du 2 avril 1996

dans la cause

Madame L
représentée par Me Michel Lambelet, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

_____

A/899/1995-FIN

EN FAIT

1. Madame L_____, épouse de Monsieur L_____, a acheté le 25 avril 1989 un immeuble, composé d'un terrain et d'une villa, sis chemin Y_____ à Chêne-Bougeries, où les époux sont domiciliés depuis. Le prix d'achat de 1'650'000.-- Frs a été entièrement acquitté au moyen de fonds propres. Il était supérieur à l'estimation fiscale de la précédente propriétaire. De plus, des transformations intérieures chiffrées à 200'000.-- Frs ont été effectuées, selon la formule (BN 860/89) signée le 13 août 1990 par Mme L_____.

2. Pour établir la valeur fiscale de ce bien, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a tenu compte du prix d'achat - lequel devenait l'estimation fiscale, d'après l'article 56 alinéa 2 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D/3/1) - et des 200'000.-- Frs précités, soit 1'850'000.-- Frs.

3. Dans la déclaration fiscale pour l'impôt cantonal 1991 datée du 30 septembre 1991, M. L_____ a mentionné la villa précitée en reprenant les éléments que le service immobilier de l'AFC lui avait indiqués, à savoir une valeur en capital après abattement de 1'702'000.-- Frs et une valeur locative de 34'696.-- Frs.

4. Le 14 octobre 1991, M. L_____ a écrit à l'AFC; il faisait toutes réserves concernant la valeur d'estimation précitée, car selon des architectes qu'il avait consultés, le prix actuel de ce bien devrait s'élever à 1'200'000.-- Frs, soit 600'000.-- Frs pour le terrain et 600'000.-- Frs pour la maison, construite il y a plus de dix ans.

   Le fait qu'il ait reporté dans sa déclaration d'impôts les montants d'estimation fournis par l'AFC, n'était pas une acceptation de sa part, de leur quotité.

5. Le 27 décembre 1991, l'AFC a notifié au contribuable un bordereau de taxation provisoire 1991, au montant de 23'974,20 Frs, établi sur le revenu et la fortune imposables figurant dans la déclaration.

6. Le 27 janvier 1992, Mme L_____ a élevé réclamation sur quatre points spécifiques. Le montant de

l'impôt anticipé était erroné et l'estimation du bien immobilier excessive. Il convenait de modifier celle-ci. Seul le prix de 1'200'000.-- Frs devait être considéré, en application de l'article 56 alinéa 5 LCP.

7. Par décision du 9 décembre 1992, notifiée le 4 juin 1993, l'AFC a accepté de modifier l'impôt anticipé, mais a rejeté la réclamation pour le surplus.

8. Mme L_____ a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission de recours) en reprenant son argumentation.

Des villas contiguës avaient fait l'objet, en 1991, de transactions au prix de 1'200'000.-- Frs pour un objet identique et un terrain équivalent.

De plus, les ventes opérées par l'Office des faillites dans la même région, en 1991 également, permettaient de retenir un tel montant.

Enfin, le président du département des finances et contributions avait fait prendre, le 30 octobre 1991, une décision par le Conseil d'Etat relativement à l'évaluation fiscale des immeubles, en se fondant sur l'article 56 alinéa 4 LCP, reconnaissant ainsi l'évolution défavorable du marché immobilier.

La recourante concluait principalement à ce que le montant de la fortune imposable soit réduit de 598'000.-- Frs et que la valeur locative de l'immeuble soit fixée à 19'972.-- Frs en lieu et place de 34'696.-- Frs. Le montant de l'impôt immobilier complémentaire devait être revu également.

9. Pour l'AFC, l'article 56 alinéa 5 LCP ne s'appliquait pas en l'espèce. Les comparaisons faites par la recourante n'étaient pas pertinentes, chaque immeuble ayant une valeur propre.

Le Conseil d'Etat avait décidé, en se fondant sur l'article 56 alinéa 4 LCP, que dans le cas de la vente d'un immeuble, postérieure au 30 octobre 1991 et à un prix inférieur à la valeur d'acquisition, l'AFC retiendrait le prix de l'aliénation pour fixer la nouvelle estimation fiscale, celle-ci étant valable jusqu'à l'expiration de la période décennale.

La contribuable ayant acquis ce bien en 1989, seul

l'article 56 alinéa 2 LCP s'appliquait. De plus, Mme L_____ n'apportant aucun élément permettant de justifier une réévaluation durant cette période, le recours devait être rejeté.

10. Par décision du 22 juin 1995, notifiée le 5 juillet 1995, la commission de recours a rejeté celui-ci, en se référant notamment à l'arrêt rendu par le Tribunal de céans dans une cause similaire (ATA du 31 janvier 1995 en la cause L.), la hausse de la valeur du bien immobilier résultant des fluctuations du marché ne constituant pas, en l'espèce, un "changement important" au sens de l'article 56 alinéa 5 LCP, qui justifierait une nouvelle estimation. La moins-value alléguée par la recourante ne s'était en effet pas réalisée, l'immeuble n'ayant pas été revendu.

11. Par acte posté le 26 juillet 1995, Mme L_____ a recouru auprès du Tribunal administratif en concluant à la mise à néant de la décision de la commission de recours.

a. Depuis l'acquisition de ce bien immobilier, des changements importants - au sens de l'article 56 alinéa 5 LCP - s'étaient produits, dont l'AFC devait tenir compte, le Conseil d'Etat ayant lui-même admis, depuis octobre 1991, que l'évolution du marché était à la baisse.

b. Elle a produit une expertise effectuée le 31 août 1995 par Monsieur J., architecte EPFL, SIA, AGA, selon laquelle la valeur vénale du bien-fonds considéré s'établissait à 1'300'000.-- Frs, soit 465'000.-- Frs pour le terrain, y compris les droits de mutation (13'540.-- Frs) et 835'000.-- Frs pour les bâtiments (villa, garage) avec les aménagements extérieurs (63'500.-- Frs) et le raccordement aux réseaux (62'263.-- Frs). La valeur du terrain, d'une surface de 1003 m2, a été fixée à 450.-- Frs le m2, soit 451'350.-- Frs, pour tenir compte d'une part du fait que l'ensemble des droits à bâtir était utilisé et d'autre part, des nuisances du chemin Jean-Jacques Rigaud.

La valeur des bâtiments a été déterminée à 800.-- Frs le m3 pour la villa de 993 m3, sous déduction d'un taux de vétusté de 15 %, soit un total de 675'240.-- Frs. Le garage, de 113 m3, estimé à 350.-- Frs le m3, représentait une valeur de 39'550.-- Frs.

c. Enfin, la recourante a obtenu d'un de ses voisins,

M. E_____, l'estimation fiscale de son bien. La parcelle en question, No 2125, d'une surface identique, était mieux située, car moins exposée au bruit. La villa, construite à la même époque, était estimée fiscalement à 635'000.-- Frs et le terrain à 665'000.-- Frs et cela, alors même que la parcelle comportait, outre le garage, une piscine et un abri de jardin. Or, M. E_____ avait acquis sa maison en 1991 et il l'occupait depuis mars 1992.

d. La recourante a estimé avoir ainsi démontré qu'elle était victime d'une inégalité de traitement et que les conditions d'application de l'article 56 alinéa 5 LCP étaient remplies. Le changement survenu était important puisqu'il était de 40 à 50 %. En prétendant le contraire, l'AFC faisait preuve de mauvaise foi.

Le bien-fonds ayant été intégralement payé, la recourante ne pouvait pas déduire des intérêts hypothécaires. Elle se demandait enfin si elle ne devrait pas vendre ce bien à ses enfants pour que l'AFC admette une estimation au moins conforme au prix du marché.

Pour tenir compte de l'expertise de M. J., la recourante concluait à ce que l'estimation de ce bien immobilier soit ramenée de 1'850'000.-- Frs à 1'225'000.-- Frs et que le montant de la fortune imposable et celui de l'impôt immobilier complémentaire soient réduits à due concurrence.

12. L'AFC a persisté intégralement dans sa position.

La modification décidée en 1991 par le Conseil d'Etat ne pouvait s'appliquer à un bien acquis en 1989. La parcelle de M. E_____ avait été achetée en 1991 au prix de 1'300'000.-- Frs, de sorte que la comparaison était irrelevante.

Enfin, l'évolution du marché ne pouvait constituer un "changement important" - tel par exemple que la construction d'une route à proximité - car elle était purement conjoncturelle. De plus, l'estimation décennale profitait au propriétaire, car elle était maintenue lorsque les valeurs immobilières augmentaient.

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 1er alinéa 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, la recourante ne conteste pas que l'article 56 alinéa 2 LCP devait s'appliquer lorsqu'elle a acheté sa villa. Elle considère au contraire 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, la recourante considérant qu'une chute générale des cours de l'immobilier constitue un changement important concernant la valeur de sa 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 posibilité 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 les principes régissant, de jurisprudence constante, la naissance de la créance fiscale.

5. En l'espèce, M. L_____ a certes, par courrier du 14 octobre 1991 déjà, soit avant même d'élever réclamation, souligné qu'il n'acceptait pas la valeur du bien qu'il avait mentionnée dans la déclaration d'impôts datée du 30 septembre 1991, selon les indications fournies par l'AFC.

Il n'a cependant pas provoqué, ni requis expressément une nouvelle estimation de la part de la commission d'experts.

Mme L_____ ne l'a pas davantage sollicitée dans sa réclamation du 27 janvier 1992, ni dans ses recours utlérieurs. Voudrait-on, au demeurant, considérer le courrier de M. L_____ du 14 octobre 1991 comme une demande de nouvelle expertise, qu'elle serait manifestement tardive pour l'impôt 1991, conformément aux principes énoncés ci-avant.

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 la recourante dans sa déclaration pour l'impôt 1991. Comme une éventuelle expertise, au sens de l'article 56 alinéa 5 LPC, ne pourrait en tout état de cause influencer l'impôt 1991, 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 de la recourante.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 26 juillet 1995 par Madame L_____ contre la décision du 22 juin 1995 prise par la commission cantonale de recours en matière d'impôts;

au fond :

le rejette;

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

communique le présent arrêt à Me Michel Lambelet, avocat de la recourante, ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale et à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

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