du 26 mars 1996

dans la cause

Monsieur et Madame G_____

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

A/884/1995-FIN

EN FAIT

1. Monsieur et Madame G_____ (ci-après : les contribuables) ont acquis en 1989 une villa contiguë sise 5 chemin X_____ à Lully, dans le canton de Genève, pour le prix de 865'000.-- Frs.

Ils y ont établi leur domicile.

2. Dans leur déclaration pour l'impôt cantonal 1992, les contribuables ont estimé la valeur de la villa à 616'000.-- Frs, après abattement de 12%, et sa valeur locative à 18'480 Frs.

3. Le 21 décembre 1992, l'administration fiscale cantonale (AFC) a notifié aux contribuables un bordereau pour l'impôt 1992 au montant de 22'338,35 Frs.

L'AFC a fixé la valeur locative de la villa à 22'493 Frs au terme du calcul suivant :

valeur fiscale :	865'000.-- Frs
valeur après abattement de 12% :	761'000.-- Frs
valeur déterminante pour valeur locative :	749'760.-- Frs
valeur locative (3% de 749'760) :	22'493.-- Frs.

4. Les contribuables ont élevé réclamation contre ce bordereau le 16 janvier 1993.

Ils contestaient la valeur fiscale retenue par l'AFC pour leur villa et, partant, la valeur locative en découlant.

Depuis qu'ils avaient acquis leur maison, au plus fort de la spéculation foncière, les prix avaient largement chuté, de sorte que la valeur de leur immeuble pouvait sans autre être ramenée à 700'000.-- Frs, cela en vertu des articles 56 chiffre 5 et 48 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D/3/1).

Il serait arbitraire que des impôts soient perçus sur la base d'un chiffre ne correspondant pas à la valeur réelle d'un immeuble, mais lui étant largement supérieur. Le Conseil d'Etat avait d'ailleurs reconnu, dans une circulaire de février 1992, que des changements importants étaient intervenus au cours des deux dernières années dans la valeur des immeubles.

Ils demandaient à l'AFC de donner à leur réclamation la suite qu'elle comportait.

5. L'AFC a rejeté la réclamation par décision du 20 avril 1993 au motif que l'article 56 alinéa 5 LCP exigeait un changement objectif, matériel, du bien concerné, ce qui ne permettait pas de prendre en considération l'évolution du marché. Quant à la circulaire de février 1992, elle ne concernait que les ventes d'immeubles pour un prix inférieur à la valeur d'acquisition.

6. Les contribuables ont recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) par acte du 21 mai 1993.

Ils ont repris en substance leur argumentation précédente, ajoutant qu'une villa strictement identique à la leur, avec un terrain plus grand, avait été vendue deux ans après leur propre achat, à un prix inférieur de 80'000.-- Frs à celui qu'ils avaient payé. Ils ont également invoqué l'article 56 alinéa 6 LCP.

Ils ont conclu principalement à ce que la décision de l'AFC soit annulée et à ce que le dossier soit transmis par l'AFC à la commission d'experts afin que celle-ci procède à une nouvelle estimation de leur immeuble conformément à l'article 56 alinéa 5 LCP. Subsidiairement, le chiffre de 700'000 Frs devait servir de base de calcul à leur impositon 1992.

7. Vingt-trois mois plus tard, l'AFC s'est opposée au recours en persistant dans ses précédents arguments et en contestant l'éventuelle application de l'article 56 alinéa 6 LCP.

8. Par décision du 22 juin 1995, la commission a rejeté le recours des contribuables.

Elle a retenu que l'évolution du marché immobilier

ne saurait en principe constituer un changement important au sens de l'article 56 alinéa 5 LCP, dont les recourants pourraient se prévaloir pour justifier une nouvelle estimation globale de leur bien immobilier. Par ailleurs, le Tribunal administratif avait jugé qu'en cas d'aliénation d'un immeuble à une valeur supérieure à l'estimation fiscale, la valeur d'aliénation devenait impérativement la nouvelle valeur fiscale, en application de l'article 56 alinéa 2 LCP, une estimation selon l'article 56 alinéa 5 LCP étant exclue.

9. Les contribuables ont recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif par acte du 24 juillet 1995 en reprenant les conclusions et arguments présentés devant la commission.

10. L'AFC s'est opposée au recours en persistant dans son argumentation.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 8 al. 1 ch. 18 de la loi sur le Tribunal administratif et le Tribunal des conflits du 29 mai 1970 – LTA – E/3,5/1; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 – LPA – E/3,5/3).

2. a. Les villas sont estimées en tenant compte du coût de leur construction, de leur état de vétusté, de leur situation, des servitudes et autres charges foncières les grevant, de prix d'achats récents ou d'attribution ensuite de succession 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 (art. 48 litt. e premier paragraphe LCP).

b. L'article 56 LCP, qui traite de la durée et de la modification de l'estimation des immeubles, a la teneur suivante :

Les estimations faites par la commission d'experts sont valables pour une durée de 10 ans (al. 1).

Lorsque, pendant cette durée, un immeuble est

aliéné ou dévolu pour cause de mort à une valeur supérieure à l'estimation, celle-ci est immédiatement portée, pour le reste de la période décennale, au prix de l'aliénation ou à la valeur fixée par le département pour la perception des droits de succession (al. 2).

L'adaptation de la valeur d'estimation selon l'alinéa 2 est suspendue :

a) pour les propriétés rurales, tant qu'elles sont exploitées à des fins exclusivement agricoles par le propriétaire;

b) 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;

c) en cas de liquidation du régime matrimonial, pour le logement principal du couple attribué en propriété ou en usufruit à l'un des conjoints, tant que celui-ci continue à l'occuper personnellement comme résidence principale (al. 3);

Le Conseil d'Etat a la faculté de faire procéder à de nouvelles estimations si des changements importants dans la valeur des immeubles le justifient (al. 4);

Tout contribuable a, en tout temps, le droit de provoquer une nouvelle estimation de sa propriété et de son revenu agricole, s'il justifie, au préalable, que des changements importants sont survenus en ce qui concerne la valeur de sa propriété ou de son revenu (al. 5).

Pendant la période décennale, les nouvelles constructions peuvent être évaluées par experts, tant à la demande de leur propriétaire qu'à celle du département (al. 6).

3. En l'espèce, les recourants ne contestent pas que l'article 56 alinéa 2 LCP devait s'appliquer lorsqu'ils ont acheté leur villa. Ils considèrent plutôt que la situation a changé depuis lors, ce qui justifierait une nouvelle estimation au sens de l'article 56 alinéa 5 LCP.

Les parties sont cependant divisées sur l'interprétation de cette dernière disposition, les recourants considérant qu'une chute générale des cours de

l'immobilier constitue un changement important concernant la valeur de leur propriété, au sens de cette disposition, l'AFC estimant au contraire que seuls des changements objectifs, matériels, peuvent entrer en considération.

Cette question peut cependant rester ouverte en l'espèce pour les raisons qui suivent.

4. Le Tribunal administratif a déjà jugé qu'en matière d'estimation des immeubles, 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 veut faire usage de la possibilité offerte par l'article 56 alinéa 5 LCP, il doit inviter expressément l'administration à saisir la commission d'experts. Il est tenu de motiver sa requête et d'indiquer en quoi consistent le ou les changements survenus dans la valeur de sa propriété. Une expertise ne peut être requise pour la première fois devant la commission de recours, car la demande en ce sens doit être présentée préalablement à l'administration. De plus, pour avoir une incidence sur l'impôt d'une année déterminée, la demande d'expertise doit avoir été formée avant le 1er janvier de ladite année, date déterminante pour la situation du contribuable et la fixation de la matière imposable (RDAF 1977 p. 271; 1981 p. 37). Il n'y a pas lieu de revenir sur cette jurisprudence qui découle du texte clair de la loi et du principe de l'étanchéité des exercices fiscaux en relation avec les principes régissant, de jurisprudence constante, la naissance de la créance fiscale.

5. En l'espèce, les recourants ont réclamé pour la première fois expressément une expertise de leur villa dans leur recours à la commission du 21 mai 1993. Cette demande était manifestement trop tardive pour avoir une quelconque influence sur l'impôt 1992, calculé en fonction de la valeur de la villa au 1er janvier 1992. La même conclusion s'imposerait si l'on voulait considérer la réclamation du 16 janvier 1993 comme une demande implicite d'expertise valablement formée.

6. Conformément à la jurisprudence susmentionnée, c'est donc à juste titre que l'AFC n'est pas entrée en matière sur la valeur fiscale de la villa indiquée par les recourants dans leur déclaration pour l'impôt 1992. Comme une éventuelle expertise, au sens de l'article 56 alinéa 5 LPC, ne pourrait en tout état de cause

influencer l'impôt 1992, la décision attaquée ne peut être que confirmée et le recours rejeté.

7. Vu l'issue du litige, un émolument de 1'000.-- Frs sera mis à la charge des recourants.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 24 juillet 1995 par Monsieur et Madame G_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 22 juin 1995;

au fond :

le rejette ;

met à la charge des recourants un émolument de 1'000.- Frs;

communique le présent arrêt à Monsieur et Madame G_____ ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : Mme Bonnefemme-Hurni, présidente,
MM. Tanquerel, Schucani, Grandjean, Mme Bovy, juges.

Au nom du Tribunal administratif :
la greffière-juriste : la présidente :

V. Montani E. Bonnefemme-Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le p.o. la greffière :

Mme J. Rossier-Ischi