

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/987/2015-ICCIFD

ATA/810/2018

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 7 août 2018

4^{ème} section

dans la cause

Madame A_____

représentée par Mes Alexandre Faltin et Aurélien Flückiger, avocats

contre

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame A_____

représentée par Mes Alexandre Faltin et Aurélien Flückiger, avocats

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
8 février 2016 (JTAPI/124/2016)**

EN FAIT

- 1) Monsieur A_____ est décédé à Genève le _____ 2006. Il a laissé trois héritiers : son épouse, Madame A_____, et deux enfants.

La succession comprenait un bien immobilier, soit la parcelle n° 1_____ de la commune de Cologny, sur laquelle est érigé un bâtiment destiné à l'habitation comprenant deux logements, et un garage. Mme A_____ a hérité de l'usufruit du bien immobilier, la nue propriété revenant aux autres héritiers.

- 2) Les deux logements sont répartis de la manière suivante :
- un appartement se composant du rez-de-chaussée et d'une partie du premier étage, était occupé par les époux A_____ jusqu'en 2006 et est depuis lors habité par Mme A_____ ;
 - un appartement comprenant la seconde partie du premier étage et le second étage, était loué à des tiers et a continué à l'être depuis 2006.

- 3) Pour les années fiscales 2007 à 2011, l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après : AFC-GE) a retenu, pour la fortune, une estimation fiscale de CHF 700'918.- pour la partie de l'immeuble occupée par Mme A_____ et une estimation fiscale de CHF 248'221.- de l'état des loyers capitalisés pour la partie louée.

- 4) Dans sa déclaration fiscale 2012, Mme A_____ a repris les estimations susmentionnées. Pour les frais d'entretien, elle a mentionné un montant de CHF 15'325.- pour l'immeuble occupé et un montant de CHF 67'388.- pour l'immeuble loué.

- 5) Le 29 septembre 2014, l'AFC-GE a adressé deux bordereaux d'impôt à Mme A_____ pour l'année fiscale 2012 :

- un bordereau pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2012 portant sur les seuls éléments de revenu ;
- un bordereau pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2012, portant sur les éléments de revenu et de fortune.

L'AFC-GE a refusé pour l'ICC la déduction des frais d'entretien de la pelouse et ceux de la taille d'arbres et haies, ramenant les frais d'entretien admis à CHF 9'316.- pour l'immeuble occupé et à CHF 53'530.- pour l'immeuble loué.

- 6) Le 28 octobre 2014, Mme A_____ a adressé une réclamation à l'AFC-GE, demandant à ce que les frais d'entretien écartés soient admis comme déduction.

- 7) Le 26 janvier 2015, l'AFC-GE a informé Mme A_____ qu'en réponse à sa réclamation, elle entendait rectifier en sa défaveur la taxation contestée. L'estimation fiscale de l'immeuble loué allait être rectifiée. Suite au décès de son époux, il y avait lieu de porter cette estimation à la valeur fixée pour la perception des droits de succession, soit CHF 3'756'000.- représentant 50 % de la valeur successorale de l'immeuble, selon la répartition de l'affectation. La contribuable était invitée à se déterminer à ce sujet.
- 8) Le 9 février 2015, Mme A_____ a répondu que la réévaluation serait arbitraire. Il fallait s'en tenir à la valeur fiscale fixée avant le décès de M. A_____.
- 9) Par deux décisions distinctes du 10 février 2015, l'une pour l'IFD, l'autre pour l'ICC, l'AFC-GE a statué sur la réclamation de la contribuable.

a. Pour l'IFD 2012, elle a admis la déduction des frais d'entretien initialement écartés. Les montants d'impôts immobiliers complémentaires (ci-après : IIC) retenus ayant été adaptés aux valeurs fiscales rectifiées dans le cadre de l'ICC 2012, les déductions immobilières s'élevaient à CHF 15'098.-, dont CHF 474.55 d'IIC, pour l'immeuble occupé et à CHF 62'647.- dont CHF 3'3356.50 d'IIC pour l'immeuble loué.

b. Pour l'ICC 2012, la répartition de l'estimation fiscale du bien immobilier entre la partie occupée et la partie louée était rectifiée, en retenant comme référence la valeur fixée par l'AFC-GE pour la perception des droits de succession. L'estimation fiscale rectifiée, compte tenu des dispositions légales applicables, s'élevait à CHF 474'534.- pour la partie occupée et à CHF 3'756'000.- pour la partie louée. L'IIC était rectifié en conséquence.

Par ailleurs, la déduction des frais d'entretien initialement refusée était admise et les déductions immobilières étaient rectifiées de la même manière que pour l'IFD 2012.

- 10) Le 20 mars 2015, Mme A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions susmentionnées, concluant à l'annulation de la réévaluation de l'estimation fiscale de la partie louée du bien immobilier.

La valeur fiscale brute du bien immobilier avait été fixée à CHF 949'139.- en 1966, répartie à raison de CHF 700'918.- avant abattement pour la partie occupée et CHF 248'221.- pour la partie louée. Les frais d'entretien étaient répartis de manière individuelle entre les deux parties, les charges communes étant partagées par moitié.

Selon la législation applicable, en cas de transfert d'un immeuble dévolu à cause de mort, la valeur de succession retenue par l'AFC-GE pour la perception

des droits d'enregistrement et de succession se substituait à la valeur d'estimation pour le reste de la valeur décennale. Toutefois, l'adaptation de la valeur d'estimation était suspendue en cas de succession pour le logement principal de la personne décédée, s'il était attribué en propriété ou en usufruit à un héritier qui faisait ménage commun avec elle, tant que cet héritier continuait à occuper personnellement le logement comme résidence principale. Le bien immobilier en cause faisant l'objet d'une seule et unique estimation fiscale et, ne pouvant être divisé, il n'y aurait pas de justification à modifier ni la valeur d'estimation, ni la répartition en fortune de l'immeuble entre la partie occupée (73,85 % du tout) et la partie louée, sur laquelle il n'y avait pas d'accès direct au jardin. La méthode de la prépondérance devait être appliquée.

- 11) Le 16 juin 2015, l'AFC-GE a persisté dans ses décisions.

La suspension de l'adaptation de la valeur d'estimation fiscale d'un bien immobilier en cas de dévolution n'intervenait que dans l'hypothèse où l'héritier concerné continuait d'utiliser l'immeuble pour son propre logement. Elle cessait en cas de location dudit immeuble. En l'espèce, ni la valeur d'estimation fiscale déterminée dans le cadre de la succession de feu M. A_____, ni la location d'une partie de l'immeuble n'étaient contestées. Quant à la répartition opérée, elle résultait de la déclaration fiscale pour 2012 de la recourante comme de ses écritures, faisant état de deux logements analogues, dont les charges communes étaient réparties par moitié. La méthode de la prépondérance ne s'appliquait pas à cette problématique.

- 12) Les parties ont persisté dans leurs positions après deux nouveaux échanges d'écritures.

- 13) Par jugement du 8 février 2016, le TAPI a déclaré irrecevable le recours en tant qu'il visait la taxation IFD 2012, le droit fédéral ne connaissant pas d'impôt sur la fortune, de sorte que le bordereau IFD 2012 n'était pas affecté par l'estimation fiscale litigieuse.

Il a admis partiellement le recours en tant qu'il visait le bordereau ICC 2012 et a renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision. Dans la mesure où la contribuable n'occupait pas personnellement l'entier de l'immeuble comme résidente principale, l'AFC-GE avait à bon droit réévalué la partie louée. La valeur à prendre en compte était toutefois celle d'un immeuble locatif, soit par capitalisation de son état locatif déclaré, et non en se fondant sur le bordereau de succession. Sa valeur fiscale se montait ainsi à CHF 1'145'454.55. La question de la répartition pouvait dès lors demeurer indécise.

- 14) Par acte du 10 mars 2016, Mme A_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement susmentionné, concluant à son annulation et à ce que l'estimation

fixée du bien immobilier en cause pour l'ICC 2012, soit fixée à CHF 950'659.-, subsidiairement à CHF 985'415.-.

Elle reprenait son argumentation antérieure relative au fait qu'il n'y avait qu'un seul bien immobilier et que la suspension de l'adaptation de sa valeur fiscale s'appliquait dès lors tant à la partie occupée qu'à la partie louée. Le terrain devait être rattaché exclusivement à la partie occupée, de sorte que l'estimation fiscale de la partie louée ne pouvait être supérieure à la moitié de la valeur intrinsèque des bâtiments lors de la succession, déterminée par expertise.

- 15) Par acte du 11 mars 2016, l'AFC-GE a également recouru auprès de la chambre administrative contre le jugement du TAPI du 8 février 2016. Elle a conclu à l'annulation de ce dernier en tant qu'il qualifiait la partie louée d'immeuble locatif et l'évaluait par capitalisation de son état locatif, et au renvoi de la cause à cette juridiction afin qu'elle se prononce sur la problématique de la répartition entre la partie louée et la partie occupée.

Le TAPI avait confondu la notion d'immeuble locatif avec celle d'immeuble loué. Pour entrer dans la première catégorie, le bien immobilier devait comporter plus de deux appartements ou locaux commerciaux pouvant objectivement être loués, indépendamment de son type d'affectation.

Le bien immobilier litigieux ne comportait que deux appartements. Quant à la répartition entre la partie louée et la partie occupée, l'AFC-GE persistait dans son argumentation antérieure, le raisonnement de la contribuable fondé sur l'accès direct au terrain ne pouvant être retenu au vu du dossier. Le renvoi au TAPI était demandé uniquement par souci de préserver un double degré de juridiction sur ce point.

- 16) Dans les échanges d'écritures ultérieurs, les parties ont campé sur leurs positions, la contribuable ayant pu exercer son droit à la réplique en dernier lieu. Chaque partie a conclu au rejet du recours de l'autre.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, les recours sont recevables (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) L'objet du litige est la détermination de la valeur fiscale de la partie louée du bien immobilier en cause pour l'ICC 2012.

- 3) Les cantons peuvent prélever un impôt direct sur la fortune des personnes physiques ayant pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 2 al. 1 let. a et 13 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14). La fortune est estimée à la valeur vénale. Toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée (art. 14 al. 1 LHID).

Les dispositions susmentionnées sont reprises aux art. 46, 47 let. a, 48 et 49 al. 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).

- 4) a. L'art. 50 LIPP détermine les principes applicables à l'évaluation des immeubles situés dans le canton (ATA/45/2018 du 16 janvier 2018 consid. 4). Ainsi la valeur des immeubles locatifs est calculée en capitalisant. L'état locatif annuel aux taux fixés chaque année par le Conseil d'État, sur proposition d'une commission d'experts, composée paritairement de représentants de l'administration fiscale et de personnes spécialement qualifiées en matière de propriétés immobilières et désignées par le département. L'état locatif annuel se détermine d'après les loyers obtenus des locaux loués et des loyers qui pourraient être obtenus de ceux susceptibles d'être loués, y compris ceux occupés par le propriétaire et sa famille (art. 50 let. a LIPP). Les immeubles servant exclusivement et directement à l'exploitation d'un commerce ou d'une industrie (art. 50 let. d LIPP), ceux servant à l'exploitation agricole et sylvicole (art. 50 let. c LIPP) et les improductifs ou à bâtir (art. 50 let. c LIPP) sont évalués selon des règles propres. Enfin, les autres immeubles, notamment les villas, jardins, 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 (art. 50 let. e LIPP).

b. L'art. 52 LIPP prévoit la procédure d'évaluation des biens immobiliers à taxer. Comme l'art. 7 aLIPP-III, il traite de la façon dont les immeubles doivent être estimés, posant des principes d'évaluation différents selon le type d'immeuble considéré (ATA/394/2008 du 29 juillet 2008). L'évaluation des immeubles locatifs est faite par le contribuable lui-même, dans sa déclaration d'impôt

(art. 52 al. 1 LIPP ; ATA/661/2015 du 23 juin 2015). Celle des autres immeubles est faite par des commissions d'experts et vaut pour une période de dix ans appelée période décennale (art. 52 al. 2 LIPP). Cette règle de l'estimation décennale des immeubles n'est toutefois pas immuable, puisque le législateur a expressément prévu plusieurs situations dans lesquelles l'estimation fiscale du bien immobilier doit ou peut être revue. En effet, lorsque, pendant cette période, un immeuble est aliéné à titre onéreux ou à titre 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). Pour le reste de la période décennale, l'adaptation de la valeur d'estimation 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 (art. 52 al. 4 let. b LIPP).

c. En l'occurrence, le de cujus est décédé le 21 janvier 2006. La contribuable a acquis son droit d'usufruit sur le bien immobilier en cause 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. Selon les pièces du dossier, cette valeur de succession retenue par l'AFC-GE était de CHF 5'891'000.- pour le bâtiment destiné à l'habitation et de CHF 1'622'000.- pour le garage, soit au total CHF 7'513'000.-.

d. La suspension de l'adaptation de la valeur fiscale du bien usufruit ne porte, à teneur de l'art. 52 al. 4 let. b LIPP, que sur la logement principal et aussi longtemps que l'héritier continue de l'occuper.

En l'espèce, la recourante n'occupe qu'une partie de l'immeuble comme résidence principale, l'autre partie étant louée. La suspension de l'adaptation constitue une exception à la réglementation et, en tant que telle doit s'interpréter restrictivement. C'est dès lors à juste titre que l'AFC-GE, confirmé sur ce point par le TAPI, a retenu que le bénéfice de l'art. 52 al. 4 let. b LIPP ne peut être appliqué à la partie louée.

- 5) Le TAPI a estimé que la partie louée devait être considérée comme immeuble locatif et dès lors, être évaluée selon les principes de l'art. 50 let. a LIPP.

Il ne peut être suivi. En effet, une jurisprudence ancienne mais toujours de circonstance au vu de la teneur de la disposition légale susmentionnée, retient que fiscalement, le terme « immeuble locatif » désigne tout bien immobilier comportant plus de deux appartements ou deux locaux commerciaux, indifféremment de son type d'affectation, pouvant objectivement être loué

(ATA/477/2008 du 16 septembre 2008 consid. 5). Or, l'immeuble en cause n'abrite que deux appartements. Dès lors, les dispositions relatives à l'évaluation des immeubles locatifs ne trouvent pas application. Il s'agit d'un immeuble loué.

- 6) Il reste à ventiler la valeur de l'immeuble entre la partie occupée et la partie louée.

Dans sa décision sur réclamation, l'AFC-GE a procédé à une répartition entre les deux parties de l'immeuble à raison de 50 % chacune de la valeur de succession.

Elle a indiqué tout au long de la procédure s'être fondée sur les documents produits par la recourante. Force est de constater que celle-ci a bien indiqué dans sa déclaration fiscale 2012 que la moitié de l'immeuble était occupée par elle-même et l'autre moitié était louée. La répartition de la valeur fiscale n'est toutefois pas paritaire, la partie occupée étant estimée à CHF 700'918.- et celle de la partie louée à CHF 248'221.-. Il ressort du dossier que cette répartition résulte de l'attribution de l'usage du jardin à l'appartement du rez-de-chaussée. Toutefois, les factures relatives à l'entretien de celui-ci sont réparties à raison de 50 % par partie de l'immeuble. On doit en déduire que l'usage du jardin n'est plus exclusivement réservé à la partie occupée. Par ailleurs, les deux appartements ont une surface identique. La partie louée porte également sur la moitié des garages.

Dans ces circonstances, l'AFC-GE pouvait sans mésuser de son pouvoir d'appréciation, fixer la répartition de la valeur de succession par moitié entre les deux parties de l'immeuble, la contribuable n'ayant produit aucun justificatif permettant d'aller à l'encontre de celle-ci, tel un contrat avec le locataire relatif à l'usage exclusif du jardin.

- 7) Au vu de ce qui précède, le recours de l'AFC-GE sera admis. Le jugement du TAPI sera annulé en tant qu'il admet partiellement le recours de la contribuable en matière d'ICC. La décision sur réclamation du 16 février 2015 pour l'ICC 2012 sera rétablie. La condamnation de l'État de Genève à verser à la contribuable une indemnité de procédure sera annulée.

Le recours de la contribuable sera rejeté. Vu cette issue, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à sa charge (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevables le recours interjeté le 10 mars 2016 par Madame A_____ et le recours interjeté le 11 mars 2016 par l'administration fiscale cantonale ;

au fond :

rejette le recours de Madame A_____ ;

admet le recours de l'administration fiscale cantonale ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance en tant qu'il admet partiellement le recours formé le 20 mars 2015 par Madame A_____ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 10 février 2015 concernant les impôts cantonaux et communaux 2012 ;

rétablit la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 10 février 2015 concernant les impôts cantonaux et communaux 2012 ;

annule la condamnation de l'État de Genève à verser une indemnité de procédure de CHF 750.- à Madame A_____ ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Madame A_____ ;

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 Mes Aurélien Flückiger et Alexandre Faltin, avocats de la contribuable, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Junod, présidente, Mme Krauskopf, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :