



POUVOIR JUDICIAIRE

A/811/2024-ICC

ATA/401/2025

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 8 avril 2025

4^{ème} section

dans la cause

A_____

représentée par Me Thierry CAGIANUT, avocat

recourante

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

intimée

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
23 septembre 2024 (JTAPI/950/2024)**

EN FAIT

A. a. A_____, veuve de feu B_____ décédé en 2017, est propriétaire de trois biens immobiliers sis en Suisse : son domicile principal à C_____ (VD), ainsi que deux résidences secondaires à Genève et D_____ (BE). Elle est ainsi assujettie de manière limitée dans le canton de Genève en raison de la propriété de l'immeuble susmentionné.

b. Le 16 mars 2022, l'administration fiscale vaudoise (ci-après : AFC-VD) a émis des avis de taxation pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2017 à 2020 à l'encontre de la contribuable, auxquelles étaient jointes des décisions de répartition intercantonale des éléments imposables pour les périodes fiscales en question.

c. Le 14 juin 2022, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC-GE) a adressé à la contribuable des bordereaux de taxation ICC 2017 à 2020. Les trois immeubles précités figuraient sous la rubrique « Immeubles occupés par le propriétaire ». Des abattements de 24% en 2017, 28% en 2018, 32% en 2019 et 36% en 2020 avaient été accordés. La valeur fiscale avant abattement du bien genevois retenue par l'AFC-GE s'élevait à CHF 4'250'000.- pour 2017 et à CHF 6'412'500.- pour 2018, 2019 et 2020.

B. a. Par courrier du 7 septembre 2022, la contribuable a formé réclamation auprès de l'AFC-GE à l'encontre des taxations 2017 à 2020. Elle a rappelé qu'une réclamation était en cours contre les taxations vaudoises 2017 à 2020 et indiqué que l'AFC-VD avait déjà admis en déduction une dette qu'elle avait envers les enfants de son défunt époux d'un montant de CHF 3'062'643.-. Elle occupait par ailleurs sa maison de C_____ à titre principal depuis 1993 et ses deux résidences secondaires de Genève et D_____ respectivement depuis 2001 et 2003. La valeur fiscale de ces immeubles devait dès lors bénéficier d'un abattement de 40%.

b. Le 7 novembre 2022, l'AFC-VD a émis de nouvelles décisions de répartition intercantonale des éléments imposables pour les périodes fiscales 2017 à 2020 aux termes desquelles la fortune déterminante pour le taux était diminuée par rapport aux décisions du 16 mars 2022.

c. L'AFC-GE a rendu des décisions sur réclamation le 24 janvier 2024 pour l'année fiscale 2020, le 31 janvier 2024 pour l'année 2017 et le 7 février suivant pour les années 2018 et 2019, en remettant des bordereaux rectificatifs à la contribuable.

Plusieurs rubriques des bordereaux notifiés le 14 juin 2022 avaient été modifiées conformément aux nouvelles décisions de répartition intercantonale vaudoises du 7 novembre 2022 relatives aux périodes fiscales 2017 à 2020. La valeur fiscale du bien immobilier sis à Genève avait été revue à la hausse. Les abattements sur la valeur des immeubles détenus par la contribuable à Genève, C_____ et D_____ étaient en revanche maintenus. Les trois biens ayant été loués jusqu'en 2011 selon

les éléments en possession de l'AFC-GE, l'occupation continue était considérée comme interrompue. L'abattement s'élevait donc à 24% pour l'année fiscale 2017, 28% pour 2018, 32% pour 2019 et 36% pour 2020.

C. a. A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) le 6 mars 2024 contre la décision sur réclamation du 24 janvier 2024 (bordereau 2020 ; recours enregistré sous le numéro de cause A/811/2024) et le 13 mars 2024 contre les décisions sur réclamation des 31 janvier et 7 février 2024 (bordereaux 2017 à 2019 ; recours enregistré sous le numéro de cause A/914/2024). Elle a conclu à l'annulation du point 2 (« Abattements ») de ces décisions et à l'admission d'un abattement de 40% pour la valeur fiscale de ses biens immobiliers de Genève, C_____ et D_____.

b. Par jugement du 23 septembre 2024, le TAPI a rejeté le recours et a mis à la charge d'A_____ un émolument de CHF 1'000.-.

Il découlait de la jurisprudence récente du Tribunal fédéral que l'AFC-GE n'était pas tenue d'attendre que son homologue vaudoise statue sur la réclamation formée par la recourante à l'encontre de sa taxation principale 2020 et procède à sa répartition intercantonale pour prononcer sa propre décision de taxation s'agissant des éléments imposables à Genève.

Il appartenait à la contribuable de démontrer qu'elle s'était réservé l'usage personnel des biens susmentionnés de manière ininterrompue depuis 2007, de sorte qu'elle pouvait bénéficier, à compter de la période fiscale 2017, de l'abattement maximal de 40%. Or, elle s'était bornée à déclarer, sans étayer ces propos, que son défunt époux et elle-même avaient occupé personnellement les immeubles concernés en tant que résidences principale et secondaires depuis 1993, 2001 et 2003, ainsi qu'en attestaient plusieurs déclarations fiscales qui mentionnaient systématiquement la valeur locative des immeubles concernés, à l'exclusion d'un quelconque revenu locatif. Cette démonstration n'étant pas suffisante, elle devait supporter l'échec de la preuve.

D. a. Par acte posté le 25 octobre 2024, A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation, à l'admission d'un abattement de 40% pour la valeur fiscale de ses biens immobiliers de Genève, C_____ et D_____ et à l'octroi d'une indemnité de procédure.

Elle a joint au recours de nouvelles pièces, soit notamment une attestation du contrôle de l'habitant de la commune de E_____ (sur laquelle est située le village de C_____), un courrier de la régie F_____, qui administrait la propriété sise à Genève, et sa taxation vaudoise 2010 qui retenait une valeur locative pour les trois biens-fonds correspondant à celle déclarée par les époux.

b. Le 10 janvier 2025, l'AFC-GE a indiqué à la chambre administrative qu'eu égard aux pièces nouvellement produites et après un nouvel examen du dossier, elle

entendait revenir sur sa position et éditer des bordereaux rectificatifs. Le recours devenait dès lors sans objet.

c. L'AFC-GE a émis les nouveaux bordereaux de taxation allant dans le sens demandé dans le recours le 22 janvier 2025 et les a transmis à la chambre administrative.

d. Interpellée sur la suite à donner à la procédure, la recourante a indiqué que si le fond du recours devenait sans objet, elle maintenait ses conclusions concernant les frais et « dépens » des deux instances. Âgée de 83 ans, elle avait dû se faire représenter. L'intimée pouvait reconnaître son erreur déjà au stade de la réclamation, si bien qu'elle revendiquait une « pleine indemnité » et enverrait prochainement la note d'honoraires de son avocat.

e. Le 26 février 2025, la recourante a fait parvenir à la chambre administrative la note d'honoraires précitée, d'un montant total pour les deux instances judiciaires de CHF 29'904.55.

f. 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 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Il convient de déterminer si le recours a encore un objet.
 - 2.1 Aux termes de l'art. 60 al. 1 let. b LPA, ont qualité pour recourir toutes les personnes qui sont touchées directement par une décision et ont un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée. Selon la jurisprudence, le recourant doit avoir un intérêt pratique à l'admission du recours, soit que cette admission soit propre à lui procurer un avantage, de nature économique, matérielle ou idéale (ATF 138 II 162 consid. 2.1.2 ; ATA/1434/2024 du 10 décembre 2024 consid. 2.1).
 - 2.2 Un intérêt digne de protection suppose un intérêt actuel à obtenir l'annulation de la décision attaquée (ATF 138 II 42 consid. 1 ; 137 I 23 consid. 1.3). L'existence d'un intérêt actuel s'apprécie non seulement au moment du dépôt du recours, mais aussi lors du prononcé de la décision sur recours (ATF 137 I 296 consid. 4.2 ; 136 II 101 consid. 1.1) ; si l'intérêt s'éteint pendant la procédure, le recours, devenu sans objet, doit être simplement radié du rôle (ATF 125 V 373 consid. 1) ou déclaré irrecevable (ATF 123 II 285 consid. 4).
 - 2.3 À teneur de l'art. 67 LPA, dès le dépôt du recours, le pouvoir de traiter l'affaire qui en est l'objet passe à l'autorité de recours (effet dévolutif du recours ; al. 1). Toutefois, l'autorité de première instance peut, en cours de procédure, reconsidérer ou retirer sa décision. En pareil cas, elle notifie, sans délai, sa nouvelle décision aux

parties et en donne connaissance à l'autorité de recours (al. 2). S'il s'agit là d'une nouvelle décision au sens de l'art. 4 LPA, celle-ci ne fait pas courir un nouveau délai de recours puisque l'autorité de seconde instance est déjà saisie du litige et continue à traiter le recours, dans la mesure où la nouvelle décision ne l'a pas rendu sans objet (art. 67 al. 3 LPA ; Stéphane GRODECKI/Romain JORDAN, Code annoté de procédure administrative genevoise, 2017, n. 861 *ad* art. 67 LPA et la référence citée). L'art. 67 al. 2 LPA donne à l'autorité inférieure, pendant la procédure de recours, le pouvoir de procéder à un nouvel examen de la décision attaquée sans limite de temps (Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2^e éd., 2018, n. 935).

2.4 L'autorité de recours admettra que le recours est devenu sans objet lorsque la nouvelle décision crée un état de droit tel que l'intérêt juridique du recourant à ce qu'il soit statué sur le recours a disparu, ce qui arrive lorsque la nouvelle décision fait entièrement droit aux conclusions du recourant. Lors de cet examen, l'autorité de recours est ainsi liée par la nouvelle décision dans la mesure où elle correspond aux conclusions du recourant. Lorsque la nouvelle décision ne donne que partiellement gain de cause au recourant, le recours n'est privé de son objet que dans la même mesure. L'instruction se poursuit pour les points encore litigieux. Si la nouvelle décision aggrave la situation du recourant (*reformatio in pejus*), elle ne remplace pas la première, mais est considérée comme constituant le chef de conclusions de l'autorité intimée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_653/2012 du 28 août 2012 consid. 4.3.1 et les références citées).

2.5 En l'espèce, les nouvelles décisions de taxation émises par l'intimée rendent sans objet la conclusion principale du recours tendant à l'obtention d'un abattement de 40% sur la valeur fiscale immobilière. Il y a néanmoins lieu d'examiner, outre la répartition et le montant des frais et indemnités devant la chambre de céans, si le jugement du TAPI doit être annulé sur ces mêmes points.

Il sera donc entré en matière sur le recours dans cette mesure.

- 3.** Le TAPI n'a pas alloué d'indemnité de procédure et a perçu un émolument de CHF 1'000.-.

3.1 La juridiction administrative statue sur les frais de procédure, indemnités et émoluments dans les limites établies par règlement du Conseil d'État et conformément au principe de la proportionnalité (art. 87 al. 1 et 3 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10) ; ATA/954/2023 du 5 septembre 2023 consid. 2.1 et les références citées). Elle peut, sur requête, allouer à la partie ayant eu entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables causés par le recours (art. 87 al. 2 LPA).

3.2 Selon l'art. 1 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les frais de procédure qui peuvent être mis à la charge de la partie comprennent l'émolument d'arrêté au sens de l'art. 2 et les débours au sens de l'art. 3. En règle générale, l'émolument d'arrêté

n'excède pas CHF 10'000.- (art. 2 al. 1 RFPA) ; toutefois, dans les contestations de nature pécuniaire, l'émolument peut dépasser cette somme, sans excéder CHF 15'000.- (art. 2 al. 1 RFPA).

3.3 Un principe général de procédure administrative veut que les frais soient supportés par la partie qui succombe et dans la mesure où elle succombe (ATA/119/2023 du 7 février 2023 consid. 2.3 et les références citées).

3.4 Il est de jurisprudence constante que la partie qui succombe doit supporter une partie des frais découlant du travail qu'elle a généré par sa saisine (ATA/182/2018 du 27 février 2018 consid. 2). Les frais de justice sont des contributions causales qui trouvent leur fondement dans la sollicitation d'une prestation étatique et, partant, dépendent des coûts occasionnés par le service rendu. Il est cependant notoire qu'en matière judiciaire, les émoluments encaissés par les tribunaux n'arrivent pas, et de loin, à couvrir leurs dépenses effectives (ATF 143 I 227 consid. 4.3.1 ; 141 I 105 consid. 3.3.2 ; 133 V 402 consid. 3.1).

3.5 La chambre administrative dispose d'un large pouvoir d'appréciation quant à la quotité de l'émolument qu'elle met à charge de la partie qui succombe. Cela résulte notamment de l'art. 2 al. 1 RFPA dès lors que ce dernier se contente de plafonner – en principe – l'émolument d'arrêté à CHF 10'000.- (ATA/230/2022 du 1^{er} mars 2022 consid. 2b ; ATA/1185/2018 du 6 novembre 2018 consid. 2b).

3.6 L'art. 6 RFPA intitulé « indemnité », prévoit que la juridiction peut allouer à une partie, pour les frais indispensables occasionnés par la procédure, y compris les honoraires éventuels d'un mandataire, une indemnité de CHF 200.- à CHF 10'000.-.

La juridiction saisie dispose d'un large pouvoir d'appréciation également quant à la quotité de l'indemnité allouée et, de jurisprudence constante, celle-ci ne constitue qu'une participation aux honoraires d'avocat (arrêt du Tribunal fédéral 2C_152/2010 du 24 août 2010 ; ATA/46/2022 du 18 janvier 2022 consid. 1 et les arrêts cités), ce qui résulte aussi, implicitement, de l'art. 6 RFPA, dès lors que ce dernier plafonne l'indemnité à CHF 10'000.-. La garantie de la propriété (art. 26 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101) n'impose nullement une pleine compensation du coût de la défense de la partie victorieuse (arrêt du Tribunal fédéral 2C_152/2010 du 24 août 2010 ; ATA/1361/2019).

3.7 Pour déterminer le montant de l'indemnité, il convient de prendre en compte les différents actes d'instruction, le nombre d'échanges d'écritures et d'audiences. Le montant retenu doit intégrer l'importance et la pertinence des écritures produites et de manière générale la complexité de l'affaire (ATA/256/2024 du 27 février 2024 consid. 4.1).

3.8 En l'espèce, le TAPI a rejeté le recours dans la mesure où la contribuable n'avait pas prouvé avoir résidé dans les trois immeubles considérés entre 2007 et 2011. Le réexamen du dossier par l'intimée se fonde essentiellement sur les trois nouveaux moyens de preuve joints au recours de deuxième instance.

Dans ces conditions, l'on ne peut suivre la recourante lorsqu'elle soutient que l'erreur aurait pu être corrigée dès le stade de la réclamation. C'est au contraire à elle qu'il incombait de fournir d'emblée toute pièce utile à étayer ses prétentions. Dès lors, la mise à charge d'un émolument par le TAPI et l'absence d'indemnité de procédure en première instance ne prête pas le flanc à la critique, pas plus que le montant de l'émolument, qui reste au bas de la fourchette prévue par le règlement et n'est du reste pas contesté en tant que tel.

La perte d'objet du recours sera ainsi constatée sans annulation partielle du jugement du TAPI.

4. En ce qui concerne les frais et indemnités devant la chambre de céans, il y a lieu de constater que la recourante a matériellement obtenu gain de cause. Il ne sera dès lors pas perçu d'émolument. L'indemnité, comme rappelé ci-dessus, ne saurait indemniser entièrement la recourante, comme elle le demande en revendiquant un montant par ailleurs supérieur au maximum réglementaire. Dans la mesure où un recours de sept pages et la production de trois pièces nouvelles a été suffisant pour obtenir le résultat précité, une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée à la recourante.

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

dit que le recours interjeté le 25 octobre 2024 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 23 septembre 2024 est sans objet ;

raye la cause du rôle ;

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

alloue à A_____ une indemnité de procédure de CHF 1'000.-, à la charge de l'État de Genève (administration fiscale cantonale) ;

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, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux

conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession de la demanderesse, invoquées comme moyens de preuve, doivent être jointes à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Thierry CAGIANUT, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Eleanor McGREGOR, présidente, Florence KRAUSKOPF, Jean-Marc VERNIORY, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. SCHEFFRE

la présidente siégeant :

E. McGREGOR

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :