

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4532/2018-ICC

ATA/1728/2019

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 26 novembre 2019

4^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____

représentés par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
19 août 2019 (JTAPI/726/2019)**

EN FAIT

- 1) Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) 2009, 2010 et 2011.
- 2) Monsieur A_____ est un professionnel de l'immobilier dont la fortune commerciale est essentiellement constituée d'immeubles locatifs.
- 3) Par bordereau de taxation du 5 décembre 2014, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fixé l'ICC 2009 à CHF 2'637'357.15 sur la base d'un revenu imposable de CHF 4'324'299.- au taux de CHF 4'274'522.- et d'une fortune imposable de CHF 104'139'963.- au taux de CHF 104'302'305.-.
- 4) Le 19 décembre 2014, le contribuable et son épouse ont élevé réclamation en demandant notamment que soit déduite, dans la détermination de la fortune imposable, le 50% de la différence entre la valeur fiscale et la valeur comptable des immeubles locatifs au titre des cotisations AVS et des impôts latents.
- 5) Par bordereau de taxation du 16 décembre 2016, l'AFC-GE a fixé l'ICC 2010 à CHF 2'427'350.50 sur la base d'un revenu imposable de CHF 4'197'091.- au taux de CHF 4'142'919.- et d'une fortune imposable de CHF 113'674'655.- au taux de CHF 114'408'366.-.
- 6) Par bordereau de taxation du 16 décembre 2016, l'AFC-GE a fixé l'ICC 2011 à CHF 1'673'042.20 sur la base d'un revenu imposable de CHF 3'136'420.- au taux de CHF 3'087'190.- et d'une fortune imposable de CHF 154'393'990.- au taux de CHF 156'013'169.-.
- 7) Par deux courriers du 13 janvier 2017, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre de ces deux bordereaux. À l'instar de leur réclamation relative à l'ICC 2009, ils ont notamment reproché à l'AFC-GE de n'avoir pas pris en compte, sous la rubrique « dettes chirographaires », un montant « correspondant à l'impôt latent entre la valeur comptable et la valeur fiscale du parc immobilier professionnel » du contribuable.
- 8) Par décisions des 28 novembre 2018 (ICC 2009 et 2010) et 7 décembre 2018 (ICC 2011), l'AFC-GE a notamment refusé de déduire, sur le plan de l'impôt sur la fortune, un montant correspondant à l'impôt hypothétique calculé sur les réserves latentes estimées par le contribuable. Elle a motivé son refus par l'absence de base légale et de jurisprudence justifiant une telle déduction. En outre, le principe de l'égalité de traitement était respecté, car la comparaison avec des détenteurs de biens immobiliers au travers d'une société anonyme n'était pas judiciaire.

- 9) Par acte du 21 décembre 2018, les contribuables ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions sur réclamations précitées, concluant à leur annulation et à ce que le 50 % de la différence entre la valeur fiscale et la valeur comptable des biens immobiliers figurant dans la fortune commerciale du recourant soit déduit de sa fortune imposable au titre des charges sociales et de l'impôt latent.

En raison notamment de l'évolution des états locatifs des immeubles du contribuable et de la baisse régulière des taux de capitalisation, la valeur fiscale desdits immeubles pour l'impôt sur la fortune n'avait cessé d'augmenter. Cet écart croissant par rapport à la valeur comptable de ses immeubles locatifs justifiait de tenir compte d'impôts latents.

Les normes comptables prévoyaient de manière générale que, lorsqu'il était tenu compte d'une réserve latente, l'impôt latent sur celle-ci devait être simultanément déduit. Selon le SWISS GAAP RPC 11 (Generally Accepted Accounting Principles/Recommandations relatives à la Présentation des Comptes), il y avait lieu de tenir compte des impôts sur les bénéfices afférents aux différences d'évaluation par rapport aux valeurs fiscalement déterminantes. Un arrêt rendu en matière civile (liquidation du régime matrimonial) et la jurisprudence récente concernant des personnes morales relative à l'adaptation d'office du montant de la provision pour impôt, devaient être appliqués mutatis mutandis aux personnes physiques exerçant une activité lucrative indépendante.

À titre d'illustration, un gain réalisé sur la vente d'un bien immobilier faisant partie de la fortune commerciale était soumis, en premier lieu, aux charges sociales en tant que produit d'une activité indépendante, puis soumis à l'impôt sur le revenu pour l'ICC et l'impôt fédéral direct (IFD). Ainsi, sur un gain brut de CHF 100.- découlant de la vente d'un immeuble, les cotisations AVS représentaient un montant de CHF 10.- (10 %). L'ICC et l'IFD prélevés sur le solde de CHF 90.- se montaient à CHF 40.50 selon un taux d'imposition maximum de 45 %. La charge latente s'élevait dès lors à CHF 50.50 (CHF 10.- + CHF 40.50), ce qui, par simplification, justifiait une déduction à ce titre de 50 % sur la différence entre les valeurs comptable et fiscale.

En taxant le contribuable sur la base de la valeur fiscale de ses immeubles à la date déterminante, soit au 31 décembre, l'AFC-GE devait ainsi admettre en déduction l'impôt latent qui en résultait à la même date.

En outre, la position de l'AFC-GE consacrait une inégalité de traitement dans les trois cas suivants : selon le type d'immeuble détenu dans la fortune commerciale (immeuble locatif par rapport à d'autres types d'immeubles), selon le type de propriétaire d'immeuble (contribuable agissant en tant que professionnel de l'immobilier par rapport à celui qui agit dans le cadre de la gestion de sa

fortune privée) et selon que le bien immobilier était détenu directement ou par l'intermédiaire d'une société immobilière.

- 10) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Sur le plan de l'impôt sur la fortune, la loi précisait clairement que, dans la détermination de l'impôt sur la fortune, seules les dettes effectivement dues étaient déductibles. Elle ne prévoyait pas la déduction d'impôt latent. Il n'y avait pas d'inégalité de traitement dans la fortune commerciale entre propriétaires d'immeubles locatifs et ceux détenant d'autres types immeubles, dès lors que les différents modes d'évaluation étaient ancrés dans la loi.

Il en allait de même entre propriétaires selon que les immeubles appartenaient à leur fortune commerciale ou privée. On ne pouvait pas comparer des situations différentes pour invoquer une inégalité de traitement. De plus, la comparaison n'était pas pertinente, dès lors que les immeubles en cause n'avaient pas fait l'objet d'une aliénation.

Enfin, il n'y avait pas non plus d'inégalité de traitement entre immeubles détenus directement par des personnes physiques et ceux détenus par l'intermédiaire d'une société immobilière. Les personnes physiques et morales relevant de deux régimes juridiques et fiscaux distincts, qui leur conféraient une identité propre et un statut spécifique, elles devaient être traitées de manière différente.

- 11) Dans leur réplique, les contribuables ont relevé que, de manière délibérée, l'AFC-GE avait éludé l'argument fondé sur l'application volontaire des normes comptables. Le recourant avait toujours joint des comptes à sa déclaration, si bien qu'il pouvait revendiquer l'application des principes comptables susmentionnés.

- 12) Par jugement du 19 août 2019, le TAPI a rejeté le recours.

Le droit cantonal posait des règles d'évaluation différentes selon le type d'immeubles considéré. Il ne prévoyait pas la déduction que faisaient valoir les contribuables, de sorte qu'il ne pouvait être tenu compte de celle-ci. Les recommandations du SWISS GAAP RPC 11 incluaient, dans la présentation comptable, les impôts courants et ceux différés sur le bénéfice, soit des impôts dus ou qui le seraient effectivement. Les immeubles des contribuables n'ayant toutefois pas été aliénés, il n'y avait pas d'impôt sur le gain immobilier qui pouvait être perçu. Les travaux législatifs en cours n'étaient pas susceptibles d'être pris en compte. Enfin, les situations de propriétaires d'immeubles comparées par les contribuables étaient différentes les unes des autres, de sorte que le traitement fiscal différent qui leur était réservé ne consacrait pas une inégalité de traitement.

- 13) Par acte expédié le 19 septembre 2019 à la chambre administrative de la Cour de justice, les époux A_____ ont recouru contre ce jugement, dont ils ont demandé l'annulation, en ce sens que le contribuable devait être autorisé à déduire de sa fortune imposable au titre des charges sociales et de l'impôt latent le 50% de la différence entre la valeur fiscale et la valeur comptable des biens immobiliers figurant dans sa fortune commerciale. Le dossier devait être renvoyé à l'AFC-GE afin qu'elle émette de nouveaux bordereaux ICC 2009, 2010 et 2011 tenant compte de la déduction précitée à hauteur de respectivement CHF 37'771'383.-, CHF 39'775'618.- et de CHF 55'124'684.-.

L'état de fait retenu par le TAPI était correct, sous réserve de la précision que la valeur fiscale des immeubles locatifs faisant partie de la fortune professionnelle du contribuable (de CHF 166'629'349.- en 2009, CHF 179'875'552.- en 2010 et de CHF 210'854'438.- en 2011) était nettement plus élevée que la valeur comptable (de CHF 91'086'584.- en 2009, CHF 100'324'317.- en 2010 et de CHF 100'605'070.- en 2011).

En raison de l'évolution des états locatifs et de la baisse du taux de capitalisation, la valeur fiscale des biens immobiliers avait fortement augmenté. La baisse dudit taux avait pour conséquence que la valeur fiscale se rapprochait de la valeur vénale des immeubles. Or, lorsqu'un actif immobilisé était vendu, le bénéficiaire en résultant était soumis aux charges sociales de l'indépendant. Cette charge pouvait être estimée à 50,5 %, de sorte qu'une réserve latente de 50 % devait être admise. En matière d'impôt sur la fortune, la valeur comptable était déterminante. Dès que le fisc s'écartait de ce bilan, il devait d'office adapter le montant de la provision pour impôts.

Par ailleurs, la taxation induisait une inégalité de traitement entre propriétaires d'immeubles, ceux exploitant leur immeuble par la location étant traités différemment de ceux qui étaient propriétaires de villas, appartements, terrains ou bâtiments industriels. En outre, le contribuable qui détenait un immeuble locatif dans sa fortune privée trouvait une compensation à l'augmentation continue de la valeur fiscale au moment de la vente. Si l'on considérait la charge fiscale cumulée pendant toute la durée de possession jusqu'à sa vente (impôt sur la fortune et IGBI), « l'augmentation de l'un venait en diminution de l'autre ». Tel n'était pas le cas des biens immobiliers qui faisaient partie de la fortune commerciale, dès lors que l'impôt sur la fortune augmentait sans impact au moment de la vente. Il n'y avait pas de raison pour laquelle le correctif appliqué au moment de la vente ne le soit que pour les biens immobiliers faisant partie de la fortune privée.

Enfin, il n'y avait pas de raison de traiter différemment le contribuable qui détenait un immeuble dans le bilan de son activité commerciale de celui qui le détenait au travers d'une société immobilière.

- 14) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours, se référant à ses précédents développements.
- 15) Par courrier du 16 octobre 2019, les parties ont été informées que la cause était 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 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à V).

Selon l'art. 72 al. 1 LIPP, cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010, et 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.

En l'espèce, le recours concerne les périodes fiscales 2009, 2010 et 2011. La présente cause est ainsi régie par les dispositions de l'ancien droit (aLIPP-I à V) pour l'année fiscale 2009 et par la LIPP pour les années 2010 et 2011.

- 3) Les dispositions topiques et la jurisprudence s'y rapportant ont été clairement exposées par le TAPI, de sorte que celles-ci peuvent être reprises ci-après.

- a. Selon l'art. 13 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette. Celle-ci est estimée en principe à la valeur vénale, la valeur de rendement pouvant être prise en compte de façon appropriée (art. 14 al. 1 LHID).

- b. L'art. 14 al. 1 LHID laisse une importante liberté aux cantons pour élaborer et mettre en oeuvre leur réglementation, aussi bien quant au choix de la méthode de calcul applicable pour estimer la valeur vénale que pour déterminer dans quelle mesure le critère du rendement doit, le cas échéant, également être intégré dans l'estimation. Un certain schématisme est admis en la matière, pourvu que l'évaluation ne soit pas fondée sur le seul critère du rendement et qu'elle n'aboutisse pas à des résultats qui s'écartent par trop de la valeur vénale

(ATF 134 II 207 consid. 3.6 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_874/2010 du 12 octobre 2011 consid. 3.1 et les références citées).

c. Dans le canton de Genève, les art. 50 LIPP et 7 aLIPP-III déterminent 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'État, 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. Les art. 7 aLIPP-III et 50 LIPP, dont la teneur est identique, posent des principes d'évaluation différents selon le type d'immeuble considéré (immeubles locatifs [let. a] ; immeubles servant exclusivement et directement à l'exploitation d'un commerce [let. b] ; immeubles servant à l'exploitation agricole et sylvicole [let. c] ; terrains improductifs ou à bâtir [let. d] ; autres immeubles [let. e]).

d. À teneur des art. 80 ss de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 O5), il est perçu un impôt sur les bénéfices et gains provenant notamment de la vente d'immeubles ou de parts d'immeubles sis dans le canton. Le bénéfice ou gain imposable est constitué par la différence entre la valeur d'aliénation et la valeur d'acquisition (art. 82 al. 1 LCP).

Lorsque l'immeuble appartient à une personne morale ou à une personne physique astreinte à tenir des livres dans les comptes de laquelle il figure, le bénéfice ou gain imposable correspond à la différence entre la valeur d'aliénation et le montant pour lequel l'immeuble figure dans les comptes (art. 82 al. 9 1^{ère} phrase LCP).

e. Selon les art. 13 al. 1 let. a aLIPP-III et 56 al. 1 LIPP, sont déduites de la fortune brute les dettes chirographaires ou hypothécaires justifiées par titres, extraits de comptes, quittances d'intérêts ou déclaration du créancier. Ne peuvent être déduites que les dettes effectivement dues par le contribuable (art. 13 al. 2 1^{ère} phrase aLIPP-III ; art. 56 al. 2 1^{ère} phrase LIPP).

f. La fortune nette s'entend comme la différence positive entre les actifs et les dettes du contribuable. Toutes les dettes peuvent être déduites, à la condition d'exister au moment déterminant et ne pas être seulement potentielles (arrêt du Tribunal fédéral 2C_555/2010 du 10 mars 2011 consid. 2.2 et les références citées ; ATA/858/2018 du 21 août 2018).

Les dettes fiscales ordinaires et les dettes de rappel d'impôt peuvent être déduites de la fortune brute même si elles ne sont pas encore chiffrées à la date déterminante ; elles sont dues en vertu de la loi. Selon le principe de périodicité, la cause juridique et le fait générateur de la dette doivent être réalisés au moment déterminant pour l'imposition de la fortune. Il s'ensuit que ne sont en principe pas

déductibles les dettes simplement possibles, futures ou correspondant à des expectatives, en particulier celles résultant d'une opération subordonnée à la réalisation d'une condition suspensive, aussi longtemps que la condition ne se réalise pas et que le débiteur n'est pas encore redevable de sa prestation (ATF 138 II 311 consid. 3.3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1172/2014 du 22 juin 2015 consid. 3.1).

Une créance d'impôt naît lorsque l'état de fait auquel la loi fiscale rattache l'apparition de la créance d'impôt est réalisé. Pour qu'un assujettissement fiscal conduise dans un cas d'espèce à la naissance de la créance d'impôt, il faut que les faits générateurs auxquels la loi rattache la perception d'un impôt déterminé soient réunis, indépendamment de la taxation et de l'exigibilité de l'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_939/2011 du 7 août 2011 consid. 7 et la référence citée).

En raison de leur caractère d'exception à l'impôt, les dispositions régissant les déductions autorisées doivent être interprétées de manière restrictive (ATA/858/2018 du 21 août 2018 ; ATA/958/2014 du 2 décembre 2014).

g. Un projet de loi pendant, déposé le 20 février 2017 (PL 12063), propose précisément une modification de l'art. 56 al. 1 et 2 LIPP en ajoutant au texte en vigueur les termes en caractères italiques suivants : « Sont déduites de la fortune brute les dettes chirographaires ou hypothécaires justifiées par titres, extraits de comptes, quittances d'intérêts ou déclaration du créancier ainsi que la fiscalité latente de réalisation » (al. 1). L'al. 2 dudit article mentionne quant à lui : « Hormis la fiscalité latente de réalisation, il ne peut être déduit que les dettes effectivement dues par le contribuable ».

h. Le principe de la légalité revêt une importance particulière en droit fiscal où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), qui prévoit que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par la loi (ATF 135 I 130 consid. 7.2). Il exige non seulement que le cercle des contribuables mais également que les exceptions à l'assujettissement soient définis dans une loi au sens formel (ATF 122 I 305 consid. 6b/dd ; 103 Ia 505 consid. 3a). La base légale doit présenter une densité normative permettant de respecter les garanties de clarté et de transparence exigées par le droit constitutionnel (ATF 139 I 280 consid. 5.1 ; 136 I 1 consid. 5.3.1), cette exigence de précision de la norme découlant du principe général de la légalité, mais aussi de la sécurité du droit et de l'égalité devant la loi (ATF 136 II 304 consid. 7.6 ; 123 I 112 consid. 7a).

i. Le droit fiscal et le droit comptable suisses poursuivent des objectifs différents. Le premier recherche une présentation qui fasse ressortir au mieux le résultat effectif et la réelle capacité contributive de l'entreprise, tandis que le

second est avant tout orienté sur la protection des créanciers et fortement marqué par le principe de prudence (ATA/778/2016 du 13 septembre 2016 consid. 8 et les références citées).

- 4) En l'espèce, les recourants souhaitent compenser la différence entre la valeur comptable et celle fiscalement déterminante de leurs immeubles détenus dans leur fortune commerciale par la prise en compte d'impôts latents à hauteur de 50 % de la différence entre les valeurs précitées. Cette manière de faire permettrait d'ores et déjà de tenir compte de l'imposition, selon l'art. 82 al. 1 et 9 LCP, sur le gain réalisé ainsi que des charges sociales en cas de vente des immeubles.

La déduction sollicitée n'est toutefois pas prévue par la loi. Comme évoqué ci-dessus, le principe de légalité ne permet pas d'introduire des déductions fiscales qui ne sont pas prévues par la loi. En outre, si, certes, l'estimation de la valeur fiscale des immeubles détenus dans la fortune commerciale de personnes physiques répond à un certain schématisme, aucun élément ne permet de retenir que ladite estimation aboutirait in casu à un résultat arbitraire.

Par ailleurs, seules des dettes d'impôt effectivement dues sont déductibles. Il n'est pas nécessaire de trancher la question de savoir si les règles comptables permettent la déduction d'impôts futurs. En effet, quand bien même tel serait le cas, il n'en demeure pas moins qu'en droit fiscal seules des dettes effectivement dues peuvent être portées en déduction. Cela vaut particulièrement pour les dettes d'impôts. Or, la déduction envisagée par les recourants cherche à inclure de manière anticipée l'imposition sur un gain, qui n'est pas réalisé et dont le moment de la réalisation n'est pas déterminé. La créance d'impôt naissant lorsque l'état de fait auquel la loi fiscale rattache l'apparition de la créance d'impôt est réalisé, l'imposition du bénéfice futur réalisé sur la vente des immeubles ne pourra avoir lieu qu'au moment, non déterminé en l'état, de leur aliénation. Contrairement à ce que soutiennent les recourants, cette dette fiscale future ne peut donc pas être utilisée comme élément correctif à une imposition qu'ils n'estiment pas adaptée à leur situation.

Ainsi, dans les arrêts 2C_662/2014 du 25 avril 2015 et ATF 141 II 83 du Tribunal fédéral, cités par les recourants, la correction du montant de la provision pour impôts portait sur des impôts effectivement dus.

Par conséquent, en l'absence de base légale prévoyant une déduction prenant en compte des impôts et charges sociales latents sur immeuble, cette déduction n'a, à juste titre, pas été admise.

- 5) Reste encore à examiner si la taxation des recourants consacre une inégalité de traitement.

a. Ceux-ci font valoir que le refus d'admettre la déduction d'impôts et charges sociales latents viole le principe de l'égalité de traitement selon le type d'immeuble déclaré dans la fortune commerciale (immeuble locatif par rapport à d'autres types d'immeubles), selon le type de propriétaire d'immeuble (contribuable agissant en tant que professionnel de l'immobilier par rapport à celui qui agit dans le cadre de la gestion de sa fortune privée) et selon que le bien immobilier est détenu directement ou par l'intermédiaire d'une société immobilière.

b. En vertu de l'art. 127 al. 2 Cst., dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés. En application des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée. Ainsi, chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid. 7.1 ; 133 I 206 consid. 7.1 et 7.2 ; 118 Ia 1 consid. 3a).

La comparaison verticale, c'est-à-dire entre contribuables ayant une capacité économique différente est plus difficile à établir que ne l'est la comparaison horizontale c'est-à-dire entre contribuables jouissant de la même capacité économique. Néanmoins, dans les rapports horizontaux, le principe de l'imposition selon la capacité économique n'exige pas une imposition absolument identique, la comparaison étant également limitée dans ce cas. Dans l'examen de dispositions légales inévitablement imparfaites, le juge constitutionnel doit par conséquent faire preuve d'une certaine retenue sous peine de courir le danger de créer une nouvelle inégalité alors qu'il cherche à obtenir l'égalité entre deux catégories de contribuables. Il ne peut pas s'écarter à la légère des règles légales édictées par le législateur (ATF 140 II 157 consid. 7.3 ; 132 I 157 consid. 4.1 et 4.2 ; 112 Ia 240 consid. 4b).

c. 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 (ATF 114 Ia 221 ; 123 II 9 ; ATA/1634/2019 du 5 novembre 2019 consid. 2c).

d. Le Tribunal fédéral a jugé que l'évaluation des immeubles locatifs sis dans le canton de Genève sur la base du critère de capitalisation de l'état locatif annuel au taux fixé par une commission d'experts est conforme aux exigences posées par l'art. 14 LHID (ATF 134 II 207 consid. 3 ; arrêts 2C_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 4.4). Il a considéré que la règle spécifique prévue par le droit genevois pour évaluer les immeubles locatifs s'insère dans le cadre défini -

largement - par l'art. 14 al. 1 LHID : le principe de la capitalisation de l'état locatif inscrit à l'art. 50 let. a LIPP renvoie 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, pour les immeubles de logements, de l'âge de ces derniers (art. 50 let. a LIPP en lien avec l'art. 25 al. 1 et 3 RIPP), se réfère à des critères qui relèvent plus particulièrement de la valeur vénale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_820/2008 du 23 avril 2009 consid. 3.3). Le taux de capitalisation des immeubles locatifs au sens de l'art. 50 let. a LIPP est ainsi calculé non pas de manière abstraite, mais en fonction des transactions réalisées durant une période donnée (ATF 134 II 207 consid. 3.8 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 4.4 ; ATA/1634/2019 précité consid. 2c et les références citées).

e. Selon la jurisprudence constante de la chambre de céans, confirmée par le Tribunal fédéral, le contribuable n'a pas la faculté de substituer sa propre appréciation à celle de l'administration ou de la commission d'experts. S'il considère que la valeur de son bien immobilier a été mal estimée, il doit former une demande de nouvelle estimation. Il est tenu de motiver sa requête et d'indiquer en quoi consistent le ou les changements survenus dans la valeur de sa propriété. De plus, pour avoir une incidence sur l'impôt d'une année déterminée, la demande d'expertise doit 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_67/2019 du 31 janvier 2019 consid. 4.3 ; ATA/1634/2019 précité consid. 2d et les références citées).

f. En l'espèce, la loi cantonale introduit des méthodes d'évaluation différentes entre les immeubles locatifs et les autres immeubles. Les différents modes d'évaluation résultent de critères précis. L'autorité fiscale a, à juste titre, recouru, s'agissant des immeubles dont le recourant est propriétaire, à la méthode d'estimation préconisée par le législateur cantonal. Elle ne pouvait, sauf à consacrer une violation du principe de la légalité et une inégalité de traitement entre contribuables, s'écarter de la méthode voulue par le législateur. Or, celui-ci n'a pas intégré, dans l'estimation des immeubles, la prise en compte de réserves latentes incluant des charges sociales et des impôts futurs, dont l'exigibilité est indéterminée.

Par ailleurs, le législateur cantonal a également prévu de taxer différemment les immeubles qui font partie de la fortune privée de ceux qui entrent dans la fortune commerciale des contribuables. En effet, les premiers peuvent, en cas de vente de leur immeuble, demander la prise en compte de la valeur fiscale cinq ans avant la vente s'ils le possédaient depuis au moins dix ans, en application de l'art. 82 al. 5 LCP ; les seconds sont taxés sur un bénéfice calculé sur la différence entre le prix de revient (valeur comptable) et le prix de vente. Cette différence

dans l'imposition étant ancrée dans une loi et visant des situations différentes, elle ne se heurte pas au principe de l'égalité de traitement. Par ailleurs, les immeubles en cause faisant partie de la fortune commerciale du recourant, les dispositions légales applicables ne laissent aucun pouvoir d'appréciation au fisc dans l'estimation fiscale. En outre et comme déjà indiqué, à défaut d'avoir vendu des immeubles de leur fortune commerciale durant les années fiscales litigieuses, les recourants ne peuvent se prévaloir de l'art. 82 al. 5 LCP, qui se rapporte à la détermination du bénéfice en cas de vente d'un immeuble appartenant à la fortune privée d'un contribuable, pour justifier une déduction d'impôts latents.

Enfin, comme l'a relevé le TAPI, les personnes physiques et les personnes morales sont deux sujets fiscaux distincts, dont les régimes juridique et fiscal différents correspondent à leurs caractéristiques propres. En particulier, l'actionnaire qui détient un immeuble par l'intermédiaire d'une société est soumis à une double imposition économique, ce qui n'est pas le cas d'un propriétaire en nom. Le traitement fiscal différent de sujets fiscaux dissemblables soumis à des régimes fiscaux différents ne consacre pas non plus une inégalité de traitement.

En tous points infondé, le recours sera rejeté.

- 6) Vu l'issue du litige, les recourants supporteront un émolument de CHF 2'000.- et aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 19 septembre 2019 par Madame et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 19 août 2019 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 2'000.- à la charge solidaire de Madame et Monsieur A_____ ;

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 ;

communiqué le présent arrêt à Me Antoine Berthoud, avocat des recourants, à l’administration fiscale cantonale, ainsi qu’au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, MM. Pagan et Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :