RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4698/2019-ICC **ATA/556/2022**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 24 mai 2022

4ème section

dans la cause

Madame A_____
représentée par Me Jean-Jacques Martin, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 25 janvier 2022 (JTAPI/58/2022)

EN FAIT

1) Monsieur B_____, décédé le _____2010, a laissé pour héritiers légaux son épouse, Madame C_____, et ses trois enfants, à savoir Madame A_____ (ci-après : la contribuable) ainsi que Messieurs D_____ et E_____.

2) Le défunt était propriétaire de la parcelle n° 1_____ sise sur la commune de F_____, mesurant 7'701 m^2, qui comportait une habitation à un logement d'une superficie de 116 m^2 ainsi qu'un autre bâtiment d'une surface de 56 m^2.

3) Le 26 juillet 2010, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a notifié aux héritiers un bordereau de droits de succession. L'avis de modification annexé indiquait que la parcelle n° 1_____ avait été déclarée pour CHF 13'861'000.- . Ce même montant a été retenu par le fisc.

4) Le 17 décembre 2010, les héritiers ont requis le Registre foncier (ci-après : RF) de muter en communauté héréditaire la parcelle n° 1_____.

5) Selon les données ressortant du RF, le 22 décembre 2010, la parcelle n° 1_____ a été divisée en six sous-parcelles : n° 2_____, comprenant le logement (4'319 m^2), n° 3_____ (1'047 m^2), n° 4_____ (634 m^2), n° 5_____ (741 m^2), n° 6_____ (613 m^2) et n° 7_____ (347 m^2).

Le 19 août 2015, la parcelle n° 2_____ a encore été fractionnée en deux sous-parcelles : n° 8_____, comprenant le logement (3'280 m^2) et n° 9_____ (1'039 m^2).

6) Par actes notariés des 19 et 24 août 2015, les héritiers ont vendu les parcelles nos 3_____, 4_____, 5_____, 6_____ et 7_____ à un tiers et la parcelle n° 9_____ à Monsieur G_____.

7) Dans le courant de l'année 2015, les héritiers et M. G_____ ont conclu, par-devant notaire, une « promesse de vente et d'achat avec droit d'emption », aux termes de laquelle ils ont pris l'engagement de conclure un acte de vente de la parcelle n° 8_____, le prix étant fixé à CHF 4'257'970.-.

Les précités devaient signer l'acte de vente, dans un délai maximum de trente jours à compter de la requête de la partie la plus diligente, mais pas avant que l'immeuble fût entièrement libéré de tout bien, bail ou personne. En fonction de la date de décès de Mme C_____, son fils E_____ s'engageait à libérer l'immeuble de tout bien, bail ou personne dans un certain délai, sous peine d'astreinte se montant à CHF 1'000.- par jour de retard, déductible de sa part du prix de vente.

En garantie de la promesse de vente, les héritiers ont concédé à M. G_____ un droit d'emption, valable pendant dix ans, qui a été annoté au RF.

8) Par bordereau d'ICC du 17 décembre 2018, l'AFC-GE a taxé la contribuable pour l'année 2016. Ce faisant, elle a arrêté la valeur de sa part de la parcelle n° 8_____ à CHF 1'324'451.-, ce qui représentait CHF 794'671.- après un abattement de 40 %.

9) Dans sa réclamation, la contribuable a fait valoir que l'évaluation de la parcelle n° 8_____ ne correspondait pas à la réalité. La valeur de sa part devait être estimée à quelque CHF 700'000.-.

10) Par décision du 5 décembre 2019, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

L'adaptation de la valeur d'estimation, pour le logement principal de la contribuable, devait être suspendue jusqu'à la fin de la période décennale, à savoir jusqu'au 31 décembre 2014. La valeur déterminée au décès s'appliquait ainsi dès le 1er janvier 2015 et se montait, pour une quote-part d'un sixième, à CHF 1'324'451.- .

11) Par acte du 19 décembre 2019, la contribuable a recouru devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) à l'encontre de cette décision en concluant à son annulation et à ce que la valeur de sa part de la parcelle n° 8_____, après abattement, soit arrêtée à CHF 440'237.30.

Il convenait d'évaluer cet immeuble en se fondant sur le prix fixé dans la promesse de vente conclue en 2015 avec M. G_____, soit CHF 4'442'373.-. Sa part, d'un sixième, s'élevait à CHF 740'395.50. Moyennant un abattement de 40 %, elle était réduite à CHF 440'237.30. Le prix fixé dans la promesse de vente, qui devait se concrétiser au décès de sa mère, représentait la valeur vénale de l'immeuble.

12) L'AFC-GE a conclu à l'admission partielle du recours.

Après le 31 décembre 2014, fin de la période décennale, il convenait, en application de la jurisprudence, d'évaluer la parcelle concernée en tenant compte de la valeur retenue dans le bordereau de droits de succession, ce que la contribuable ne contestait pas.

Au moment du décès de son père, la valeur fiscale de la parcelle n° 1_____ s'élevait à CHF 638'566.-, à savoir CHF 531'948.- pour le terrain et CHF 106'618.- pour les bâtiments. La valeur de la parcelle n° 8_____ devait être fixée proportionnellement à la superficie de la parcelle n° 2_____, qui avait été évaluée à CHF 7'549'623.-, montant auquel il convenait d'ajouter la valeur du bâtiment principal, soit CHF 397'081.-, ce qui représentait un montant total CHF 6'130'529.- . La quote-part de l'intéressée, d'un sixième, s'élevait à

CHF 1'021'755.- (au lieu de CHF 1'324'451.-) ; après un abattement de 40 %, elle se montait à CHF 613'053.- (au lieu de CHF 794'671.-).

La contribuable n'avait pas contesté l'évaluation de l'immeuble, ni sollicité une nouvelle estimation. La promesse de vente ne constituait pas un changement important au sens de la jurisprudence.

13) Dans sa réplique, la contribuable a fait valoir que la jurisprudence sur laquelle se fondait l'AFC-GE ne s'appliquait pas, car dans le cas en question, la parcelle avait été partagée, ce qui avait provoqué la notification d'un bordereau de droits d'enregistrement basé sur une nouvelle estimation. Tel n'était pas le cas en l'espèce, puisque les héritiers étaient demeurés propriétaires en main commune.

Au moment du décès de son père, la valeur fiscale de la parcelle n° 1_____ s'élevait, selon l'AFC-GE, à CHF 638'566.-, à savoir CHF 531'948.- pour le terrain et CHF 106'618.- pour les bâtiments, valeurs sur lesquelles devait porter un abattement de 40 %, ce qui représentait un montant de CHF 69.- par m^2. La parcelle n° 7_____ d'une superficie de 3'280 m^2, devait être estimée, au-delà du 31 décembre 2014, à CHF 226'320.- (69 x 3'280.-) ; à ce montant devait être ajoutée la valeur du bâtiment, soit au total CHF 332'938.-. Compte tenu d'un abattement de 40 %, cette valeur devait être ramenée à CHF 199'762.-. La quote-part de la contribuable, d'un sixième, s'établissait à CHF 33'293.-.

14) Par acte authentique du 23 avril 2020, les héritiers ont vendu la parcelle n° 8_____ à M. G_____ pour le prix de CHF 4'257'970.-.

15) Le TAPI a suspendu l'instruction de la cause le 18 juin 2020, d'entente entre les parties, qui souhaitaient attendre l'issue de la cause A/3876/2019 pendante devant la chambre administrative de la Cour de justice et traitant de la même problématique.

16) À la suite de l'arrêt du 24 août 2021 (ATA/863/2021) rendu par la chambre administrative dans la cause A/3876/2019, la procédure a été reprise.

17) Mme A_____ a maintenu son recours.

Il apparaissait incompréhensible qu'elle soit taxée sur une valeur supérieure au prix fixé dans la promesse de vente, qui avait été exécutée le 23 avril 2020. Elle n'avait pas sollicité une nouvelle estimation car la valeur de la transaction avec M. G_____ obligeait l'AFC-GE à réévaluer la parcelle n° 8_____ en application de l'art. 52 al. 3 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).

18) Par jugement du 25 janvier 2022, le TAPI a partiellement admis le recours et renvoyé le dossier pour nouvelle décision à l'AFC-GE.

La valeur à retenir, postérieurement au 31 décembre 2014, était celle mentionnée dans la déclaration de succession. Pour l'année 2016, la parcelle n° 1_____ devait ainsi être estimée en fonction de ce qui avait été retenu pour les droits de succession, à savoir le montant mentionné dans la déclaration de succession, de CHF 13'861'000.-. L'évaluation de la parcelle n° 8_____, issue du fractionnement de la parcelle n° 1_____, devait être effectuée proportionnellement à sa surface, en tenant compte de la valeur du logement bâti sur celle-ci. À cet égard, les calculs figurant dans la réponse de l'AFC-GE, non contestés, pouvaient être repris. La valeur de la parcelle n° 8_____ s'établissait ainsi à CHF 6'130'529.-.

La quote-part de la contribuable, d'un sixième, se montait à CHF 1'021'755.- (au lieu de CHF 1'324'451.-, retenu au stade de la taxation) ; après un abattement de 40 %, elle s'élevait à CHF 613'053.- (au lieu de CHF 794'671.-, retenu au niveau de la taxation).

Le prix de vente figurant dans le contrat conclu en 2015 entre les héritiers et M. G_____ ne pouvait être qualifié de valeur vénale, étant donné que cet acte ne constituait qu'une promesse de vente, qui avait encore due être complétée par un contrat de vente, formalisé en 2020. Par ailleurs, le prix mentionné dans ces deux actes différait : celui de 2015 s'élevait à CHF 4'442'373.-, alors que celui de 2020 se montait à CHF 4'257'970.-. En outre, la vente présentait un caractère incertain, puisqu'à teneur du contrat de 2015, elle n'avait lieu que sur requête de la partie de la plus diligente. Le prix fixé dans l'acte de vente ne pouvait non plus être retenu à titre de valeur vénale, étant donné que cette opération avait eu lieu en 2020, soit postérieurement à l'année fiscale litigieuse.

19) Par acte expédié le 21 février 2022 à la chambre administrative de la Cour de justice, Mme A_____ a recouru contre ce jugement, dont elle a demandé l'annulation. Elle a conclu à ce que son bordereau ICC de taxation 2016 retienne comme valeur du sixième de la parcelle n° 8_____ la somme de CHF 1'324'451.- et qu'il soit dit qu'après abattement de 40 %, la valeur de sa part représentait un montant de CHF 444'237,30.

L'état de fait retenu par le TAPI était correct sous réserve du fait que le montant retenu dans la promesse de vente était le même que celui figurant dans l'acte de vente de la parcelle précitée. La valeur fixée dans cette transaction correspondait à la valeur vénale de la parcelle. Au moment de la promesse de vente, feu la mère de la recourante avait 98 ans. L'idée des vendeurs était qu'elle puisse demeurer dans sa maison jusqu'à son décès. Le droit d'emption conférait à la promesse de vente un caractère obligatoire. En outre, l'acheteur aurait pu exercer ce droit même avant le décès de la vieille dame, ayant alors toutefois à renoncer à la prise de possession immédiate de l'immeuble. Le TAPI avait donc nié à tort le caractère contraignant de la promesse de vente.

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

21) La recourante ayant renoncé à répliquer, 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 litige concerne l'ICC de la recourante pour l'année 2016, plus précisément la valeur fiscale de son actif immobilier sis à F_____, qu'elle souhaite voir arrêtée à CHF 4'442'373.-.

a. La loi fédérale 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). Les cantons doivent prélever un impôt sur la fortune des personnes physiques (art. 2 al. 1 let. a LHID). 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.

b. 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 l887 - LCP - D 3 05). L'impôt sur la fortune est régi par la LIPP, en particulier aux art. 46 à 60 LIPP, lesquels forment le chapitre IV.

Selon l'art. 47 al. 1 let. a LIPP, les immeubles sont soumis à l'impôt sur la fortune. Aux termes de l'art. 49 LIPP, 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 est estimée, en général, à la valeur vénale (al. 2).

L'art. 50 let. e LIPP indique que « les autres immeubles » situés dans le canton, notamment les villas, parcs, jardins d'agrément, ainsi que les immeubles en copropriété par étage, sont estimés en tenant compte du coût de leur construction, de leur état de vétusté, de leur ancienneté, des nuisances éventuelles, de leur situation, des servitudes et autres charges foncières les grevant, de prix d'achats récents ou d'attribution ensuite de succession ou de donation et des prix obtenus pour d'autres propriétés de même nature qui se trouvent dans des

conditions analogues, à l'exception des ventes effectuées à des prix de caractère spéculatif. Cette estimation est diminuée de 4 % par année d'occupation continue par le même propriétaire ou usufruitier, jusqu'à concurrence de 40 %. Il est également tenu compte de la durée d'occupation continue par le précédent propriétaire, lorsqu'il s'agit, en cas de liquidation du régime matrimonial, de donation, d'acquisition par avancement d'hoirie ou par succession, du conjoint, de ses parents en ligne directe ou de ses frères et sœurs.

L'art. 52 let. b LIPP, portant le titre « immeubles estimés », prévoit que l'évaluation des « autres immeubles » est faite par des commissions d'experts et vaut pour une période décennale (al. 2). Lorsque pendant cette période, un immeuble est aliéné à titre onéreux ou gratuit, ou dévolu pour cause de mort, la valeur d'aliénation ou la valeur de succession retenue par le département pour la perception des droits d'enregistrement et de succession se substitue à la valeur d'estimation pour le reste de la période décennale (al. 3).

L'art. 52 al. 4 LIPP prévoit que pour le reste de la période décennale, l'adaptation de la valeur d'estimation selon l'al. 3 est suspendue en cas de succession, pour le logement principal de la personne décédée, s'il est attribué en propriété ou en usufruit à un héritier qui faisait ménage commun avec elle, tant que cet héritier continue à occuper personnellement le logement comme résidence principale (let. b).

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 (art. 52 al. 5 LIPP).

c. L'expertise mentionnée à l'art. 52 al. 2 LIPP, portant sur l'ensemble du parc immobilier genevois, a eu lieu pour la dernière fois en 1964. Sur décision du Grand Conseil, cette dernière n'a pas été renouvelée pour des raisons notamment économiques, mais a vu sa durée de validité prorogée respectivement jusqu'aux 31 décembre 1984, 1994, 2004 et 2012, les estimations étant, jusqu'en 2004, majorées de 20 % à chaque décennie (ATA/422/2008 du 26 août 2008 consid. 5b et les références citées).

Dans le cadre de la période décennale 2005-2014, le Grand Conseil a, en 2004, prorogé une première fois sans majoration les valeurs fiscales déterminantes au 31 décembre 2004 pour une période écourtée de trois ans, soit jusqu'au 31 décembre 2007 (aLEFI du 19 novembre 2004). En 2007, il a décidé de proroger une seconde fois, sans aucune majoration, les valeurs fiscales déterminantes au 31 décembre 2007 pour une période écourtée cette fois-ci de cinq ans, soit jusqu'au 31 décembre 2012 (aLEFI du 30 novembre 2007 - loi 10060). Le 29 novembre 2012, il a prorogé les valeurs fiscales des immeubles pour une nouvelle période écourtée de deux ans, soit jusqu'en 2014 (Rapport du

Grand Conseil PL 11'020-A du 13 novembre 2012 ; art. 1 aLEFI du 29 novembre 2012).

Le Grand Conseil a adopté, le 24 août 2014, une nouvelle LEFI, entrée en vigueur le 1er janvier 2015, abrogeant ainsi l'aLEFI du 29 novembre 2012. Cette aLEFI du 24 août 2014 a elle-même été abrogée par la LEFI du 22 novembre 2018, entrée en vigueur le 1er janvier 2019 (art. 6 et 7 LEFI).

d. Selon l'art. 1 aLEFI du 24 août 2014, applicable en l'espèce puisque le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1066/2013 du 27 mai 2014 consid. 3.3 et les références citées), la durée de validité des estimations de la valeur fiscale des immeubles visés à l'art. 50 let. b à e LIPP est prorogée jusqu'au 31 décembre 2018 ; est reconduite jusqu'à cette date la valeur fiscale actuelle de ces immeubles au 31 décembre 2014, sans nouvelle estimation par la commission d'experts.

La valeur fiscale actuelle au sens de l'art. 1 est celle qui est déterminante au 31 décembre 2014. Elle comprend, le cas échéant, la majoration prévue par la loi prorogeant jusqu'à fin décembre 1984 la durée de validité des estimations actuelles de certains immeubles, du 21 mars 1974, et celles figurant dans les lois sur les estimations fiscales de certains immeubles, du 12 mars 1981 et du 14 janvier 1993 (art. 2 aLEFI du 24 août 2014).

e. Dans sa jurisprudence, la chambre de céans a considéré que la suspension de la valeur d'estimation ayant pris fin le 31 décembre 2014, il convenait, en cas d'acquisition par voie de succession d'un bien immobilier avant cette date, de se fonder pour la période postérieure sur la valeur mentionnée par les héritiers (ATA/863/2021 du 24 août 2021 consid. 5).

f. La chambre administrative a également considéré que la valeur d'acquisition pour cause de mort du bien en usufruit s'était substituée à celle qui était en cours durant la période décennale considérée au moment du décès du de cujus (ATA/810/2018 précité).

g. En l'espèce, le père de la recourante est décédé le 2 janvier 2010. L'intéressée est ainsi devenue, avec les autres héritiers, détentrice en main commune de la parcelle n° 1_____, sa quote-part étant d'un sixième. La valeur d'acquisition pour cause de mort du bien s'est alors substituée à celle qui était en cours durant la période décennale considérée. Comme exposé ci-dessus, la suspension de l'adaptation de la valeur d'estimation de la parcelle a pris fin le 31 décembre 2014. La valeur pour les droits de succession a ainsi été arrêtée à CHF 13'861'000.-, à savoir le montant déclaré par les héritiers.

Comme l'a retenu à juste titre le TAPI, la valeur de la parcelle n° 7_____, issue du fractionnement de la parcelle n° 1_____, doit être effectuée

proportionnellement à sa surface, en tenant compte de la valeur du logement bâti sur celle-ci. Le détail du calcul opéré par l'AFC-GE suivait ce raisonnement ; il n'est, au demeurant, pas contesté. La valeur de la parcelle n° 7_____ s'établit ainsi à CHF 6'130'529.-.

La quote-part de la recourante d'un sixième se monte à CHF 1'021'755.-, dont il convient de déduire l'abattement de 40 % prévu par l'art. 50 let. e LIPP. Le montant de CHF 613'053.- (60 % de CHF 1'021'755.-) correspond ainsi à la valeur fiscale de la parcelle n° 7_____.

La recourante ne conteste pas ce raisonnement, mais fait valoir qu'il conviendrait de se fonder sur la valeur vénale de l'immeuble, soit le montant de CHF 4'257'070.- correspondant à la vente opérée avec M. G_____. Il fallait tenir compte du fait que le montant figurant dans la promesse de vente signée en 2015 était le même que celui retenu lors de la vente qui avait finalement eu lieu en 2020.

Or, la vente n'a eu lieu qu'en 2020. Elle ne peut donc être retenue pour l'année fiscale en cause, 2016, qui est bien antérieure à la vente de l'immeuble et durant laquelle la recourante détenait le bien en main commune avec ses co-héritiers. Ainsi, bien qu'une promesse de vente ait été signée en 2015 et prévoie le même montant que le prix auquel la vente a eu lieu en 2020, ce dernier ne peut être retenu comme valeur fiscale en 2016. Il ne constituait en 2015 qu'une simple promesse, qui devait encore être concrétisée par l'acte de vente, la promesse étant valable dix ans.

Au vu de ce qui précède, l'AFC-GE était fondée à fixer la valeur immobilière du bien de la recourante selon l'art. 52 LIPP. Le TAPI a corrigé l'erreur de calcul, qui s'est glissée dans le bordereau de taxation ; ce point n'est, en tant que tel, pas contesté devant la chambre de céans.

Mal fondé, le recours sera ainsi rejeté.

3) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante, qui ne peut se voir allouer une indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 21 février 2022 par Madame A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 25 janvier 2022 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de Madame A_____ ;

dit qu'aucune indemnité de procédure n'est allouée ;

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 Me Jean-Jacques Martin, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Michon Rieben, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :	la présidente siégeant :
F. Scheffre	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :