

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2203/2013-ICC

ATA/742/2014

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 23 septembre 2014**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

A\_\_\_\_\_ SA

représentée par Me Maria Josefa Palmero-Areán, avocate

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
12 mai 2014 (JTAPI/502/2014)**

---

### EN FAIT

- 1) Inscrite au registre du commerce depuis le 22 mars 2010, A\_\_\_\_\_ SA (ci-après : la contribuable ou la société) est une société anonyme dont le siège est à Genève. Elle a pour but « achat, vente, détention, valorisation, gestion et administration, de même que prise de participations, dans le domaine immobilier directement ou indirectement, ainsi que financement d'immeubles en Suisse et à l'étranger ».
- 2) Le 31 mars 2010, la contribuable a acquis un immeuble locatif sis au \_\_\_\_\_, rue B\_\_\_\_\_, à Genève, pour le prix de CHF 26'000'000.-.  
  
Le 20 décembre 2010, elle a acquis un autre immeuble locatif sis au \_\_\_\_\_ C\_\_\_\_\_, à Genève, pour le prix de CHF 12'000'000.-.
- 3) Le 29 septembre 2011, la contribuable a adressé sa déclaration fiscale 2010 à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC).

A l'annexe F (immeubles 2010), elle a mentionné les valeurs fiscales suivantes :

Code lieu	Situation	Valeur locative CHF	Taux de capitalisation en %	Valeur fiscale CHF
6621	Rue B_____	375'828.-	6,29	5'975'008.-
6621	C_____	336'372.-	6,29	5'347'727.-
			Total	11'322'735.-

- 4) Le 26 janvier 2012, l'AFC a remis à la contribuable son bordereau d'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2010.

L'impôt immobilier complémentaire (ci-après : IIC) a été fixé comme suit :

Code lieu	Situation	Valeur locative CHF	Taux de capitalisation en %	Valeur fiscale CHF	IIC	
					Taux %	Montant CHF
6621	B_____			26'000'000.-	0,2	52'000.-
6621	C_____			12'200'000.-	0,2	24'400.-
				38'200'000.-		76'400.-

- 5) Le 14 février 2012, la contribuable a élevé réclamation à l'encontre de ce bordereau.

Elle a contesté les valeurs fiscales retenues par l'AFC pour le calcul de l'IIC relatif aux deux immeubles et a sollicité une rectification de la taxation 2010 en ce sens que la valeur fiscale retenue devait se fonder sur la valeur capitalisée des immeubles comme suit :

- rue B\_\_\_\_\_ : état locatif théorique au 31 décembre 2010 de CHF 375'828.-, capitalisé à 6, 29 %, soit une valeur fiscale de CHF 5'975'008.- ;

- C\_\_\_\_\_ : état locatif théorique au 31 décembre 2010 de CHF 336'372.-, capitalisé à 6, 29 %, soit une valeur fiscale de CHF 5'347'727.-.

- 6) Par décision sur réclamation du 30 mai 2013, l'AFC a maintenu sa taxation litigieuse.

Les valeurs fiscales des deux biens immobiliers avaient été établies selon l'arrêt du Tribunal fédéral 2C 316/2010 du 29 juillet 2010 d'après lequel les prix d'achat, uniquement pour la première année d'acquisition, soit CHF 26'000'000.- et CHF 12'200'000.-, constituaient des estimations fiscales.

- 7) Le 28 juin 2013, la contribuable a recouru contre cette décision sur réclamation auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à son annulation. La valeur déterminante des immeubles aux fins du calcul de l'IIC devait être fixée pour l'année 2010 à CHF 5'975'008.- pour celui de la rue B\_\_\_\_\_ et à CHF 5'347'727.- pour celui de la C\_\_\_\_\_.

a. Lorsque la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) ne prévoyait aucune réglementation particulière, les impôts cantonaux et communaux étaient établis en vertu du droit cantonal, les législateurs cantonaux disposant d'une pleine liberté.

L'IIC était un impôt réel indirect et il sortait, comme l'avait confirmé le Tribunal fédéral, du champ d'application de la LHID.

b. Selon l'art. 50 let. a de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), auquel renvoyait l'art. 76 al. 2 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), l'estimation des immeubles dans le cadre de l'IIC devait être calculée en capitalisant l'état locatif annuel aux taux fixés chaque année par le Conseil d'Etat.

c. La portée de l'arrêt du Tribunal fédéral cité par l'AFC se limitait au cadre strict du cas d'espèce jugé, à savoir la détermination de l'impôt sur la fortune au regard des principes fixés par la législation fédérale et ne pouvait s'étendre à d'autres impôts et taxes exclus du champ de la législation fédérale. Dans la mesure où l'IIC sortait du cadre du droit fédéral harmonisé, les principes développés par le Tribunal fédéral ne s'appliquaient pas à cet impôt sous peine d'étendre l'harmonisation fiscale à des impôts non visés par la législation fédérale et partant, d'aller à l'encontre de la volonté du législateur et du texte clair de la législation genevoise.

d. A Genève, le législateur avait prévu, pour l'estimation des immeubles dans le cadre de l'IIC, un renvoi à la disposition pertinente en matière d'imposition des personnes physiques. Ce renvoi ne pouvait être interprété, s'agissant en tout cas des personnes morales, comme une volonté du législateur d'harmoniser les assiettes en matière d'impôt sur le capital et d'impôt immobilier complémentaire : une telle harmonisation n'était pas envisageable puisque l'assiette de l'impôt sur le capital, pour une personne morale, était en principe fonction des valeurs comptables des immeubles et non de celles déterminées en application de la disposition pertinente en matière d'imposition des personnes physiques.

8) Le 3 octobre 2013, l'AFC a conclu au rejet du recours.

a. Il convenait de fixer la valeur fiscale déterminante des immeubles au 31 décembre 2010 en se référant au prix résultant de la transaction effectuée durant cette même année, sur le marché libre comme le prévoyait la jurisprudence du Tribunal fédéral. Compte tenu des valeurs d'achat des immeubles en 2010, leur valeur fiscale totale, laquelle correspondait à leur valeur vénale, était de CHF 38'200'000.-.

b. Pour déterminer la valeur fiscale d'un immeuble en matière d'IIC, la LCP renvoyait à la LIPP, à savoir la législation applicable à la détermination de la fortune imposable des personnes physiques. Les règles d'estimation qui en découlaient s'inscrivaient dès lors dans le respect des principes généraux fixés dans la législation fédérale d'harmonisation fiscale, à savoir que l'état de la fortune mobilière et immobilière était établi au 31 décembre de l'année pour

laquelle l'impôt était dû et que la fortune était estimée en général à la valeur vénale.

Dans plusieurs arrêts, le Tribunal fédéral avait estimé que le système prévu par le droit cantonal genevois pour évaluer les immeubles locatifs n'était pas en lui-même arbitraire ou non conforme à la législation fédérale. Dans un cas particulier, qui correspondait au cas d'espèce, à savoir lorsque des ventes avaient eu lieu dans l'année sur le marché libre, le Tribunal fédéral avait en revanche conclu que le système prévu par le droit genevois aboutissait à un résultat non conforme au droit fédéral. Le Tribunal fédéral avait dès lors fixé la valeur fiscale déterminante de l'immeuble au prix d'acquisition durant la période fiscale en cause et tel devait être le cas dans le cas d'espèce. En effet, même si l'IIC n'était en tant que tel pas soumis à la LHID, il n'en demeurait pas moins que, selon la volonté du législateur genevois, la valeur fiscale déterminante était fixée par renvoi à une disposition applicable à l'impôt sur la fortune des personnes physiques, législation cantonale qui ne pouvait s'écarter des règles impératives de la législation fédérale d'harmonisation fiscale. L'estimation de la valeur fiscale d'un immeuble pour l'IIC ne dépendait au surplus pas du fait que son propriétaire serait une personne physique ou morale.

- 9) Par jugement du 12 mai 2014, le TAPI a admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelle décision.
- a. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'IIC ne faisait pas partie du droit fédéral harmonisé. Il en découlait que l'art. 76 al. 2 LCP qui traitait de cet impôt n'était pas soumis à la LHID, en particulier lorsque cette dernière prévoyait que la fortune immobilière était en règle générale estimée à sa valeur vénale.
- b. L'IIC étant exclusivement régi par le droit cantonal, il y avait lieu de s'en tenir au texte clair de l'art. 76 al. 2 LCP, lequel renvoyait, pour l'estimation de la valeur des immeubles, à l'art. 50 let. a LIPP.
- c. L'arrêt du Tribunal fédéral cité par l'AFC concernait la valeur fiscale d'un immeuble au titre de l'impôt sur la fortune, lequel était réglé par la LHID. C'était donc à tort que l'AFC avait étendu cette jurisprudence à l'IIC.
- 10) Par acte déposé le 18 juin 2014, l'AFC a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision du 30 mai 2013. L'AFC a repris son argumentation exposée devant le TAPI.

En tant qu'impôt foncier direct calculé sur la valeur réelle et objective de l'immeuble, l'IIC devait, dans le cas d'espèce, être calculé sur la valeur vénale conformément aux principes fixés par le Tribunal fédéral.

11) Le 10 juillet 2014, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.

12) Le 15 juillet 2014, la contribuable a conclu, « sous suite de dépens », au rejet du recours.

Elle se ralliait aux arguments exposés par la TAPI dans son jugement et se limitait à répondre à ceux avancés par l'AFC dans son recours.

La disposition du droit cantonal pertinente était claire et les immeubles ne devaient pas, comme le prétendait l'AFC, être évalués par un renvoi général aux règles d'évaluation applicables en matière d'impôt sur la fortune ou en référence à une quelconque valeur vénale.

Le point de savoir si l'IIC, lequel ne faisait pas partie du droit harmonisé, était un impôt direct ou indirect était sans pertinence.

13) Le 30 juillet 2014, la contribuable a informé le juge délégué qu'elle n'avait pas d'observation complémentaire à formuler dans le délai au 15 août 2014 que ce dernier avait octroyé aux parties pour ce faire.

14) Le 6 août 2014, l'AFC a persisté dans les termes de son recours. Elle était confortée dans ses conclusions par un arrêt récent rendu par la chambre administrative.

15) 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 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).

2) Le présent litige concerne la détermination de l'IIC dû par la société pour la période fiscale 2010.

3) L'IIC trouve son ancrage aux art. 76 à 79 LCP. L'art. 76 al. 1 prévoit la perception d'un impôt annuel de 1 ‰ sur la valeur de tous les immeubles situés dans le canton, sous réserve d'exception non réalisée en l'espèce. Ce taux est toutefois porté à 2 ‰ pour les sociétés exclusivement immobilières (art. 77 al. 1 let b LCP).

L'art. 76 al. 2 LCP prévoit que la valeur des immeubles est celle qui résulte des estimations faites conformément à l'art. 50 LIPP, sans la diminution fixée à la let. e de cette disposition et sans défalcation d'aucune dette (art. 76 al. 2 LCP).

L'art. 50 LIPP détermine les principes applicables à l'évaluation des immeubles situés dans le canton. 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 (let. a).

En application de ces dispositions, le Conseil d'Etat fixe chaque année, à l'art. 25 du règlement d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 13 janvier 2010 (RIPP - D 3 08.01), le taux de capitalisation applicable sur la base des transactions constatées sur le marché immobilier entre le 1<sup>er</sup> janvier de l'année précédant l'année fiscale et le 30 juin de l'année fiscale.

- 4) L'AFC fait grief au TAPI de ne pas avoir tenu compte, pour déterminer la valeur fiscale des immeubles dont la société est propriétaire, des principes dégagés par le Tribunal fédéral dans un arrêt 2C\_316/2010 du 29 juillet 2010.

Dans cet arrêt, qui concernait une affaire genevoise, le Tribunal fédéral avait été appelé à trancher un litige portant sur l'estimation fiscale d'un immeuble au titre de l'impôt sur la fortune des personnes physiques. Il avait confirmé, suite à d'autres arrêts qu'il avait précédemment rendus (ATF 134 II 207 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_820/2008 du 23 avril 2009) 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 était conforme à l'art. 14 LHID. Cette disposition prévoit que la fortune est estimée à la valeur vénale, la valeur de rendement pouvant toutefois être prise en considération de façon appropriée (al.1).

Dès lors que le contribuable avait acquis l'immeuble sur le marché libre dans l'année pour laquelle l'estimation fiscale était nécessaire pour calculer l'impôt sur la fortune, le Tribunal fédéral avait toutefois été amené à préciser, dans cet arrêt 2C\_316/2010, que la solution retenue par le législateur genevois ne saurait aller à l'encontre du principe de droit fédéral et cantonal selon lequel la fortune est estimée à la valeur vénale définie comme la valeur attribuée à un objet sur le marché des échanges économiques, lors d'un achat ou d'une vente dans des conditions normales. En d'autres termes, lorsque la valeur vénale d'un élément de fortune était donnée par le résultat d'une transaction ayant eu lieu sur le marché libre, la lettre claire de l'art. 14 LHID la désignait comme valeur imposable.

Dans un arrêt 2C\_442/2012 du 14 décembre 2012, lequel concernait également l'impôt sur la fortune des personnes physiques, le Tribunal fédéral a confirmé ces principes et rappelé que la solution retenue par le législateur genevois ne trouvait application que pour fixer la valeur vénale d'un immeuble qui n'avait pas fait l'objet d'une vente récente (consid. 4.4).

- 5) Il s'agit dès lors de savoir si, comme le soutient l'AFC, ces principes fixés par le Tribunal fédéral dans le cadre d'arrêts rendus en matière d'impôt sur la fortune des personnes physiques doivent être étendus au cas d'espèce, la société ayant acquis ses immeubles en 2010, soit dans l'année de la taxation litigieuse.
- 6) L'IIC est admissible du point de vue constitutionnel (arrêt du Tribunal fédéral du 4 novembre 1995, in StE 1997 n. 1, A 24.44.4 consid. 1). Il échappe à l'harmonisation des impôts directs car la LHID ne donne aucune indication quant aux impôts fonciers au sens strict. Il est donc réglé uniquement par le droit cantonal (Markus REICH, *Steuerrecht*, 2<sup>ème</sup> éd., 2012, § 7 n. 80 p. 175), ce que le Tribunal fédéral a expressément reconnu (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_734/2008 du 29 janvier 2009 consid. 1.1 ; ATA/87/2014 du 12 février 2014 consid. 5b).

Il découle de ce qui précède que les art. 76 à 79 LCP échappent au droit harmonisé. L'art. 76 al. 2 LCP n'est ainsi pas soumis à l'art. 14 LHID, ce dernier n'ayant aucune incidence sur l'IIC (ATA/87/2014 précité consid.7).

Le texte de l'art. 76 al. 2 LCP est clair. Il renvoie à la méthode d'estimation prévue par le seul art. 50 let. a LIPP lorsqu'il s'agit, comme dans le cas d'espèce, d'un immeuble locatif. Si le législateur cantonal avait au contraire souhaité que prévale le principe selon lequel la fortune est en général estimée à la valeur vénale, principe qui figure à l'art. 14 LHID, une autre solution s'offrait à lui. Il aurait en effet renvoyé à l'art 49 al. 2 LIPP, cette disposition reprenant dans les mêmes termes le principe précité. Or, il ne l'a pas fait.

Soumettre l'IIC, impôt qui n'est pas soumis au droit harmonisé et qui relève du seul droit cantonal, à la jurisprudence relative à l'impôt sur la fortune des personnes physiques lequel est lui soumis à des règles prévues par la LHID n'apparaît dès lors pas comme une solution conforme à la volonté du législateur.

Au vu de ce qui précède, c'est donc à juste titre que le TAPI n'a pas étendu au cas d'espèce les principes fixés par le Tribunal fédéral dans le cadre d'arrêts rendus en matière d'impôt sur la fortune des personnes physiques, en particulier dans l'arrêt 2C\_316/2010 du 29 juillet 2010.

- 7) Dans son écriture du 6 août 2014 au juge délégué, l'AFC s'est référée à l'ATA/482/2014 du 24 juin 2014. Cet arrêt la confortait dans ses conclusions.

Si cet arrêt de la chambre de céans portait bien sur un litige relatif à l'IIC, l'état de fait n'était pas le même, précision que l'AFC a d'ailleurs elle-même

apportée dans son écriture. En outre, le litige ne portait pas sur une vente intervenue dans l'année, comme dans le cas d'espèce, et la chambre de céans n'a ainsi pas eu à trancher à cette occasion la question soulevée dans la présente procédure.

- 8) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.
- 9) Malgré l'issue du litige, aucun émolument ne sera perçu, en application de l'art. 87 al. 1 2<sup>ème</sup> phr. LPA. Une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée à A\_\_\_\_\_ SA qui y conclut, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 18 juin 2014 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 mai 2014 ;

**au fond :**

le rejette ;

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

alloue à A\_\_\_\_\_ SA une indemnité de procédure de CHF 1'000.- à la charge de l'Etat 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 ;

communiquera le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Josefa Palmero-Areán, avocate de A\_\_\_\_\_ SA, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :