RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/642/2021-ICCIFD **ATA/1062/2022**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 18 octobre 2022

4ème section

dans la cause

Madame A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 29 novembre 2021 (JTAPI/1206/2021)

EN FAIT

1) Monsieur A_____ était l'unique propriétaire d'une maison de famille sise sur la parcelle n° 1_____ de la commune B_____, comprenant deux logements, à savoir :

- un appartement qu'il occupait avec son épouse, Madame A_____ depuis les années 1970 ;

- un appartement situé sous le toit, loué à des tiers depuis 2006.

2) Au décès de M. A_____, survenu à Genève le _____ 2006, la contribuable est devenue usufruitière de ce bien immobilier et a continué à habiter dans l'appartement, ses deux enfants en héritant la nue-propriété.

3) La valeur fiscale de l'immeuble au décès de l'époux a été fixée à CHF 7'513'000.-.

4) Pour l'année fiscale 2005, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a pris en compte une valeur fiscale de CHF 421'463.- pour l'appartement occupé par la contribuable et son époux (soit CHF 702'438.- avant abattement de 40 %) et de CHF 248'221.- pour l'appartement loué.

5) Pour les années fiscales 2007 à 2011, l'AFC-GE a retenu une valeur fiscale de CHF 420'551.- pour l'appartement occupé par la contribuable (soit CHF 700'918.- avant abattement de 40%) et de CHF 248'221.- pour l'appartement loué.

6) Pour les années fiscales 2012 à 2014, l'AFC-GE a retenu une valeur fiscale de CHF 284'720.- pour l'appartement occupé par la contribuable (soit CHF 474'534.- avant abattement de 40%) et de CHF 3'756'500.- pour l'appartement loué.

7) Toutefois, sur réclamation de la contribuable concernant l'ICC 2014, l'AFC-GE a rectifié la valeur fiscale de la maison en retenant un montant de CHF 876'344.- pour l'appartement occupé par la contribuable (soit 92.33% de CHF 949'140.-) et CHF 576'222.- pour l'appartement loué (soit 7.67% de la valeur successorale de CHF 7'513'000.-). Compte tenu de l'abattement de 40 % pour occupation continue, la valeur fiscale de l'appartement de la contribuable s'est finalement élevée à CHF 525'806.-.

8) Dans ses déclarations fiscales 2015, 2016 et 2017, la contribuable a mentionné une estimation fiscale de CHF 702'438.- (soit CHF 421'463.- après

abattement de 40 %) pour l'appartement qu'elle occupait et de CHF 248'221.- pour celui loué.

9) Pour l'année fiscale 2018, elle a déclaré une valeur de CHF 666'350.- (soit CHF 399'810 après abattement de 40 %) pour l'appartement occupé par elle et de CHF 1'410'030.- pour celui loué.

10) Par décisions sur réclamation du 20 janvier 2021 relatives aux années fiscales 2015, 2016 et 2017, l'AFC-GE a fixé la valeur fiscale du bien immobilier, « conformément à la nouvelle répartition entre la partie occupée et la partie louée », à respectivement CHF 4'162'067.-, après abattement de 40 %, et à CHF 576'222.-, avec la motivation suivante :

« À cet égard, l'estimation fiscale de votre bien immobilier ayant été fixée à CHF 7'513'000.- après application de la valeur successorale, la partie occupée a été estimée à CHF 6'936'778.- et CHF 4'162'067.- après abattement pour occupation continue de 40 %, soit 92.33 % de l'estimation totale selon la répartition des surfaces (6'762 m^2) figurant dans le tableau page 4 de votre réclamation.

Pour la partie louée, son estimation s'élève à CHF 576'022.-, soit 7.67 % de l'estimation totale selon la répartition des surfaces (521 m^2) figurant sur le tableau page 4 de votre réclamation ». […] « Il n'y a pas lieu de modifier l'estimation fiscale de votre bien immobilier sis sur la commune B_____. Conformément aux dispositions de l'art. 52, al. 2, de la loi sur l'imposition des personnes physiques [du 27 septembre 2009] (LIPP [- D 3 08]), les estimations fiscales sont fixées pour une période de dix ans et ne sont adaptées, au cours de cette période, qu'en cas de vente, de donation ou de succession. En cas de succession, c'est la valeur fixée par le département pour la perception des droits de succession qui se substitue à la valeur fiscale pour le reste de la période décennale. À ce titre, suite au décès [de M. A_____], survenu le _____ 2006, la valeur fiscale a été fixée à CHF 7'513'000.-. L'effet suspensif de l'application de la valeur successorale, prévu à l'art. 52, al. 4, let. b LIPP, ne porte que sur le reste de la période décennale. Cette dernière ayant pris fin au 31 décembre 2014, il est correct d'adapter la valeur fiscale pour l'imposition 2015 [ainsi que 2016 et 2017] ».

11) Pour l'année fiscale 2018, la décision sur réclamation du 10 février 2021 reprenait la même motivation et les mêmes valeurs fiscales pour l'immeuble de B_____ que celles des années 2015 à 2017.

12) Par acte du 19 février 2021, Mme A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions sur réclamation des 20 janvier et 10 février 2021, concluant à leur annulation dans la mesure où elles retenaient un montant de CHF 6'936'778.- au titre de valeur fiscale brute (avant abattement) de l'appartement occupé par elle. La valeur

fiscale brute de celui-ci pour les années fiscales 2015 à 2018 devait s'élever à CHF 876'344.-, soit la valeur qui prévalait au 31 décembre 2014.

Contrairement à l'AFC-GE, qui considérait que la suspension de l'adaptation de valeur, notamment en cas de succession, valait uniquement pour le reste de la période décennale, Mme A_____ soutenait pouvoir encore bénéficier de ladite suspension pour les périodes fiscales 2015 à 2018 en application de l'ancienne loi sur les estimations fiscales de certains immeubles du 28 août 2014 (aLEFI - D 3 10 ; plus en vigueur depuis le 1er janvier 2019).

Par arrêt du 6 février 2018 (ATA/127/2018), la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) avait en effet jugé que la valeur fiscale au 31 décembre 2014 devait être reconduite jusqu'au 31 décembre 2018 conformément aux art. 1 et 2 aLEFI. Partant, la valeur fiscale de CHF 876'344.-, avant abattement, de l'appartement qu'elle occupait, devait être reconduite pour les années fiscales en cause, en lieu et place de CHF 6'936'778.-.

13) Par lettre du 26 avril 2021, l'AFC-GE a proposé la suspension de l'instruction du recours dans l'attente de l'issue d'une procédure pendante devant la chambre administrative traitant d'une problématique juridique similaire ; procédure qui s'est achevée par un arrêt du 24 août 2021 (ATA/863/2021).

14) Par courrier du 1er mai 2021, Mme A_____ s'est dite défavorable à une telle suspension.

15) Le 5 juillet 2021, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Conformément à un arrêt du Tribunal fédéral (2C_194/2018 du 1er octobre 2018) postérieur à l'arrêt cantonal cité par la contribuable, la prorogation prévue par l'aLEFI ne permettait pas de déroger aux nouvelles valeurs estimées dans le cadre de l'art. 52 al. 3 LIPP. La valeur de succession, par le fait qu'elle avait fait l'objet d'une estimation plus récente valablement reconnue, apparaissait plus en accord avec la loi, à savoir correspondre au mieux à la valeur vénale.

16) Par jugement du 29 novembre 2021, le TAPI a rejeté le recours.

L'époux de Mme A_____ était décédé le 21 janvier 2006. Elle avait alors hérité de l'usufruit sur le bien immobilier qu'elle occupait comme logement principal. La valeur d'acquisition de l'immeuble pour cause de mort avait ainsi été fixée à CHF 7'513'000.-. La partie occupée par la recourante avait été estimée à CHF 6'936'778.-, soit à CHF 4'162'067.- après abattement de 40 % pour occupation continue. Suivant l'art. 52 al. 4 let. b LIPP, l'application de cette nouvelle estimation avait été suspendue jusqu'au 31 décembre 2014, soit jusqu'à la fin de la période décennale 2005-2014.

La prorogation des estimations de la valeur fiscale des immeubles jusqu'au 31 décembre 2018, prévue par l'aLEFI, ne reconduisait toutefois pas la suspension de la valeur d'estimation visée par l'art. 52 al. 4 let. b LIPP. En effet, conformément aux derniers arrêts du Tribunal fédéral et de la chambre administrative, la prorogation prévue par l'aLEFI ne permettait pas de déroger aux nouvelles valeurs estimées dans le cadre de l'art. 52 al. 3 LIPP. La valeur de succession, par le fait qu'elle avait fait l'objet d'une estimation plus récente valablement reconnue, apparaissait plus conforme à l'art. 14 LHID. Elle contribuait à faire en sorte que la valeur fiscale de l'immeuble corresponde au mieux à la valeur vénale.

17) Par acte déposé le 23 décembre 2021, Mme A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative contre le jugement précité, concluant à son annulation en ce qu'il retenait un montant de CHF 6'936'778.- au titre de valeur fiscale brute avant abattement de la partie occupée de l'immeuble, à ce qu'il soit retenu que celle-ci s'élève à CHF 876'344.-, ainsi qu'à l'octroi d'une indemnité de procédure.

Lors des différents contacts que son fils avait eus avec l'AFC-GE en février 2021, celle-ci avait confirmé son refus de la mettre au bénéfice de l'art. 52 al. 4 let. b LIPP pour la partie occupée de l'immeuble à partir du 1er janvier 2015, au motif qu'une nouvelle période décennale avait commencé à cette date.

Après un rappel des dispositions légales relatives à l'estimation d'immeubles, elle a procédé à une analyse détaillée de l'ATA/127/2018, de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_194/2018 et de l'ATA/863/2021, parvenant à la conclusion que la solution retenue dans la première de ces trois décisions emportait l'adhésion, tandis que l'ATA/863/2021 apparaissait erroné – la chambre administrative aurait notamment dû admettre une inégalité de traitement par rapport au recourant de l'ATA/127/2018, et son application de l'art. 52 al. 3 LIPP était contraire au texte de la disposition, qui faisait référence à un événement survenu pendant la période décennale et non antérieurement. Le cas tranché par le Tribunal fédéral se distinguait quant à lui nettement du sien.

Elle n'avait pas compris pourquoi le TAPI avait déclaré son recours irrecevable en matière d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), dans la mesure où la valeur fiscale de l'immeuble déterminait le montant de l'impôt immobilier complémentaire (ci-après : IIC), lequel était déductible en matière d'IFD.

18) Le 4 février 2022, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, aucun argument nouveau susceptible d'influer sur le sort du litige n'étant avancé, ni aucune pièce déterminante produite. Elle se référait à ses écritures ainsi qu'au jugement de première instance.

19) Le 8 février 2022, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 11 mars 2022 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.

20) Le 11 février 2022, Mme A_____ a persisté dans ses conclusions.

Le Tribunal fédéral ne prétendait nullement qu'un cas d'application de l'art. 52 al. 3 LIPP intervenu antérieurement à l'entrée en vigueur de la LEFI permettait de déroger à l'application de cette dernière. L'AFC-GE n'en disait rien, et il était aussi surprenant qu'elle s'abstînt de tout commentaire en lien avec la problématique de l'égalité de traitement.

21) Sur ce, 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 et 63 al. 1 let. b de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

2) Le litige concerne l'ICC de la recourante pour les années 2015 à 2018, plus précisément la valeur fiscale de son actif immobilier sis à B_____.

La recourante semble se plaindre dans son acte de recours que le TAPI ait indiqué que le recours ne pouvait porter que sur l'ICC, en précisant que l'estimation de l'immeuble n'avait de pertinence que dans le cadre de l'impôt sur la fortune, qui n'était pas prélevé au niveau fédéral. Un recourant doit avoir un intérêt direct et pratique à l'issue du litige (ATF 138 II 162 consid. 2.1.2 ; ATA/1304/2019 du 27 août 2019 consid. 12a). Or l'influence de la valeur des immeubles sur l'IIC et que celui-ci serait déductible du revenu dans le cadre de l'IFD, n'est que médiate. Aussi et surtout, la recourante demande une baisse de la valeur de son immeuble : si celle-ci lui était reconnue, cela conduirait à une baisse de son IIC et donc à une hausse de son IFD, si bien qu'elle n'aurait aucun intérêt pratique à recourir. C'est donc à juste titre que le TAPI a estimé que le recours ne concernait que l'IIC.

3) La recourante soutient que la valeur fiscale de son immeuble doit être fixée à CHF 876'344.- pour les périodes fiscales litigieuses.

a. La LHID désigne les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixe les principes selon lesquels la législation cantonale les établit (art. 1 al. 1 LHID).

L'art. 2 al. 1 let. a LHID prévoit que les cantons doivent prélever un impôt sur la fortune des personnes physiques. L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 13 al. 1 LHID).

b. 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. L'art. 14 al. 1 LHID laisse une importante liberté aux cantons pour élaborer et mettre en œuvre leur réglementation, aussi bien quant au choix de la méthode de calcul applicable pour estimer la valeur vénale que pour déterminer − compte tenu du caractère potestatif de l'art. 14 al. 1, 2ème phrase LHID − dans quelle mesure le critère du rendement doit, le cas échéant, également être intégré dans l'estimation (arrêts du Tribunal fédéral 2C_120/2022 du 10 juin 2022 consid. 2.1 ; 2C_953/2019 du 14 avril 2020 consid. 4.1).

c. 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 ; ATA/1401/2021 du 21 décembre 2021 consid. 4a ; ATA/1728/2019 du 26 novembre 2019 consid. 3b et les références citées). Les cantons ne peuvent ainsi pas prévoir des règles d'évaluation tendant de manière générale à une sur- ou sous-estimation des immeubles, par exemple en instituant un abattement automatique de leur valeur vénale pour en déterminer la valeur fiscale, ou en fondant l'imposition sur un pourcentage de la valeur vénale (ATF 134 II 207 consid. 3.6 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_194/2018 du 1er octobre 2018 consid. 5.1).

d. La valeur vénale correspond à la valeur du marché objective d'un immeuble, à savoir la valeur qui serait vraisemblablement obtenue lors d'une aliénation dans les conditions usuelles des affaires (ATF 128 I 240 = RDAF 2003 II 219 ; 124 I 193 consid. 4b ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6ème éd., Zurich 2002, p. 235 ; Felix RICHNER/Walter FREI/ Stefan KAUFMANN, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zurich 1999, n. 5 ad § 39).

La valeur vénale au sens du droit fiscal ne correspond pas à une valeur que l'on peut déterminer exactement de manière mathématique mais, en règle générale, à une valeur d'estimation ou de comparaison. Lorsque la valeur vénale d'un élément de fortune est donnée par le résultat d'une transaction ayant eu lieu sur le marché libre, elle devient la valeur fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 4.4). Dans la mesure où toute estimation, quelle que soit la méthode utilisée, aboutit à une certaine marge, variable, d'inexactitude, il est admissible de fixer la valeur déterminante pour l'impôt sur la fortune des immeubles sur la base d'estimations prudentes,

schématiques, même si cela a pour conséquence que les valeurs ainsi déterminées divergent dans une certaine mesure des valeurs effectives du marché (ATF 128 I 240 consid. 3.2.2 ; ATA/1401/2021 précité consid. 4b ; ATA/394/2008 du 29 juillet 2008 consid. 4b).

4) a. 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.

b. L'art. 46 LIPP précise que cet impôt a pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales. Selon l'art. 47 al. 1 let. a LIPP, les immeubles sont soumis à l'impôt sur la fortune. 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).

c. L'art. 50 let. e LIPP indique que pour « 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.

d. 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).

e. 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).

f. 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).

En effet, en 1974, lorsque la période décennale 1965-1974 approchait de son échéance, le Grand Conseil, après avoir considéré l'évolution de la situation du parc immobilier genevois et les ressources importantes nécessaires pour procéder à une nouvelle estimation générale, a décidé de renoncer à une expertise générale et de reconduire simplement les estimations existantes pour une nouvelle période décennale, en les majorant de 20 %, sauf pour les immeubles dont l'estimation fiscale avait été fixée ou modifiée durant la période décennale touchant à son terme (loi prorogeant jusqu'à fin décembre la durée de validité des estimations fiscales actuelles de certains immeubles du 21 mars 1974). Pour la nouvelle période décennale 1985-1994, puis celle de 1995-2004, le Grand Conseil, retenant les mêmes considérations qu'en 1974, a décrété chaque fois une nouvelle majoration linéaire de 20 %, sauf pour les immeubles dont l'estimation fiscale avait été fixée ou modifiée durant la période décennale touchant à son terme (anciennes LEFI du 12 mars 1981 et du 14 janvier 1993 - Rapport du Grand Conseil PL 11'397-A du 29 avril 2014, p. 2 ss).

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). Considérant l'envergure de la nouvelle estimation du parc immobilier à mettre en place, le Grand Conseil a, en 2007, 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, le Grand Conseil 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).

g. 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).

5) a. Dans sa jurisprudence (ATA/45/2018 précité), la chambre administrative a retenu que la valeur d'acquisition pour cause de mort des biens en usufruit s'était substituée à celle qui était en cours durant la période décennale de 1994 à 2004 (le de cujus est décédé le 26 décembre 1999).

b. Dans un autre arrêt de 2018 (ATA/127/2018 précité), la chambre de céans a considéré que le législateur s'était abstenu de régler un point qu'il aurait dû fixer, étant donné qu'aucune solution claire n'émanait ni d'une interprétation systématique (relation de l'aLEFI avec la LIPP) ni d'une interprétation historique ou encore téléologique de l'aLEFI. Il s'agissait d'une lacune que le juge pouvait combler, tout en restant toujours lié par un texte clair et sans équivoque de la loi et ne pouvant s'en écarter que s'il existait des motifs sérieux de penser que sa lettre ne correspondait pas en tous points au sens véritable de la disposition visée.

Elle a ainsi fait prévaloir l'interprétation littérale de l'aLEFI, laquelle était d'ailleurs une lex specialis ainsi qu'une norme postérieure par rapport à la LIPP. Dès lors, la valeur fiscale qui devait être appliquée à l'immeuble à partir du 1er janvier 2015 au 31 décembre 2018 était la même que celle fixée au 31 décembre 2014.

Ainsi, l'aLEFI avait prolongé la suspension de l'adaptation de la valeur d'estimation au-delà de la période décennale 2005-2014.

c. 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).

d. L'ATA/45/2018 précité a fait l'objet d'un recours de la contribuable au Tribunal fédéral, lequel l'a rejeté (arrêt du Tribunal fédéral 2C_194/2018 précité).

Il a retenu que les différentes lois sur les estimations fiscales de certains immeubles, adoptées après 1964, avaient pour but de pallier l'absence d'évaluations décennales des immeubles non locatifs par une commission d'experts. Il n'était dès lors pas arbitraire de considérer que ces lois n'avaient pas pour objectif de remplacer entièrement le système d'estimation mis en place par le législateur cantonal et, en particulier, qu'elles ne permettent pas de déroger aux nouvelles valeurs d'estimation au sens de l'art. 52 al. 3 LIPP, étant entendu que les adaptations prévues par cette disposition en cas d'aliénation ou de succession tendaient à faire en sorte que les valeurs fiscales reconnues correspondent au mieux à la valeur vénale, comme l'exigeait l'art. 14 al. 1 LHID (consid. 6.4).

Il a également considéré que l'ATA/127/2018 précité ne permettait pas de conclure à lui seul à une violation du principe d'égalité dans le cas d'espèce, pas plus qu'à une violation des principes de la légalité ou de l'interdiction de l'arbitraire, ne serait-ce que parce que l'arrêt querellé ici concernait une période de taxation datant d'avant l'entrée en vigueur de la nouvelle LEFI dont il était question dans la jurisprudence précitée. À cela s'ajoutait que ce dossier portait sur des faits différents de ceux de la présente cause. En l'occurrence, l'immeuble dont la valeur d'estimation était litigieuse pour l'ICC 2015 n'avait fait l'objet d'aucun partage successoral depuis sa dévolution à la contribuable, veuve depuis 2011, ni d'aucun acte de division et d'aliénation totale ou partielle depuis le début de la nouvelle période décennale qui courait depuis le 1er janvier 2015. Le canton n'avait ainsi retenu, durant cette période, aucune nouvelle valeur d'aliénation ou de succession pour la perception de droits d'enregistrement qui aurait pu se substituer – comme dans le cas présent – à l'ancienne valeur d'estimation en application du droit cantonal (art. 52 al. 3 LIPP ; consid. 6.5).

e. En 2021, la chambre de céans, se fondant notamment sur l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_194/2018 précité, en particulier son consid. 6.4, 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. Encore plus récemment, la chambre de céans a fait application de l'ATA/863/2021 dans le cas d'une recourante dont le père était décédé en 2011. La valeur d'acquisition pour cause de mort du bien s'était alors substituée à celle qui était en cours durant la période décennale considérée, si bien que la

suspension de l'adaptation de la valeur d'estimation de la parcelle avait pris fin le 31 décembre 2014 (ATA/556/2022 du 24 mai 2022 consid. 2g).

6) Le principe de la légalité de l'activité administrative prévaut en principe – et cela est d'autant plus vrai en droit fiscal où le principe de la légalité revêt une valeur constitutionnelle – sur celui de l'égalité de traitement. En conséquence, le justiciable ne peut généralement pas se prétendre victime d'une inégalité devant la loi lorsque celle-ci est correctement appliquée à son cas, alors qu'elle aurait été faussement, voire pas appliquée du tout, dans d'autres cas. Cela présuppose cependant, de la part de l'autorité dont la décision est attaquée, la volonté d'appliquer correctement à l'avenir les dispositions légales en question. Le citoyen ne peut prétendre à l'égalité dans l'illégalité que s'il y a lieu de prévoir que l'administration persévérera dans l'inobservation de la loi. Il faut encore que l'autorité n'ait pas respecté la loi selon une pratique constante, et non pas dans un ou quelques cas isolés, et qu'aucun intérêt public ou privé prépondérant n'impose de donner la préférence au respect de la légalité (ATF 139 II 49 consid. 7.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 5.2).

7) En l'espèce, l'époux de la recourante est décédé le 21 janvier 2006. L'intéressée a ainsi acquis son droit d'usufruit sur le bien immobilier sis à B_____ dès cette date (art. 537 al. 1 et 560 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 - CC - RS 210). La valeur d'acquisition pour cause de mort du bien en usufruit s'est à ce moment-là substituée à celle qui était en cours durant la période décennale considérée. Alors qu'elle était jusqu'à ce moment-là fixée à CHF 876'344.-, la valeur de succession a été arrêtée à CHF 7'513'000.-, montant ramené par la suite à CHF 6'936'778.-. C'est donc ce dernier montant qui s'est substitué à celui de CHF 876'344.- durant la période décennale 2005-2014 – à cet égard, l'argument de la recourante selon lequel le jugement attaqué va à l'encontre du texte de l'art. 52 al. 3 LIPP tombe à faux, puisque c'est bien durant la période décennale concernée qu'a eu lieu aussi bien l'élément déclencheur que le changement de valeur.

Toutefois et conformément à l'art. 52 al. 4 let. b LIPP, l'adaptation de la valeur d'estimation de l'immeuble de la recourante a été suspendue jusqu'à fin 2014.

Comme l'a retenu le Tribunal fédéral dans son arrêt 2C_194/2018 précité consid. 6.4, même si les différentes LEFI adoptées après 1964, ont pour but de pallier l'absence d'évaluations décennales des immeubles non locatifs par une commission d'experts, ces lois n'ont pas pour objectif de remplacer entièrement le système d'estimation mis en place par le législateur cantonal et, en particulier, elles ne permettent pas de déroger aux nouvelles valeurs d'estimation au sens de l'art. 52 al. 3 LIPP, étant entendu que les adaptations prévues par cette disposition en cas d'aliénation ou de succession tendent à faire en sorte que les valeurs

fiscales reconnues correspondent au mieux à la valeur vénale, comme l'exige l'art. 14 al. 1 LHID.

Ainsi, comme la chambre de céans l'a déjà jugé dans les ATA/863/2021 et 556/2022, contrairement à ce qui avait été retenu dans l'ATA/127/2018 précité, la suspension de l'adaptation de la valeur d'estimation de l'immeuble de la recourante a pris fin au terme de la période décennale 2005-2014.

Elle constitue en outre une valeur plus récente qui est plus proche de la valeur vénale de l'immeuble tel que l'impose l'art. 14 al. 1 LHID pour le calcul de la fortune d'un contribuable. Il est évident qu'une valeur de CHF 876'344.- pour le bien considéré, à savoir un très grand appartement dans une villa de 306 m^2 au sol sise à B_____ dans une parcelle de 6'801 m^2, ne correspond pas à la véritable valeur vénale du bien-fonds lors des périodes litigieuses.

Contrairement à l'opinion de la recourante, c'est l'ATA/127/2018 qui constitue une décision isolée, et donc inapte à fonder une quelconque pratique de la chambre de céans. L'arrêt du Tribunal fédéral 2C_194/2018 précité, s'il correspond à un état de fait quelque peu différent de celui d'espèce, a posé des principes qui ont été repris dans l'ATA/863/2021 puis dans l'ATA/556/2022 – preuve au demeurant que l'ATA/863/2021 n'est pas resté une décision isolée.

Quant au grief d'inégalité de traitement, comme exposé, il doit céder le pas à celui de la légalité. Or, d'une part la jurisprudence de la chambre de céans depuis 2021 se montre plus conforme à l'art. 14 LHID que ne l'était l'ATA/127/2018, tout en respectant pleinement la législation cantonale, et d'autre part les différentes espèces jugées montrent que l'intimée n'entend nullement persévérer dans une pratique illégale, condition nécessaire pour admettre selon la jurisprudence une éventuelle égalité dans l'illégalité.

Au vu de ces éléments, l'AFC-GE était fondée à fixer la valeur immobilière du bien de la recourante sis à B_____ à CHF 6'936'778.- pour l'ICC 2015, 2016, 2017 et 2018.

Le recours sera ainsi rejeté.

8) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 23 décembre 2021 par Madame A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 29 novembre 2021 ;

au fond :

le rejette ;

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

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

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

communique le présent arrêt à Madame A_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :	la présidente siégeant :
M. Michel	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :