

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1931/2013-ICCIFD

ATA/297/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 24 mars 2015

2^{ème} section

dans la cause

Madame A_____ et Monsieur B_____
représentés par Ernst & Young SA, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
3 mars 2014 (JTAPI/228/2014)**

EN FAIT

1) Madame A_____, ressortissante allemande, née le _____ 1945, et Monsieur B_____, ressortissant américain, né le _____ 1942 (ci-après : les époux ou les contribuables) sont contribuables à Genève.

2) Dans le courant de l'année 2000, ils ont acquis une propriété immobilière (ci-après : l'immeuble) aux États-Unis d'Amérique, à C_____ en Californie, pour un montant de USD 2'210'000.-, soit CHF 3'735'000.- au cours de l'époque.

3) Dans leur déclaration fiscale pour l'année 2011, transmise à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) en janvier 2013, les époux ont indiqué, sous la rubrique « observations », que l'immeuble avait subi une importante dévaluation, sa valeur étant, au 31 décembre 2011, de USD 1'450'000.- comme l'indiquait une attestation établie le 10 août 2012 par « D_____ », un agent immobilier californien (ci-après : l'agent immobilier).

Sous la rubrique « immeubles occupés par le propriétaire », ils ont en conséquence déclaré l'équivalent en francs suisses de cette somme, soit CHF 1'355'894.-.

4) Par bordereaux du 11 mars 2013, l'AFC-GE a taxé les époux pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2011.

Pour l'ICC, l'AFC-GE a retenu, s'agissant de l'immeuble, un montant de CHF 2'241'000.-, soit CHF 3'735'000.- après abattement de 40 %, dans le cadre du taux d'imposition de la fortune des contribuables. La valeur locative de l'immeuble a été fixée à CHF 63'226.-.

Pour l'IFD, l'AFC-GE a retenu une valeur locative de l'immeuble de CHF 105'376.-.

Il ressort des pièces versées au dossier de la procédure que, lors des taxations antérieures, l'AFC-GE avait également retenu un montant de CHF 3'735'000.- comme valeur de l'immeuble.

5) Le 9 avril 2013, les époux ont formé réclamation contre ces bordereaux.

La valeur de l'immeuble, suite à la crise qui avait frappé le marché immobilier américain, avait fortement diminué. L'agent immobilier avait d'ailleurs certifié sur l'honneur qu'il valait USD 1'450'000.-. En conséquence, CHF 1'355'894.- devaient être retenus par l'AFC-GE en lieu et place des CHF 3'735'000.- retenus les années précédentes.

- 6) Par décision sur réclamation du 16 mai 2013 concernant l'ICC, l'AFC-GE a rejeté cette réclamation.

La valeur fiscale de l'immeuble avait été fixée conformément à la loi selon laquelle le prix d'achat devenait estimation fiscale. Selon une jurisprudence constante, la baisse des valeurs immobilières due à la conjoncture ne remettait pas en question ce principe légal. En conséquence, l'expertise privée remise par les contribuables n'était pas opposable à l'AFC-GE.

La valeur fiscale de l'immeuble ne variait pas chaque année selon le cours de change car le cours officiel de l'année d'achat était appliqué pour déterminer la contre-valeur en francs suisses. À l'inverse, la valeur locative variait chaque année selon le cours de change de taxation.

L'AFC n'a pas rendu de décision sur réclamation relative à l'IFD.

- 7) Par deux actes distincts du 14 juin 2013, les contribuables ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), d'une part contre cette décision « relative à leurs impôts cantonaux et communaux » et, d'autre part, contre « la décision sur réclamation datée du 16 mai 2013 relative à leur impôt fédéral direct 2011 ». Le contenu et les conclusions, à savoir principalement l'annulation de la décision du 16 mai 2013, de ces deux recours étaient identiques.

a. Ils n'avaient pris la mesure exacte de la dévaluation de l'immeuble qu'en 2012, après avoir fait appel à l'expert immobilier. Suite à la crise dite des « subprimes » de 2007, le marché de l'immobilier américain s'était effondré et la valeur de nombreux immeubles, qui était alors largement surévaluée du fait de la bulle spéculative qui s'était développée depuis la fin des années 1990, avait considérablement diminué. L'ensemble du secteur immobilier avait été touché et ce de manière définitive. En effet, suite à cette crise, la valeur vénale des biens immobiliers avait retrouvé un niveau en adéquation avec la valeur réelle du marché. Aucune hausse significative de la valeur de l'immeuble n'était à envisager, de nouvelles réglementations ayant été adoptées par les autorités américaines pour éviter une autre bulle spéculative. La dépréciation de la valeur de l'immeuble était ainsi structurelle, définitive et objective. Il fallait donc, plus de dix ans après l'acquisition du bien, prendre en compte la nouvelle estimation de la valeur de l'immeuble, celle-là ayant été faite par un expert présentant suffisamment de garanties d'indépendance et d'objectivité.

b. Compte tenu de l'ampleur de la variation de la parité entre le dollar et le franc suisse, passée de USD 1.69 pour CHF 1.- en 2000 à USD 0.935099 pour CHF 1.- en 2011, rapport de change qui était stabilisé depuis plus de cinq ans, la variation du taux de change entre ces deux monnaies devait également être

considérée comme structurelle. La variation du taux de change devait ainsi être prise en compte par l'AFC-GE.

c. Le refus par l'AFC-GE de tenir compte de la nouvelle évaluation de l'immeuble et de la variation du change consacrait une inégalité de traitement entre les contribuables propriétaires d'un bien à l'étranger et ceux qui n'en possédaient qu'en Suisse. Ils devaient supporter une diminution massive de leur patrimoine et une imposition déconnectée de leur fortune réelle.

8) Le 25 septembre 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le recours qui portait sur l'IFD était sans objet faute d'un intérêt digne de protection. Le montant du bordereau de taxation IFD ne serait en effet pas diminué si le seul objet du litige sur lequel portait la réclamation du 9 avril 2013, à savoir la diminution de la valeur de l'immeuble, devait être admis.

Pour ce qui concernait l'ICC, la valeur d'estimation fiscale correspondait à la valeur de l'immeuble au moment de son acquisition. Les contribuables avaient toutefois la faculté de faire procéder en tout temps à de nouvelles estimations si des changements importants le justifiaient. Selon la jurisprudence, ils n'avaient toutefois pas la faculté de substituer leur propre appréciation à celle de l'administration devant laquelle ils devaient déposer une demande de nouvelle expertise avant le 31 décembre de l'année en cause. Dès lors que les époux n'avaient évoqué la baisse de la valeur de l'immeuble qu'au moment du dépôt de leur déclaration fiscale 2011 en janvier 2013, leur demande était tardive.

Enfin, une crise conjoncturelle ne pouvait pas donner lieu à une nouvelle estimation de la valeur d'un bien immobilier, la notion de changements importants devant être interprétée restrictivement.

9) Le 7 janvier 2014, les contribuables ont persisté dans leurs conclusions.

Contrairement à ce qu'avait soutenu l'AFC-GE, leur recours portant sur l'IFD n'était pas sans objet, la valeur vénale de l'immeuble ayant un impact direct sur la fixation de la valeur locative retenue comme revenu.

L'AFC-GE se fondait par ailleurs sur des dispositions légales qui n'étaient pas pertinentes s'agissant d'un bien situé à l'étranger. Ainsi, l'AFC-GE ne pouvait leur opposer l'absence du dépôt d'une demande de nouvelle estimation de la valeur de l'immeuble avant le 31 décembre 2011, cette procédure n'étant applicable que pour des biens situés en Suisse.

10) Le 29 janvier 2014, l'AFC-GE a également maintenu ses conclusions.

Faute d'une décision sur réclamation en matière d'IFD, le recours était irrecevable sur ce point.

Le principe de l'égalité de traitement entre contribuables prescrivait que leurs biens fassent l'objet d'une évaluation fondée sur des principes identiques que les immeubles considérés se situent en Suisse ou à l'étranger. La valeur d'acquisition de l'immeuble aux États-Unis d'Amérique avait prévalu de 2000 à 2011 comme cela aurait été le cas si l'immeuble avait été acquis à Genève.

La nouvelle demande d'expertise avait été déposée tardivement et, quoi qu'il en soit, la crise dont se prévalaient les recourants ne constituait pas un changement important au sens de la loi.

- 11) Par jugement du 3 mars 2014, le TAPI a rejeté le recours.

L'AFC-GE se méprenait lorsqu'elle soutenait que les contribuables n'avaient pas d'intérêt à contester leur bordereau IFD 2011, puisqu'en établissant celui-ci, elle avait pris en compte la valeur locative de l'immeuble, laquelle valeur était précisément en relation avec la valeur contestée de l'immeuble. Toutefois, au vu des considérants du jugement et dans la mesure où la valeur locative retenue n'avait pas été contestée au stade de la réclamation, il n'était pas utile de retourner cette partie du dossier à l'AFC-GE.

Les époux n'étaient pas admis à contester la valeur fiscale de l'immeuble, en l'occurrence une villa, devant le tribunal sans avoir préalablement présenté une demande d'estimation motivée à l'AFC-GE. Dès lors qu'ils n'avaient pas sollicité cette estimation avant le 31 décembre 2011, la valeur fiscale de l'immeuble ne pouvait pas être revue pour la période fiscale 2011 en cause. Ce seul motif suffisait à rejeter le recours.

- 12) Par acte du 2 avril 2014, les contribuables ont recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative). Ils ont conclu, « sous suite de dépens », à son annulation, à l'annulation de la décision sur réclamation du 16 mai 2013, ainsi qu'à « l'annulation avec effet suspensif des bordereaux rectificatifs du 11 mars 2013 ».

a. Le TAPI s'était fondé sur des dispositions légales inapplicables à leur situation, l'immeuble étant situé à l'étranger. L'art. 52 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), auquel s'était référé le TAPI, n'était en effet applicable qu'à l'estimation, par des commissions d'experts, des immeubles situés à Genève, et ce pour une période décennale. L'immeuble n'avait d'ailleurs jamais fait l'objet d'une évaluation par une telle commission.

L'art. 52 al. 5 LIPP permettait à tout contribuable de faire procéder, avant le 31 décembre de l'année fiscale concernée, à une nouvelle estimation de leur bien. S'il était vrai qu'ils n'avaient pas fait cette démarche avant le 31 décembre 2011, du fait qu'ils n'avaient pris conscience de la dévaluation de l'immeuble

qu'ultérieurement, l'art. 52 al. 5 LIPP était quoi qu'il en soit inopérant, l'immeuble n'étant pas situé à Genève.

Le TAPI avait estimé qu'en l'absence de demande en ce sens au 31 décembre 2011, la valeur fiscale de l'immeuble devait être prorogée, faisant en cela application de la loi sur les estimations fiscales de certains immeubles du 29 novembre 2012 (LEFI - D 10 3). Or, cette prorogation était strictement limitée aux immeubles visés à l'art. 50 let. b à e LIPP, soit les immeubles situés dans le canton.

Le législateur avait strictement limité l'application des art. 50 et 52 LIPP aux immeubles situés à Genève précisément car leurs dispositifs ne trouvaient de sens que dans le cadre du marché immobilier de ce canton où les valeurs des biens immobiliers augmentaient de manière linéaire et constante. Il serait en outre absurde de proroger une valeur issue d'une expertise immobilière qui n'avait jamais été effectuée sur un immeuble sis à l'étranger.

Pour évaluer une propriété détenue à l'étranger, il convenait donc de revenir aux principes généraux de 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) et à l'art. 49 LIPP, soit à la valeur vénale au 31 décembre de l'année concernée. À défaut d'une évaluation établie par une commission d'experts au sens de l'art. 52 LIPP, et pour respecter le principe de l'égalité de traitement, une évaluation objective d'un immeuble à l'étranger devait pouvoir être effectuée par un expert indépendant. Or, l'expertise faite par l'agent immobilier avait été certifiée par acte notarié.

b. Le TAPI, sans se prononcer sur l'opportunité d'une dévaluation structurelle de l'immeuble, avait rappelé que selon la jurisprudence la réévaluation d'un bien immobilier était soumise à l'existence de changements importants. Cette jurisprudence ne concernait toutefois que des immeubles situés à Genève et ne pouvait s'appliquer au cas d'espèce.

Au demeurant, les critères liés aux changements importants étaient réunis, l'immeuble ayant perdu depuis 2007 plus de 34 % de sa valeur. Tout indiquait que cette dépréciation, à la fois massive, définitive et liée à un phénomène objectif, à savoir la crise des « subprimes », était structurelle.

c. Indépendamment de la décision que prendrait la chambre administrative sur les règles applicables en matière d'évaluation du bien immobilier situé à l'étranger, il fallait tenir compte, à l'instar de tout élément de fortune situé à l'étranger, de la variation du taux de change, « cette variation étant par nature totalement déconnectée de l'évaluation intrinsèque du bien en question » mais la seule conséquence de la variation des valeurs des devises.

Dans la mesure où, en application de l'art. 49 LIPP, un bien devait être retenu pour sa valeur vénale, il semblait naturel d'exiger, de la même manière que pour des titres ou des comptes bancaires en devises étrangères, que le contribuable procède à une conversion de la valeur de son immeuble au taux officiel fédéral applicable à la fortune pour l'année fiscale concernée. Toute solution contraire aboutirait à une inégalité de traitement entre les contribuables suisses possédant des biens immobiliers à l'étranger et ceux qui n'en possédaient qu'en Suisse ainsi qu'entre ceux qui ne possédaient que des biens mobiliers à l'étranger et ceux qui y détenaient également des biens immobiliers.

S'agissant de leur situation personnelle, l'absence de prise en compte du taux de change aboutissait, en 2011, au report dans leur taxation d'une augmentation injustifiée de USD 1'784'229.-.

- 13) Le 14 avril 2014, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 14) Le 21 mai 2014, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Dans le cadre de la taxation genevoise, aucune autre disposition que l'art. 52 al. 5 LIPP ne pouvait être appliquée pour prétendre à une nouvelle estimation d'un immeuble, que celui-ci se situe à Genève ou à l'étranger. Pour faire reconnaître et mettre en œuvre leurs droits subjectifs, les contribuables auraient dû les faire valoir conformément aux exigences posées par cette disposition et déposer une demande de nouvelle estimation de l'immeuble avant le 31 décembre 2011. Ils reconnaissaient eux-mêmes n'avoir pris toute la mesure de la situation qu'après cette date, à savoir en 2012, l'attestation établie par l'agent immobilier datant d'ailleurs de cette année-là. Dès lors qu'ils n'avaient pas requis une estimation dans les délais, leur recours devait être rejeté.

S'agissant des autres arguments soulevés par les contribuables, il n'y avait nul besoin de revenir aux principes généraux des art. 14 LHID et 49 LIPP, soit à la valeur vénale au 31 décembre de l'année concernée, puisque cette valeur avait déjà été prise en compte l'année de son acquisition. En effet, la valeur de l'immeuble, qui n'avait pas été établie sur la base d'une expertise au sens de l'art. 52 al. 2 LIPP, avait été fixée sur la base de son prix d'achat en 2000. Il s'agissait bien de sa valeur vénale au sens de la LHID et de la jurisprudence.

Pour respecter le principe de l'égalité de traitement, la procédure d'évaluation des biens immobiliers devait être la même, que ces derniers se situent à Genève ou hors du canton. L'art. 52 LIPP était ainsi applicable aux contribuables.

Enfin, le mode de détermination de la valeur des immeubles au sens de l'art. 52 LIPP ne permettait pas de tenir compte d'une plus-value ou d'une moins-

value en fonction des évolutions conjoncturelles de l'économie. Dès lors que le taux de change reflétait précisément des fluctuations économiques, il ne pouvait pas être pris en compte pour évaluer un bien immobilier année après année.

15) Invitée à se déterminer, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) ne s'était pas prononcée.

16) Le 23 février 2015, le juge délégué a tenu une audience de comparution personnelle des parties. Absents de Genève, les recourants, lesquels persistaient dans les termes de leur recours, étaient excusés et représentés par leur mandataire.

a. Leur mandataire a expliqué que les recourants n'avaient déposé leur déclaration fiscale 2011 qu'en janvier 2013 en raison du temps nécessaire pour réunir tous les documents pertinents. Dans leurs déclarations fiscales ultérieures, ils ont repris la même valeur fiscale pour leur immeuble californien, ceci en raison de la chute brutale de l'immobilier américain.

La valeur retenue par l'AFC-GE pour l'immeuble en question avait de l'importance d'une part au niveau du taux d'imposition et d'autre part au niveau de la répartition des dettes et des intérêts tant en ICC qu'en IFD. En outre, la valeur locative était fixée à 4,5 % de la valeur retenue.

L'application du système genevois d'évaluation des immeubles, valable pour un marché en progression de valeur constante, n'était pas transférable à l'évaluation des immeubles à l'étranger, à savoir sur un marché susceptible de variations différentes. Une telle transposition conduirait à une situation inéquitable pour les contribuables possédant des immeubles à l'étranger puisqu'on ne tiendrait pas compte des importantes variations de valeur susceptibles de se produire à l'étranger. Il fallait également, en distinguant entre le prix de vente et la réévaluation liée à la dévaluation de la monnaie, tenir compte des variations de change selon les mêmes principes que ceux appliqués aux comptes bancaires en monnaie étrangère ou aux titres.

b. Les représentants de l'AFC-GE ont pour leur part expliqué que pour les immeubles situés à l'étranger de contribuables genevois, elle prenait en considération la valeur découlant d'une décision rendue par les autorités fiscales du pays de situation de l'immeuble. À défaut, et comme pour l'immeuble californien des recourants, la valeur d'acquisition était retenue. La valeur retenue ne pouvait pas dépendre de critères conjoncturels. Pour être prise en compte, une éventuelle dévaluation de la valeur d'un bien immobilier devait être liée à un facteur objectif comme, par exemples, la disparition d'une partie de l'immeuble, sa destruction ou encore un tremblement de terre.

L'AFC-GE ne disposait pas de règles écrites ou d'une directive concernant l'évaluation des immeubles à l'étranger. Si la valeur fiscale d'un tel immeuble

venait à être contestée, elle appliquerait les mêmes règles que celles pour les immeubles situés à Genève. Il faudrait que la demande soit présentée avant la fin de l'exercice et le cas serait alors soumis au service des estimations immobilières. Le contribuable pourrait lui-même proposer une expertise extérieure faite par un spécialiste de l'immobilier, par exemple un architecte.

La réévaluation des immeubles situés sur le canton de Genève avait lieu tous les dix ans. Pour ces immeubles, et non pour ceux situés à l'étranger, une augmentation de 20 % était intervenue en 1974, une autre en 1984 et puis une dernière en 1994. La valeur fiscale de 1994 avait ensuite été prorogée. La valeur des immeubles était en outre actualisée lorsqu'intervenait une opération de transfert de propriétés. Pour le reste, si un contribuable voulait voir modifier la valeur fiscale de son immeuble situé à Genève, il pouvait en faire la demande avant la fin de l'exercice fiscal, mais de telles modifications étaient rares.

L'AFC-GE ne tenait pas compte des variations de change tant que le bien immobilier n'était pas aliéné, le bénéfice apparaissant à ce moment-là. La valeur d'un bien immobilier étant pérenne, la situation ne pouvait être comparée à ce qui prévalait en matière de titres.

- 17) D'accord entre les parties, la cause a été gardée à juger à l'issue de l'audience.

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) En vertu de l'art. 64 al. 1 LPA, le recours est formé par écrit et adressé à la juridiction administrative appelée à en connaître.
 - a. Les cantons peuvent exiger que, dans leurs relations avec les autorités cantonales, les administrés se servent de la langue officielle du canton. Selon la jurisprudence, dans les relations avec leurs autorités, les cantons peuvent imposer leur langue officielle comme langue judiciaire et exiger la traduction des actes de procédure rédigés dans une autre langue (arrêt du Tribunal fédéral du 25 avril 1997, publié *in* SJ 1998 p. 311 ; ATA/106/2012 du 21 février 2012 consid. 3).

Sous réserve de dispositions particulières, le justiciable n'a en principe aucun droit de communiquer avec les autorités dans une autre langue que la

langue officielle, fût-elle sa langue maternelle ou une autre langue nationale (ATF 136 I 149 consid. 4.3 ; 127 V 219 consid. 2b.aa ; 122 I 236 consid. 2c ; 108 V 208 ; arrêt du Tribunal fédéral 1B_4/2012 du 11 janvier 2012 consid. 3).

b. À Genève, la langue officielle est le français (art. 5 al. 1 de la Constitution de la République et canton de Genève du 14 octobre 2012 - Cst-GE - A 2 00 ; ATA/86/2014 du 12 février 2014 consid. 2 et les références citées).

c. Les recourants ont produit, à l'appui de leur recours du 2 avril 2014, des pièces en anglais relatives à l'évaluation de l'immeuble par l'agent immobilier, lesquelles n'étaient pas traduites. Ces pièces avaient auparavant été adressées à l'AFC-GE puis au TAPI sans que ni cette autorité ni cette juridiction ne rappelle les règles en matière de langue officielle. Les parties, dans leurs différentes écritures, puis le TAPI, dans son jugement, ont toutefois explicité le contenu de ces pièces de sorte que, dans le cas d'espèce, la chambre de céans renoncera à réclamer la traduction des pièces produites en anglais le litige pouvant être tranché en l'état.

- 3) Le litige porte sur l'évaluation de l'immeuble pour l'année fiscale 2011.
- 4) Les recourants font grief au TAPI d'avoir rejeté leur recours au seul motif qu'ils n'étaient pas admis à contester la valeur fiscale de leur immeuble devant lui sans avoir préalablement présenté une demande d'estimation motivée auprès de l'AFC-GE avant le 31 décembre 2011. Les recourants estiment que les art. 50 LIPP et suivants, en particulier l'art 52 al. 5 LIPP et la jurisprudence qui en découle, sont inopérants en l'espèce, l'immeuble n'étant pas situé à Genève.
- 5) 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.

- 6) 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 articles 46 à 60, 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. L'art. 48 est sans pertinence pour le cas d'espèce, alors que l'art. 49 indique que 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 étant estimée, en général, à la valeur vénale (al. 2). L'art. 49A est également sans pertinence en l'espèce.

- 7) Les art. 50 à 54 LIPP traitent spécifiquement de la question des immeubles : les principes d'estimation (ch.I) et l'expertise (ch. II) sont abordés à l'art. 50, les déclarations de nouvelles constructions (ch. III) à l'art. 51, la procédure d'estimation (ch. IV) aux art. 52 et 53 et la notification de l'estimation (ch. V) à l'art. 54.

a. La phrase introductive de l'art. 50 LIPP précise que : « L'évaluation des immeubles situés dans le canton est faite d'après les principes suivants (...) ». Suivent lesdits 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 (let. e).

L'art. 52 LIPP est divisé en trois parties : la procédure d'estimation des immeubles locatifs (let. a) est énoncée à l'al. 1, celle concernant les immeubles estimés, ou autres immeubles (let. b), aux al. 2 à 5 et celle visant les nouvelles constructions (let. c) à l'al. 6. S'agissant en particulier de l'art. 52 let. b LIPP, il est prévu que l'évaluation des autres immeubles est faite par des commissions d'experts et vaut pour une période décennale (al. 2), des règles particulières étant applicables en cas d'aliénation (al. 3), pour les propriétés rurales, en cas de succession ou de liquidation du régime matrimonial (al. 4). L'alinéa 5 prévoit que 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.

b. Au vu de ce qui précède, force est de constater, comme le soutiennent les recourants, que les art. 50 à 54 LIPP forment un tout cohérent et qu'ils ne traitent que des immeubles situés à Genève, comme le précise d'ailleurs explicitement l'art. 50 LIPP. La LIPP ne contient aucune règle spécifique concernant l'évaluation des immeubles situés hors du canton.

- 8) S'agissant en particulier de l'art. 52 al. 5 LIPP, la chambre de céans s'est prononcée à plusieurs reprises sur cette disposition. Dans ce cadre, elle a notamment été amenée à préciser que le contribuable n'avait pas la faculté de substituer sa propre appréciation à celle de l'administration ou de la commission d'experts mais qu'il doit au contraire, s'il considère que la valeur de son bien immobilier est mal estimée, former une demande de nouvelle estimation. Il est

tenu de motiver sa requête et d'indiquer en quoi consistent les changements survenus dans la valeur de sa propriété. Une expertise ne pouvait être requise pour la première fois devant la juridiction de recours, car la demande en ce sens devait être présentée préalablement à l'administration (ATA/87/2014 du 12 février 2014 consid. 6c et les références citées). Elle a également jugé, que pour avoir une incidence sur l'impôt d'une année déterminée, la demande d'expertise de l'art. 52 al. 5 LIPP devait avoir été formée avant la date déterminante pour la situation du contribuable et la fixation de la matière imposable, en l'occurrence le 31 décembre de ladite année (ATA/87/2014 précité ; ATA/422/2008 consid. 6b et les références citées).

La jurisprudence de la chambre de céans rendue dans le cadre de l'art. 52 al. 5 ne concerne toutefois que des causes portant sur des immeubles situés dans le canton de Genève. Il convient dès lors de déterminer si l'art. 52 al. 5 LIPP et la jurisprudence de la chambre de céans sont également applicables au cas d'espèce.

- 9) 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 p. 204 ; 138 III 166 consid. 3.2 p. 168 ; 136 III 283 consid. 2.3.1 p. 284 ; 135 III 640 consid. 2.3.1 p. 644 ; arrêt du Tribunal fédéral 4A_68/2014 du 16 juin 2014 consid. 5.2.1). 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 p. 273 ; 137 III 344 consid. 5.1 p. 348 ; 133 III 257 consid. 2.4 p. 265 ; 131 III 623 consid. 2.4.4 p. 630).

b. L'interprétation de la loi peut conduire à la constatation d'une lacune. Une lacune 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 p. 60 ; 135 IV 133 consid. 2.4 p. 116 ; 117 II 494 consid. 6a p. 499). En revanche, si le législateur a volontairement renoncé à codifier une situation qui n'appelaient pas nécessairement une intervention de sa part, son inaction équivaut à un silence qualifié (ATF 132 III 470 consid. 5.1 p. 478 ; 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 p. 61 s ; 131 II 562 consid. 3.5 p. 367).

c. 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 p. 567 ; ATA/219/2011 du 5 avril 2011). 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 p. 567).

10) a. La LIPP, adoptée le 12 juin 2009 par le Grand Conseil puis acceptée en votation populaire le 27 septembre 2009, est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010. L'art 69 LIPP a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP I-V). S'agissant en particulier de l'impôt sur la fortune, l'art. 69 al. 1 let. c LIPP a abrogé la aLIPP-III qui portait sur cet objet.

b. Il ressort des travaux préparatoires qui ont conduit à l'adoption de la LIPP, que le législateur cantonal s'est penché sur la question des immeubles situés hors du canton. (MGC 2007-2008/V 2035 et 3963-4066 ; MGC 2008-2009/IX 4673-4766, 4826-4958 et 11512-11924). Le projet de loi initial (PL 10199), lequel avait été déposé par des députés, reprenait mot pour mot la aLIPP-III pour de nombreux articles. À l'instar de la aLIPP-III, le PL 10199 mentionnait ainsi, s'agissant de la fortune imposable, à l'art. 47 let. a, seuls les immeubles situés dans le canton étaient soumis à l'impôt sur la fortune, les immeubles situés hors du canton en étant exonérés (art. 55 let. b du projet de loi). Il convient d'ajouter qu'avant l'entrée en vigueur de la aLIPP-III, l'impôt sur la fortune était réglé par la LCP, laquelle exonérait déjà les immeubles situés hors du canton.

Pendant l'examen du PL 10199 par la commission fiscale, les députés ont notamment entendu des représentants du département des finances. L'un d'eux leur a expliqué que le contribuable devait quoi qu'il en soit déjà déclarer les immeubles qu'il détenait en dehors du canton car il en était tenu compte pour le taux de l'impôt et pour la répartition des dettes et autres déductions (MGC 2008-2009/IX 11675). Plus loin, entre autres interventions de députés, un des auteurs du PL 10199 a indiqué qu'ils n'avaient pas d'opposition à enlever les mots « situés dans le canton » (MGC 2008-2009/IX op.cit.). Le même représentant du département des finances a expliqué aux députés, s'agissant cette fois de l'art. 55 let. b du projet de loi, que l'exonération des immeubles hors du

canton n'était pas une exonération en tant que telle et que cette référence n'avait rien à faire dans cette disposition (MGC 2008/2009/IX 11689). La LIPP telle qu'elle a été adoptée n'exonère donc plus les immeubles situés hors du canton de l'impôt sur la fortune.

c. Au cours des travaux législatifs, les députés n'ont par contre pas discuté de la nécessité ou non de prévoir une procédure particulière pour évaluer les immeubles situés hors du canton. Ils n'ont pas non plus renvoyé à la procédure applicable aux immeubles situés à Genève ou même abordé cette question. Ainsi, la LIPP ne contient aucune disposition spécifique relative à la procédure d'évaluation des immeubles situés, comme en l'espèce, à l'étranger.

11) Le contribuable propriétaire d'un bien immobilier, notamment d'une villa, dans le canton dispose du droit d'en contester l'estimation ou d'en solliciter une nouvelle (art. 52 al. 5 LIPP ; ATA/422/2008 du 26 août 2008 consid. 8b). Si aucune disposition légale ne confère un tel droit au contribuable propriétaire d'un bien immobilier situé à l'étranger, aucune disposition ne le lui conteste. On voit toutefois mal comment ce droit pourrait lui être refusé dès lors qu'en sollicitant une nouvelle estimation de son immeuble à l'étranger le contribuable collabore ainsi à l'établissement de la taxation complète et exacte à laquelle il peut prétendre (art. 25 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). Il va alors de soi que pour pouvoir faire reconnaître et mettre en œuvre ce droit qui lui est reconnu, ce contribuable devra le faire valoir conformément aux exigences posées par le droit de forme, sous réserve d'un formalisme excessif (ATA/87/2014 du 12 février 2014 consid. 7).

12) Dans la jurisprudence qu'il a rendue en son temps, dans le cadre de la procédure d'évaluation d'immeubles situés à Genève, le Tribunal administratif, auquel la chambre de céans a succédé, a été amené à préciser quelques règles de procédure auxquelles le contribuable devait se soumettre. Il a ainsi jugé qu'il appartenait à l'assujetti de faire valoir les arguments susceptibles d'entraîner une amélioration de sa situation et que, partant, il revenait au contribuable, lequel devait en prendre l'initiative, d'inviter l'autorité à saisir la commission d'experts (RDAF 1977 p. 270-271). Plus tard, le Tribunal administratif a souligné que l'estimation des immeubles représentait une opération longue et coûteuse et que par crainte des abus il n'avait pas été conféré aux propriétaires fonciers la faculté de substituer leur propre appréciation à celle de l'administration ou de la commission d'experts (RDAF 1981 p. 36-37 et la référence citée).

a. À l'instar de ce qui est exigé du propriétaire d'un immeuble situé à Genève, il apparaît logique d'exiger du contribuable qui possède un bien à l'étranger qu'il prenne l'initiative d'interpeller l'autorité fiscale, en l'occurrence l'AFC-GE, lorsqu'il estime que la valeur de ce bien s'est modifiée. Rien ne s'oppose non plus à ce qu'on exige de ce contribuable qu'il motive sa demande de nouvelle évaluation, celui-ci étant quoi qu'il en soit tenu de faire tout ce qui est nécessaire

pour assurer une taxation complète et exacte et de communiquer tous les renseignements jugés nécessaires pour déterminer la situation et la valeur exacte de chaque immeuble (art. 30 al. 1 et 31 al. 1 LPFisc).

b. Qu'elle soit saisie d'une demande de nouvelle évaluation d'un bien situé à Genève ou à l'étranger, l'AFC-GE reste dans la même mesure tenue d'établir les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable (art. 25 al. 1 LPfisc). Elle ne peut donc se contenter des éléments apportés par le contribuable et doit, à l'instar de ce qui se passe pour la nouvelle estimation d'un bien situé dans le canton, instruire la demande. Dans le cadre de cette instruction, qui est aussi susceptible de prendre du temps, elle peut exiger des renseignements oraux, la production de justificatifs et de preuves ou encore ordonner des expertises (art. 25 al. 2 LPFisc). À défaut d'une commission d'experts semblable à celle prévue pour les immeubles situés dans le canton, il existe, selon les déclarations des représentants de l'AFC-GE lors de l'audience du 23 février 2015, au sein de cette administration, un service des estimations immobilières compétent pour examiner une demande d'évaluation d'un bien immobilier situé à l'étranger.

c. Il découle de ce qui précède que rien ne permet de distinguer, au stade où il entend contester ou solliciter une nouvelle évaluation de son bien, le contribuable propriétaire d'un immeuble à Genève ou à l'étranger. Dans un cas comme dans l'autre, il dispose du droit de le faire, ce droit devant s'exercer par le dépôt, auprès de l'AFC-GE, d'une demande motivée. Dans cette mesure, le délai pour exercer ce droit, à savoir le 31 décembre de l'année concernée, doit être respecté que le bien si situe à Genève ou à l'étranger puisque rien ne permet, à ce stade, de fonder une quelconque distinction entre ces deux situations.

- 13) Appelé à examiner la situation d'une contribuable genevoise, dans le cadre de l'impôt immobilier complémentaire (ci-après : IIC) et donc pour un bien situé à Genève, le Tribunal fédéral a constaté, dans un arrêt 2C_734/2008, qu'aucune disposition ne fixait de délai pour le dépôt d'une requête de nouvelle estimation, cette exigence étant posée par la jurisprudence cantonale. Dès lors que la législation applicable en matière d'IIC prévoyait que ce dernier était calculé au 31 décembre de la période fiscale sur la valeur des immeubles à cette date, le Tribunal fédéral a estimé que cette exigence n'était pas arbitraire et qu'elle était admissible.

Il en va de même pour les immeubles situés à l'étranger : aucune disposition ne fixe de délai pour le dépôt d'une requête de nouvelle estimation et la loi prévoit que la fortune imposable se détermine d'après son état à la fin de la période fiscale, laquelle correspond à l'année civile (art. 61 al. 2 et 64 al. 1 LIPP). En conséquence, exiger du contribuable propriétaire d'un bien immobilier situé à l'étranger qu'il dépose sa requête avant le 31 décembre de l'année en cause n'a ainsi rien d'arbitraire et cette exigence doit être admise.

- 14) Le principe de l'égalité de traitement est garanti par l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101). Ce principe interdit d'établir des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou d'omettre de faire les distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente.

Dès lors qu'au moment où il entend contester ou solliciter une nouvelle évaluation de son bien, rien ne distingue un contribuable propriétaire d'un immeuble à Genève ou à l'étranger, il est conforme à ce principe d'exiger de lui qu'il se conforme aux mêmes règles procédurales.

Appliquer par analogie au contribuable propriétaire d'un immeuble à l'étranger les mêmes règles de procédure que celles prévues pour le contribuable propriétaire d'un tel bien à Genève est enfin conforme à la jurisprudence du Tribunal fédéral puisque ces exigences n'ont pas pour conséquences de créer de nouveaux cas d'assujettissement, de nouvelles matières imposables ou de nouveaux faits générateurs d'imposition.

- 15) Dans le cas d'espèce, il n'est pas contesté que, conformément au principe posé par l'art. 14 al. 1 LHID et repris par l'art. 49 al. 2 LIPP, l'AFC-GE a toujours pris en compte la valeur vénale de la villa des recourants, laquelle correspondait à son prix d'achat lors de son acquisition par les contribuables en 2000. Les contribuables ont adressé à l'AFC-GE en janvier 2013, avec leur déclaration fiscale 2011, une expertise de l'immeuble certifiée par un acte notarié datant de 2012. Il ressort de cette évaluation que la valeur du bien aurait baissé de manière substantielle en 2011, soit pour l'année fiscale en cause, par rapport au prix d'achat en 2000.

En adressant cette nouvelle expertise à l'AFC-GE, les recourants se sont certes adressés à la bonne autorité, mais en omettant de l'interpeller avant le 31 décembre 2011, ils ont agi tardivement, cette exigence valant, pour les raisons qui viennent d'être examinées, également pour les propriétaires de biens immobiliers situés à l'étranger.

- 16) Le droit des contribuables de demander la réévaluation de leur bien immobilier situé en Californie étant périmé, la chambre de céans n'entrera pas en matière sur les deux autres griefs soulevés par les recourants, à savoir sur la survenance de changements importants de la valeur de leur immeuble et sur les variations de change.
- 17) Mal fondé, le recours sera donc rejeté.

- 18) Vu l'issue du litige, un émoulement de CHF 1'500.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 3 avril 2014 par Madame A_____ et Monsieur B_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 3 mars 2014 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Madame A_____ et de Monsieur B_____, pris conjointement et solidairement, un émoulement de CHF 1'500.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

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

communique le présent arrêt à Madame A_____ et à Monsieur B_____, représentés par Ernst & Young SA, mandataire, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, MM. Thélin et Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :