X_____ S.A. (ci-après : la société), de siège à Genève, a pour but l'acquisition, l'exploitation et la revente de biens immobiliers. Elle est propriétaire de deux parcelles n^{os} _____ et _____ à l'adresse _____, route de B_____ sur la commune de C_____, d'une surface respective de 12'348 m² et 5'285 m², soit un total de 17'633 m², dont 3'400 m² sont situés en zone de bois. Le solde, initialement en zone sportive, a été reclassé en zone agricole par la loi n° 7'646 du 5 novembre 1998.

Ces deux parcelles bordent l'O_____, à proximité de l'usine de pompage de B_____.

Sur la parcelle n° _____ a été construit en 1972 et 1976 un centre de tennis comportant des terrains de tennis, un restaurant et des vestiaires, loué dès l'origine à l'Y_____ de Genève (ci-après : l'Y_____). La parcelle n° _____, jouxte la précédente.

Le capital-actions de la société est constitué de cent actions de CHF 800.- chacune.

2. Dans sa déclaration fiscale 2006, la société a déclaré l'immeuble pour une valeur fiscale de CHF 2'702'703.- (loyer de CHF 210'000.- et taux de capitalisation de 7,77 %). Au début de l'exercice, qui courait du 1^{er} juillet 2005 au 30 juin 2006, sa valeur comptable ascendait à CHF 1'518'365.-. Compte tenu d'un amortissement de CHF 25'000.-, sa valeur comptable de la fin de l'exercice se montait à CHF 1'493'365.-.
3. Le 29 octobre 2007, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC-GE) a notifié à la société un bordereau de taxation pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2006 d'un montant de CHF 22'134,35, calculé sur la base d'un bénéfice imposable de CHF 48'738.- et d'un capital imposable de CHF 566'351.-.

Ce faisant, l'AFC-GE a arrêté à CHF 4'204'568.- la valeur fiscale de l'immeuble. L'impôt immobilier complémentaire (ci-après : IIC), calculé au taux de 2 ‰, ascendait dès lors à CHF 8'409,15. La valeur du bâtiment a été estimée à CHF 3'944'418.- et celle du terrain à CHF 260'150.-.

4. Le 26 novembre 2007, la société a élevé réclamation à l'encontre de ce bordereau en contestant la valeur vénale de l'immeuble retenue par l'AFC-GE pour le calcul de l'IIC. Ce montant ne correspondait pas à la valeur actuelle du bâtiment.

Selon les instructions de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) relatives à l'estimation des titres non cotés en bourse, les immeubles appartenant à des sociétés immobilières étaient estimés à la valeur vénale, qui s'obtenait en combinant la valeur intrinsèque et la valeur de rendement. Un prix supérieur était attribué à la valeur de rendement à mesure que croissait son écart avec la valeur substantielle ; il était d'usage de se baser uniquement sur la valeur de rendement, dès que l'écart entre les deux valeurs devenait important, ce qui était le cas en l'espèce. Il convenait de se fonder sur une expertise du 29 septembre 1997, établie par Monsieur A_____, architecte, qui avait fixé la valeur vénale de l'immeuble à CHF 2'000'000.- et une valeur de rendement de CHF 2'200'000.- en fonction d'un état locatif brut total de CHF 240'000.- capitalisé à 6 %.

La valeur vénale à retenir pour l'IIC 2006 devait être fixée à CHF 1'597'000.-.

La réclamation portait également sur d'autres points, qui ne sont plus litigieux.

5. Le 23 juin 2008, l'AFC-GE a rejeté la réclamation s'agissant de l'IIC. Elle avait déterminé la valeur fiscale de l'immeuble comme en 2005. La contribuable ne l'avait pas contestée. Référence était faite à l'art. 53 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (aLCP - D 3 05) et à la loi du 12 mars 1981, prolongeant les estimations fiscales, moyennant une majoration de 20 % dès l'année de taxation 1985, compte tenu des coûts des travaux effectués en 1989 et 1990.
6. Le même jour, l'AFC-GE a expédié à la société un bordereau de taxation rectificatif tenant compte des éléments admis, comme indiqué ci-dessus. L'impôt dû s'élevait à CHF 17'207,30, calculé sur un bénéfice imposable de CHF 24'178.- et un capital imposable de CHF 774'791.-.
7. Le 22 juillet 2008, la société a recouru contre la décision précitée auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts remplacée par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : commission) et devenue depuis le 1^{er} janvier 2011, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Elle contestait la manière dont l'AFC-GE avait calculé l'IIC. Selon elle, la valeur de rendement de l'état locatif, calculée sur la moyenne des exercices 2005 et 2006, se montait, compte tenu d'un taux de capitalisation de 9 %, à CHF 1'597'000.-. Les actions de la société s'étaient récemment négociées à CHF 5'000.- chacune, ce qui correspondait au prix du marché. Ce prix ne se justifiait que si la valeur vénale de l'immeuble était fixée à CHF 1'566'800.-.

Dès le 1^{er} juillet 2007, elle avait dû réduire le loyer annuel à CHF 180'000.- à la requête de l'Y_____, « du fait de l'évolution négative du tennis ».

8. Le 25 février 2009, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. La contribuable avait acquis deux immeubles, l'un (parcelle n° _____) sur lequel aucune construction n'était érigée, et l'autre (parcelle n° _____) comportant les halles de tennis et les bâtiments cités ci-dessus. Enfin, en 1980, elle avait acquis un autre terrain dont la valeur fiscale était de CHF 260'150.-. En 1984, l'AFC-GE avait procédé à la majoration décennale de la parcelle n° _____, la valeur fiscale s'établissant à CHF 518'658.-. Elle en avait fait de même s'agissant des bâtiments érigés sur ce terrain. En tenant compte du montant des travaux effectués en 1989 et 1990, elle avait fixé à CHF 3'425'760.- la valeur desdits bâtiments. La valeur fiscale totale représentait ainsi CHF 4'204'575.-. Or, la recourante n'avait pas élevé réclamation contre ce montant, déjà appliqué dans le cadre de la taxation 2005, et la société n'avait pas sollicité la réévaluation des immeubles avant le 31 décembre 2006, comme elle aurait dû le faire pour la taxation relative à l'ICC 2006. En conséquence, le recours devait être rejeté.
9. Par jugement du 29 juin 2011, le TAPI a retenu en substance que le litige devait être tranché en application de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (aLIPP-III - D 3 13) alors applicable pour l'année fiscale 2006. Etant un centre sportif loué, l'immeuble en cause était un immeuble locatif, en application de l'art. 4 let. d du règlement d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques - impôt sur la fortune du 19 décembre 2001 (aRIPP-III). Le taux applicable était de 6,01 %. Le rendement de l'état locatif brut calculé sur l'année 2006 uniquement représentait une valeur fiscale de CHF 3'494'176.- (CHF 210'000.- capitalisés à 6,01 %). La valeur fiscale pour l'IIC s'établissait donc à CHF 3'494'176.- et non à CHF 4'204'568.-, dans la mesure où le bâtiment et les trois terrains ne faisaient « qu'un lot loué ». Néanmoins, il n'était pas établi que les deux autres terrains faisaient également partie du centre sportif et étaient loués (*sic*). Si ces terrains n'étaient pas loués, c'était la règle de l'art. 9 al. 2 aLIPP-III qui était applicable, mais la contribuable ne pouvait plus contester leur valeur fiscale, n'ayant pas sollicité une nouvelle estimation de ceux-ci avant le 31 décembre 2006. Ainsi, « pour les terrains non loués éventuels, les valeurs telles que fixées par l'administration dans la présente cause seront rajoutées à la valeur arrêtée ci-dessus (CHF 3'494'176.-) ». Le recours était partiellement admis et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelle taxation au sens des considérants.
10. Le 22 juillet 2011, l'AFC-GE a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en concluant à son annulation et à la confirmation de sa propre décision du 23 juin 2008. Elle a repris son argumentation. L'estimation de la valeur fiscale des biens immobiliers se faisait sur la base des règles prévues dans

la législation fiscale uniquement. La valeur fiscale de CHF 4'204'575.- n'avait pas été contestée par la contribuable lors des exercices fiscaux antérieurs à 2006, soit CHF 3'944'418.- pour la parcelle n° _____ et CHF 260'150.- pour la parcelle n° _____. En 1984, elle avait procédé à la majoration décennale du premier immeuble précité. Quant au bâtiment situé sur cette même parcelle, sa valeur fiscale avait été réévaluée pour tenir compte des travaux effectués en 1989 et 1990, en application de l'art. 53 aLCP (art. 8 de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 - aLIPP-II - D 3 12). Elle avait correctement estimé la valeur fiscale des immeubles de la contribuable, soit CHF 4'204'575.- (CHF 518'658.- + CHF 260'150.- + CHF 3'425'760.-). Quant à l'IIC, il s'élevait à CHF 8'409,15, représentant 2 ‰ de CHF 4'204'575.-.

11. Le 26 juillet 2011, le TAPI a transmis son dossier sans observations.
12. Le 30 août 2011, la société a conclu au rejet du recours de l'AFC-GE et à la confirmation du jugement du TAPI, tout en relevant que, contrairement à ce dernier, elle considérait que la location d'installations sportives pour la pratique du tennis n'entraîne pas dans la catégorie des immeubles locatifs selon la pratique fiscale en vigueur à Genève. Partant, les dispositions de l'art. 7 let. e aLIPP-III devaient s'appliquer. La chambre administrative devait examiner la valorisation par rapport à la valeur vénale du bien et à l'environnement spécial de ces immeubles, qui ne pouvaient servir qu'à l'exploitation d'un club de tennis. Le prix de CHF 5'000.- l'action pratiquée lors des dernières transactions et représentant le prix du marché conduisait à valoriser les immeubles propriété de la société à CHF 1'566'800.-, selon le calcul qu'elle produisait et qu'elle avait déjà soumis à la juridiction de première instance. Elle joignait également l'expertise effectuée le 29 septembre 1997 par M. A_____.
13. Le 15 septembre 2011, l'AFC-GE a dupliqué en persistant dans les conclusions de son recours. Elle contestait que la cause doive être examinée au regard de l'art. 7 let. e aLIPP-III et réitérait ses observations précédentes.
14. Le 11 avril 2012, le juge délégué a écrit à l'intimée en la priant d'indiquer si elle était propriétaire d'autres parcelles que les deux mentionnées, à savoir les parcelles n°^{os} _____ et _____ de la commune de C_____ d'une part et sur quelle base elle avait, d'autre part, mentionné dans le recours adressé à la commission le 22 juillet 2008, un taux de capitalisation de 9 %. Enfin, l'intimée était invitée à confirmer qu'elle n'avait pas élevé réclamation contre la taxation 2005 ni sollicité la réévaluation des immeubles avant le 31 décembre 2006.
15. Le 24 avril 2012, l'intimée a répondu à ces questions de la manière suivante :

Parcelles

Elle était propriétaire des parcelles :

- n° _____ de la commune de C_____ d'une surface de 12'348 m², sur laquelle se trouvaient les bâtiments cadastrés sous :

n° _____ Dépendance souterraine
n° _____ Halle de tennis, club-house, locaux techniques
n° _____ Dépendance dépôt
n° _____ Dépendance
n° _____ Dépendance passage-couvert

ainsi que trois courts extérieurs.

- n° _____ de la commune de C_____ d'une surface de 5'286 m², sur laquelle se trouvaient le bâtiment cadastré sous :

n° _____ Dépendance

ainsi que trois courts extérieurs.

Cette dernière parcelle avait été acquise en 1980 pour le prix de CHF 260'150.-.

Elle louait ces deux parcelles à l'Y_____ et n'en possédait pas d'autre.

Il n'existait donc pas de terrain, propriété de X_____ S.A., qui ne serait pas loué.

Le taux de capitalisation de 9 % avait été déterminé comme suit :

taux de capitalisation immeubles autres en 2006	6.01
majoration pour risque commercial et blocage construction compte tenu de la zone agricole du terrain	3
	<hr/>
	9.01

Réclamation

La seule réclamation qu'elle avait faite était celle du 27 novembre 2007.

Elle n'avait pas sollicité la réévaluation des immeubles avant le 31 décembre 2006.

16. Cette réponse a été transmise à la recourante pour information.
17. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Le litige porte sur la valeur des biens immobiliers appartenant à l'intimée et sur le taux de capitalisation applicable à ceux-ci pour l'année fiscale 2006.
3. Selon l'art. 14 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), les immeubles sont estimés à la valeur vénale ; la valeur de rendement peut être prise en compte de façon appropriée. Les cantons disposent, dans ce domaine, d'une certaine marge de manœuvre (ATF 128 I 240 ; ATA/477/2008 du 16 septembre 2008, confirmé par Arrêt du Tribunal fédéral 2C_820/2008 précité).
4.
 - a. La nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques adoptée le 12 juin 2009 par le Grand Conseil a été acceptée en votation populaire le 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Elle unifie les cinq lois issues de l'adaptation de la législation fiscale genevoise sur l'imposition des personnes physiques aux exigences de la LHID. A teneur de son art. 69 al. 1 let. c, la LIPP abroge la LIPP-III.
 - b. Conformément à son art. 71, la LIPP est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010. D'après son art. 72 al. 1, elle s'applique pour la première fois aux 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 nouvelle loi (ATA/198/2012 du 3 avril 2012).
 - c. Le litige sera donc examiné au regard de l'aLIPP-III et de l'aRIPP-III.
5. A teneur de l'art. 7 al. 1 aLIPP-III, l'évaluation des immeubles situés dans le canton est faite d'après les principes suivants :

« a) la valeur des immeubles locatifs est calculée en capitalisant l'état locatif annuel aux taux fixés chaque année par le Conseil d'Etat, sur proposition d'une commission d'experts, composée paritairement de représentants de l'administration fiscale 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 ;

b) 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 ; (...)

e) les autres immeubles (...) 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 % ».

Dans trois arrêts récents, le Tribunal fédéral a jugé que l'évaluation des immeubles locatifs sis dans le canton de Genève par la capitalisation de l'état locatif annuel au taux fixé par une commission d'experts selon les dispositions de l'art. 3 al. 1 aRIPP-III était conforme aux exigences posées par l'art. 14 LHID (ATF 134 II 207 consid. 3.8 *in fine* p. 215 s ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_316/2010 du 29 juillet 2010 ; 2C_820/2008 précité ; ATA/821/2010 du 23 novembre 2010).

6. L'évaluation des immeubles locatifs est faite par le contribuable lui-même, dans sa déclaration d'impôt (art. 9 al. 1 aLIPP-III).

7. A teneur des art. 3 et 4 aRIPP-III, « les taux de capitalisation servant à calculer la valeur fiscale des immeubles locatifs, conformément à l'art. 7, let. a LIPP-III, sont fixés sur la base des transactions constatées sur le marché immobilier entre le 1er janvier de l'année précédant l'année fiscale et le 30 juin de l'année fiscale.

Demeure réservée la catégorie des immeubles HBM, HLM, HCM et HM, soumis au régime institué par la loi générale sur le logement et la protection des locataires (LGL - I 4 05), pour lesquels le taux de capitalisation est fondé sur le taux de rendement moyen admis, durant l'année fiscale, par l'office financier du logement.

Pour l'année fiscale 2006, les taux de capitalisation des immeubles locatifs étaient les suivants, selon l'art. 4 aRIPP-III dans sa teneur au 13 novembre 2007 :

a) 6,05% pour les immeubles de logements dont l'âge est inférieur à 20 ans au 31 décembre ou à la fin de l'assujettissement ;

b) 6,99% 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% pour les immeubles HBM, HLM, HCM, et HM ;
- d) 6,01% pour les immeubles commerciaux et autres immeubles locatifs ».
8. Les immeubles en cause constituent des « autres immeubles locatifs » au sens des art. 7 la. 1 let. a aLIPP-III et 4 let. d aRIPP-III précités (ATA/198/2012 du 3 avril 2012).
9. En l'espèce, l'AFC a repris la valeur fiscale qu'elle avait retenue pour l'année fiscale précédente, soit en 2005, et qui n'avait pas été contestée par la contribuable. Il n'y a pas lieu de s'écarter de cette valeur, l'expertise établie par M. A_____ étant trop ancienne pour conserver une actualité quelconque d'une part, et la diminution du loyer dont se prévaut la contribuable ne concernant pas l'exercice litigieux, d'autre part. Enfin, le taux de capitalisation de 9 %, calculé comme indiqué dans le dernier courrier de la contribuable du 24 avril 2012, s'il part bien de la base de calcul de 6,01 % pour les autres immeubles locatifs, telle que prévue par l'art. 4 let. d aRIPP-III précité, est majoré de 3 % pour tenir compte du risque commercial et du blocage de la construction, la parcelle se trouvant en zone agricole. Cette majoration de 3 % ne peut être admise, étant fixée de manière tout à fait aléatoire, arbitraire et sans base légale aucune.
10. Enfin, il résulte du dernier courrier de la contribuable que tous les terrains dont elle dispose sont loués, de sorte que les suppositions faites à ce sujet par le TAPI sont irrelevantes. En conséquence, il n'y a pas lieu d'ajouter, « pour des terrains non loués éventuels », une quelconque valeur à celle de CHF 3'494'176.- arrêtee en capitalisant à 6,01 % l'état locatif de CHF 210'000.-.

En conséquence, le recours de l'AFC-GE sera admis.

Le jugement du TAPI sera annulé et la décision sur réclamation prise le 23 juin 2008 par l'AFC-GE rétablie.

11. Un émoulement de CHF 500.- sera mis à charge de la contribuable. Vu l'issue du litige, il ne lui sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 22 juillet 2011 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 29 juin 2011 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement attaqué ;

rétablit la décision sur réclamation prise le 23 juin 2008 par l'administration fiscale cantonale ;

met à la charge de l'intimée un émolument de CHF 500.- ;

dit qu'il ne lui est pas alloué d'indemnité ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la Société fiduciaire et d'études fiscales, mandataire de X_____ S.A., ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Hurni, présidente, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction :

M. Tonossi

la présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :