

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2323/2008-FIN

ATA/163/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 9 mars 2010

1^{ère} section

dans la cause

Monsieur R_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE
ADMINISTRATIVE**

EN FAIT

1. Monsieur R_____, domicilié à Villars-le-Grand dans le canton de Vaud, a acheté en janvier 2002 une part de copropriété de 2,5 ‰ de W_____ soit un immeuble commercial locatif situé dans le canton de Genève, pour le prix de CHF 2'525'000.-.

Il est assujetti fiscalement dans plusieurs cantons.
2. Selon l'attestation fiscale jointe à sa déclaration d'impôts bernoise, elle-même annexée à la déclaration d'impôts genevoise de l'année 2002, M. R_____ a indiqué que la valeur de sa part de copropriété était de CHF 3'433'249,65 brute et de CHF 3'402'205,95 après déduction des dettes. Les loyers encaissés ascendaient à CHF 228'997,75 et les frais d'exploitation à CHF 81'273,95. Le rendement net était de CHF 147'728,80. De cette somme, M. R_____ a encore déduit un « intérêt du droit de superficie » de CHF 16'007.- déterminant de la sorte un rendement imposable de CHF 131'717.-.
3. Le 3 février 2004, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a notifié à l'intéressé un bordereau d'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2002 de CHF 28'986,25. Le rendement de l'immeuble genevois était celui annoncé par le contribuable, soit CHF 131'717.-. La valeur de cet immeuble était de CHF 3'433'253.-, soit la valeur brute des loyers encaissés, capitalisés avec un taux de 6,67 %. Une répartition intercantonale, impliquant les cantons de Genève, Berne et Vaud, était annexée.
4. Le 24 février 2004, M. R_____ a adressé à l'AFC une réclamation contre la taxation précitée. Cette dernière devait être considérée comme étant provisoire, tant que la taxation du canton de Berne ne serait pas communiquée à l'AFC. Il avait indiqué par erreur que la valeur de sa part de copropriété dans l'immeuble était de CHF 3'402'205,95 et l'AFC avait retenu la valeur de CHF 3'433'253.-, alors que cette copropriété avait été acquise pour CHF 2'525'000.-, soit la valeur vénale effective, retenue comme base de taxation dans le canton de Berne et qui devait l'être aussi à Genève.
5. Le 23 septembre 2005, M. R_____ a transmis à l'AFC les informations demandées par cette dernière, en particulier son bordereau d'impôts bernois et la répartition intercantonale réalisée par ce canton, cette fois entre les cantons de Berne, Fribourg, Vaud et Genève.
6. Le 2 février 2006, l'AFC a décidé de maintenir la taxation de l'intéressé. La valeur de l'immeuble locatif avait été calculée conformément aux dispositions légales genevoises, en se fondant sur l'état locatif transmis par l'intéressé.

7. Le 3 mars 2006, M. R_____ a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, devenue depuis le 1^{er} janvier 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA).

La valeur de la part de copropriété de l'immeuble W_____ à retenir pour l'ICC devait être la valeur de rendement, soit CHF 2'440'012.-, cas échéant au maximum le prix d'achat, soit CHF 2'535'000.-. La « dette de capitalisation », soit la différence entre la valeur fiscale - si elle dépassait la valeur vénale - et cette dernière (CHF 2'440'012.-) devait être déduite et répartie entre les cantons afin d'éviter une double imposition.

8. Le 13 septembre 2006, l'AFC s'est opposée au recours. Selon la jurisprudence, lorsqu'un contribuable était soumis à plusieurs cantons, chacun d'entre eux appliquait ses propres règles, notamment pour évaluer la valeur des biens. Dans le cas d'espèce, la valeur de l'immeuble genevois avait été calculée en retenant le montant des loyers communiqué par le contribuable, capitalisé selon les règles définies dans la législation cantonale. Par erreur, l'AFC avait retenu le montant de CHF 131'717.- pour les loyers encaissés comme revenus, alors que la valeur locative nette s'élevait à CHF 147'723,80. Le loyer du droit de superficie ne pouvait pas être considéré comme une charge déductible de la valeur locative. Il appartenait à la CCRA de procéder à une *reformatio in pejus* sur cet élément.

9. Le même jour, la CCRA a accordé à M. R_____ un délai échéant au 18 octobre 2006 pour se déterminer sur l'éventuelle *reformatio in pejus*.

10. Le 25 septembre 2006, M. R_____ a informé la CCRA qu'il maintenait son recours.

11. Le 7 février 2008, la CCRA a une nouvelle fois interpellé et accordé à M. R_____ un délai concernant l'éventuelle *reformatio in pejus*.

12. Le 26 février 2008, M. R_____ a maintenu son recours, admettant la correction de l'impôt sur le revenu envisagé par la CCRA.

13. Par décision du 19 mai 2008 reçue par M. R_____ le 29 mai 2008, la CCRA a rejeté le recours. Même en cas de partage intercantonal, les cantons devaient appliquer, pour la part qui leur était dévolue, leurs règles particulières. En ce qui concernait la détermination de la valeur fiscale d'un immeuble commercial, les dispositions fiscales en vigueur à l'époque prévoyaient que les loyers réalisés devaient être capitalisés à un taux déterminé par le Conseil d'Etat afin d'obtenir la valeur fiscale de l'immeuble. C'est ce qui avait été fait par l'administration dans le cas d'espèce.

De plus, la CCRA a procédé à une *reformatio in pejus*, s'agissant du montant de CHF 16'007.- déduit par erreur des revenus de l'immeuble.

14. Le 27 juin 2008, M. R_____ a saisi le Tribunal administratif d'un recours contre la décision précitée.

L'art. 127 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), qui interdisait la double imposition intercantonale, était violé car le canton de Genève avait pris une base d'imposition de la fortune trop élevée au détriment du canton de Vaud.

L'immeuble genevois devait être évalué à sa valeur vénale, soit celle d'acquisition au début de l'année 2002. Dix autres transactions démontraient qu'elle représentait le prix du marché.

La méthode d'évaluation forfaitaire prévue par le droit genevois n'était pas applicable en l'espèce, dès lors que les loyers encaissés n'étaient pas uniquement constitués de loyers au sens strict, mais intégraient aussi des services, tels que la sécurité, le service de parking, le nettoyage et d'autres prestations offertes dans un « business center », dont le détail ressortait de la page internet <http://www.zic.ch/plateforme.cfm> (recte : consulté le 15 février 2010 <http://www.zic.ch>). De plus, les frais d'entretien dépassaient de loin la moyenne et devaient être pris en compte pour déterminer la fortune imposable.

Dans l'hypothèse où la base de capitalisation ne serait pas adaptée, il y avait lieu de déduire une dette de capitalisation, soit la différence entre la fortune imposable déterminée selon les règles de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et celles prévues par le droit cantonal. Cette dette devait alors être répartie entre les cantons.

15. Le 9 juillet 2008, la CCRA a transmis son dossier sans formuler d'observations.
16. Le 22 juillet 2008, l'AFC a conclu au rejet du recours.

La répartition intercantonale avait été contestée pour la première fois devant le Tribunal administratif et ce grief était irrecevable.

La valeur de l'immeuble avait été déterminée conformément au droit applicable à Genève. Il ne pouvait être fait appel à une autre méthode.

17. Le 8 décembre 2009, le Tribunal administratif a attiré l'attention des parties sur l'arrêt du Tribunal fédéral 2C.120/2008 du 23 avril 2009, traitant de questions similaires à la présente affaire.

Le 28 décembre 2009, M. R_____ a maintenu ses conclusions, dès lors que cet arrêt fédéral ne traitait pas le point déterminant dans son propre cas, à savoir la valeur marchande des services non liés aux biens immobiliers.

De son côté, l'AFC a maintenu ses conclusions, le 7 janvier 2010.

18. Il ressort de la consultation de la page internet <http://www.zic.ch> que la société gérant de W_____ propose à ses locataires la possibilité de se connecter à une plateforme de télécommunications commune et de bénéficier d'avantages substantiels. Les clients de cette plateforme versent un forfait mensuel qui couvre les coûts d'infrastructure et permet de bénéficier de la gratuité de tous les appels locaux (<http://www.zic.ch/pages/tarifs.asp?>).

D'autre part, la consultation en ligne du registre foncier genevois montre que, au cours de l'année 2002, dix-neuf parts de copropriété de W_____ variant entre 0,7 ‰ et 90 ‰ ont été vendues par la société I_____ SàRL le 25 janvier 2002 (dont celle du recourant), et deux parts de copropriété de 50,8 ‰ et 1,2 ‰ le 13 mai 2002 par deux autres sociétés. Le prix d'un millième de copropriété était à une reprise de CHF 100'800.-, à une autre reprise de CHF 100'857.- et dans tous les autres cas de CHF 101'00.-. Aucune transaction n'a eu lieu en 2001 et en 2003.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2.
 - a. Selon l'art. 68 LPA, le recourant peut invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuve nouveaux qui ne l'ont pas été dans les précédentes procédures, sauf exception prévue par la loi. A contrario, cette disposition ne permet pas au recourant de prendre des conclusions qui n'auraient pas été formées devant l'autorité de première instance.
 - b. La jurisprudence du Tribunal administratif montre une pratique beaucoup plus restrictive. Ainsi, l'objet d'une procédure administrative ne peut pas s'étendre ou se modifier qualitativement au fil des instances. Il peut uniquement se réduire, dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés devant l'autorité de recours (ATA/560/2006 du 17 octobre 2006).
 - c. Si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre, dans son mémoire de recours, des conclusions qui sortent du cadre des questions qui ont été traitées dans la procédure antérieure. Quant à l'autorité de recours, elle n'examine pas les prétentions et les griefs qui n'ont pas fait l'objet du prononcé de l'instance inférieure, sous peine de détourner sa mission de contrôle, de violer la compétence fonctionnelle de cette autorité-ci, d'enfreindre le principe de l'épuisement des voies de droit préalables et, en définitive, de priver les parties d'un degré de juridiction (ATA/168/2008 du

8 avril 2008 ; ACOM/49/2008 du 17 avril 2008 ; B. BOVAY, Procédure administrative, Berne 2000, p. 390/391).

En l'espèce, le recourant remet en cause pour la première fois devant le Tribunal administratif la question de la répartition intercantonale de la fortune. Cette conclusion sera dès lors déclarée irrecevable.

3. 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. De plus, l'art. 26 let. d du règlement d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 13 janvier 2010 (RIPP - D 3 08.01) abroge le RIPP-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.
 - c. Le litige concernant la période fiscale 2002 doit ainsi être examiné à l'aune de l'aLIPP-III et de son règlement d'application, l'aRIPP-III.
4.
 - a. Selon l'art. 14 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID - RS 642.14), la fortune est estimée à la valeur vénale. Toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée.

Cette disposition ne prescrit pas au législateur cantonal une méthode d'évaluation précise pour déterminer cette valeur. Les cantons disposent donc en la matière d'une marge de manœuvre importante pour élaborer et appliquer leur réglementation, aussi bien dans le choix de la méthode de calcul applicable que pour déterminer, vu le caractère potestatif de l'art. 14 al. 1, 2^{ème} phrase, LHID, dans quelle mesure le rendement doit être pris en considération dans l'estimation. Toutefois, l'évaluation ne saurait se faire à l'aune du seul critère du rendement, sans prise en compte de la valeur vénale du bien considéré. Par ailleurs, la valeur de rendement ne peut, le cas échéant, être prise en considération que de manière appropriée ; elle ne saurait justifier n'importe quel écart avec la valeur vénale (cf. Arrêt du Tribunal fédéral 2C_820/2008 du 23 avril 2009 et la jurisprudence citées).

- b. L'évaluation des immeubles locatifs situés dans le canton de Genève 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'AFC 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. let. a 7 aLIPP-III,).

Le Tribunal fédéral a admis que cette disposition s'insérait dans le cadre de l'art. 14 al. 1 LHID : le principe de la capitalisation de l'état locatif inscrit à l'art. 7 let. a aLIPP-III renvoie en effet à la valeur de rendement, tandis que la prise en considération, pour déterminer le taux de capitalisation applicable, des transactions constatées sur le marché ou de l'âge des logements (cf. art. 7 let. a LIPP-III en liaison avec l'art. 3 al. 1 et 4 let. a et b aRIPP-III) se réfère à des critères qui relèvent plus particulièrement de la valeur vénale (ATF 134 II 207 consid. 3.8 in fine p. 215 s.).

c. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, dans le cadre de procédures de masse telles que les taxations fiscales, des simplifications de procédure sont admissibles. Elles portent nécessairement atteinte aux particularités d'un cas individuel et de ce fait ne garantissent pas sans restriction l'égalité de traitement dans toute la mesure souhaitable (cf. ATF 114 Ia 221 ; 123 II 9 du 13 février 1998, RDAF 1998 441).

Les méthodes d'estimation conduisent obligatoirement à une certaine globalisation et schématisation qui ne peuvent pas tenir compte de tous les aspects individuels. Cependant, un tel résultat est inévitable pour des raisons pratiques touchant également à l'économie de la taxation. Dans une certaine mesure, ce désavantage est aussi acceptable, même si, par là, l'égalité de traitement ne peut pas être entièrement garantie. On considère qu'un résultat est insoutenable ou en violation crasse de la loi si la valeur prise pour déterminer la valeur locative est plus élevée que le prix effectivement offert sur le marché (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.279/1999 du 3 novembre 2000, aussi publié in RF 56 [2001] p. 414, concernant une affaire schwytzoise. Dans ce canton, le revenu locatif ne se fondait pas sur les loyers effectivement perçus, mais était calculé en se basant sur la valeur estimée du bien concerné).

5. En l'espèce, l'AFC a strictement appliqué les dispositions légales en vigueur à Genève. Les éléments mis en avant par M. R._____ n'apparaissent pas aptes à modifier cette solution.

D'une part, le recourant ne démontre pas que des prestations de service inhabituels seraient intégrés dans les loyers perçus pour des locaux situés dans W_____. La référence internet qu'il a mentionnée dans son mémoire de recours indique le contraire : les prestations de la plateforme téléphonique sont facturées par un forfait mensuel, qui par définition n'est pas intégré dans le loyer.

D'autre part, les nombreuses ventes de parts de copropriété du W_____ qui ont eu lieu en 2002 sont principalement le fait du même vendeur et ne peuvent démontrer la valeur vénale à retenir dans le cas d'espèce, dans l'hypothèse où cette notion serait pertinente pour déterminer la valeur fiscale de l'immeuble dans le système genevois.

En dernier lieu, l'arrêt du Tribunal fédéral du 3 novembre 2000 précité ne permet pas de modifier cette appréciation. La question qui était soumise à cette autorité était entièrement différente, puisqu'il s'agissait de déterminer un revenu locatif depuis une valeur estimée. Cette situation se retrouve à Genève, notamment dans le cas des logements occupés par leurs propriétaires, mais ne peut être comparée à celle de M. R_____.

Quant à la conclusion concernant la déduction d'une dette de capitalisation, elle n'est pas compréhensible. Il n'y a, en effet, pas de différence entre la fortune imposable déterminée selon les règles de la LHID et celles prévues par le droit cantonal, ce dernier devant par définition être conforme au premier.

6. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émoulement de procédure de CHF 2'500.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 30 juin 2008 par Monsieur R_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 19 mai 2008 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge du recourant un émoulement de CHF 2'500.- ;

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 ;

communiqué le présent arrêt à Monsieur R_____, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy et Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :