RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2722/2020 ICC JTAPI/224/2021

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 8 mars 2021

dans la cause

Madame A_____, représentée par LAMBELET & ASSOCIES SA, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Le litige concerne la taxation cantonale 2017 de Madame A_____.

2. Madame A_____ et son époux, Monsieur B_____, étaient copropriétaires, chacun pour moitié, de leur logement principal sis sur la parcelle n° 1_____ de la commune de C_____ au chemin D_____ (ci-après : l'immeuble), qu'ils avaient acquis en 1992 pour le prix de CHF 800'000.-.

3. Suite au décès de son époux, survenu le _____ 2012, la contribuable a hérité de l'immeuble avec ses trois enfants et a continué à y habiter tant qu'usufruitière.

4. Dans la déclaration de succession déposée par le notaire en date du 25 septembre 2012, la valeur vénale de l'immeuble a été portée pour CHF 1'826'900.-.

5. Dans sa déclaration fiscale 2017, la contribuable a mentionné l'immeuble pour une valeur fiscale brute (i.e. avant abattement) de CHF 856'950.-.

6. Par bordereau daté du 2 décembre 2019, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé la contribuable pour l'année 2017. Ce faisant, elle a arrêté la valeur fiscale brute de l'immeuble à CHF 1'341'923.-.

7. Le 10 décembre 2019, l'intéressée a élevé réclamation à l'encontre de ce bordereau en demandant que la valeur fiscale brute de ce bien soit fixée à CHF 856'950.-.

   L'accroissement de la valeur fiscale provenait de ce que, dans le cadre de la succession, l'AFC-GE avait réévalué la quote-part de Monsieur B_____, contrairement à ce qu'avait retenu la jurisprudence. En outre, la valeur de succession était suspendue pour le reste de la période décennale, qui échéait le 31 décembre 2014. L'intéressée avait hérité de la moitié de l'immeuble détenu par son époux. Aucun partage successoral n'était intervenu, puisqu'elle s'était vue attribuer l'usufruit de ce bien. Ainsi, la valeur de CHF 856'950.- devait être retenue jusqu'en 2018, puisque la loi sur les estimations fiscales de certains immeubles du 28 août 2014 (LEFI - D 3 10) prévoyait qu'elle était reconduite jusqu'en 2018 au moins.

8. Par décision du 6 août 2020, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

   Selon le Tribunal fédéral (arrêt 2C_194/2018 du 1er octobre 2018), l'adaptation de la valeur d'estimation pour le logement principal du contribuable devait être suspendue jusqu'à l'issue de la période décennale, qui s'étendait du 1er janvier 2005 au 31 décembre 2014.

   La nouvelle estimation fiscale au décès s'élevait à CHF 1'826'000.-. Une moitié, soit CHF 913'450.- représentait la valeur de l'usufruit de l'immeuble. À ce dernier

montant, il convenait d'ajouter CHF 428'473.-, correspondant à la valeur de la part de copropriété acquise en 1992. L'immeuble devait ainsi être évalué à CHF 1'341'923.-.

9. Par acte du 4 septembre 2020, la contribuable, sous la plume de son mandataire, a interjeté recours le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) en concluant, en substance, à ce que l'AFC-GE émette un nouveau bordereau arrêtant la valeur brute de l'immeuble à CHF 856'950.-, le tout, sous suite de dépens.

   Dans l'arrêt 2C_194/2018 du 1er octobre 2018 – dont l'AFC-GE se prévalait – le Tribunal fédéral avait considéré que l'ATA/127/2018 du 6 février 2018 portait sur des faits différents de ceux de la cause qui lui était soumise, car ils concernaient un immeuble qui n'avait fait l'objet d'aucun partage successoral, comme dans le présent cas d'espèce.

   De ce fait, l'ATA/127/2018 restait pleinement applicable. La chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) y avait tranché la question relative à la prolongation de la suspension de l'adaptation de la valeur d'estimation en cas de succession. Elle avait en effet considéré que l'art. 1 LEFI prévoyait uniquement que la valeur existante au 31 décembre 2014 était reconduite sans nouvelle estimation jusqu'au 31 décembre 2018, de sorte que l'estimation à la valeur de succession ne pouvait pas être considérée comme une estimation faite par la commission d'experts visée par la loi.

   Il ressortait des pièces du dossier que Madame A_____ remplissait les conditions légales pour bénéficier de la suspension de la réévaluation de sa fortune immobilière. Ainsi, la valeur de l'immeuble qui prévalait au 31 décembre 2014 devait être reconduite jusqu'au 31 décembre 2018, puisque la LEFI le prévoyait.

10. Dans sa réponse du 6 novembre 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

    Contrairement à ce que soutenait la recourante, il ne ressortait pas de l'ATA/127/2018 précité que les valeurs d'aliénation ou de dévolution pour cause de mort mentionnées à l'art. 52 al. 3 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) ne pouvaient pas être prises en considération. L'arrêt du Tribunal fédéral 2C_194/2018 mentionnait expressément que la valeur fiscale d'un immeuble pouvait être nouvellement estimée suite à une dévolution successorale, comme le prévoyait l'art. 52 al. 3 LIPP.

    Dans un récent jugement en matière d'ICC (JTAPI/335/2019 du 8 avril 2019), le tribunal avait d'ailleurs pris en compte la valeur immobilière découlant d'un bordereau de droits de succession en se référant à cet arrêt du Tribunal fédéral.

    Dans le cas présent, l'AFC-GE s'était fondée sur la valeur de succession indiquée par les héritiers dans la déclaration de succession déposée le 25 septembre 2012.

Cette nouvelle valeur était ainsi applicable dès le 1er janvier 2015, qui avait été utilisée en 2017. Seule la valeur de la part héritée de son époux avait été adaptée et portée à CHF 913'448.-, l'autre part détenue en pleine propriété n'avait pas fait l'objet d'une réévaluation et sa valeur avait été maintenue à CHF 428'475.-. Au total, la valeur de l'immeuble s'élevait à CHF 1'341'923.-.

Le fait que la succession n'ait pas été partagée n'avait pas d'incidence, la nouvelle valeur fiscale pouvant résulter, comme en l'espèce, d'un bordereau de droits de succession. En outre, les héritiers n'avaient pas sollicité d'expertise.

L'ancienne valeur fiscale était valable jusqu'au 31 décembre 2014 et la nouvelle, se chiffrant à CHF 1'341'923.-, dès le 1er janvier 2015. Il ne pouvait être admis que la suspension de la valeur d'estimation soit prolongée au-delà de la période décennale, comme le soutenait la recourante.

11. Par jugement du 8 février 2021 (JTAPI/125/2021) concernant la taxation 2016 de la contribuable et portant sur une problématique identique, le tribunal a rejeté le recours et confirmé le point de vue de l'AFC-GE.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de l'art. 49 LPFisc.

3. La recourante soutient que la valeur fiscale de son immeuble en 2017 aurait dû être maintenue à sa valeur d'avant le décès de son mari survenu en 2012 et fixée ainsi à CHF 856'950.-, au lieu de CHF 1'341'923.-, comme retenu par l'AFC-GE.

4. L'art. 49 LIPP dispose que l'état de la fortune, établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (al. 1), laquelle est en règle générale estimée à sa valeur vénale (al. 2), étant précisé que les immeubles situés dans le canton sont estimés d'après l'art. 50 de cette même loi, lequel pose des principes d'évaluation différents selon le type d'immeuble considéré.

5. Ainsi, l'art. 50 let. e LIPP prévoit que les autres immeubles, 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 %.

6. L'évaluation des immeubles visés à l'art. 50 let. e LIPP est faite par des commissions d'experts et vaut pour une période de dix ans, appelée période décennale (art. 52 al. 2 LIPP).

   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 (art. 52 al. 3 LIPP).

   Toutefois, en cas de succession, cette adaptation de la valeur d'estimation est suspendue, jusqu'à la fin de la période décennale, 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).

7. 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).

8. Le Grand Conseil a adopté, le 28 août 2014, la nouvelle LEFI, qui est entrée en vigueur le 1er janvier 2015, abrogeant ainsi l'ancienne LEFI du 29 novembre 2012 (art. 3 LEFI). La LEFI du 28 août 2014 ayant toutefois été remplacée par l'actuelle LEFI du 22 novembre 2018 entrée en vigueur le 1er janvier 2019, elle sera distinguée de cette dernière par l'abréviation aLEFI.

   Aux termes de l'art. 1 aLEFI, 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 de la commission d'experts.

   La valeur fiscale actuelle au sens de l'art. 1 aLEFI 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).

9. La question se pose dès lors de savoir si la aLEFI prolonge la suspension de l'adaptation de la valeur d'estimation en cas de succession, prévue par l'art. 52 al. 4 let. b LIPP.

10. Dans l'arrêt du 6 février 2018 (ATA/127/2018), la chambre administrative a considéré que « le législateur s'était abstenu de régler un point qu'il aurait dû fixer, étant donné qu'aucune solution claire n'émane ni d'une interprétation systématique (relation de la LEFI avec la LIPP) ni d'une interprétation historique ou encore téléologique de la LEFI. Il s'agit d'une lacune que le juge peut 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 existe des motifs sérieux de penser que sa lettre ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée ». La chambre administrative a dès lors fait prévaloir l'interprétation littérale de l'aLEFI, laquelle était d'ailleurs une lex specialis ainsi qu'une loi postérieure par rapport à la LIPP. Elle a ainsi jugé que la valeur fiscale devant être retenue pour la période du 1er janvier 2015 au 31 décembre 2018 était la même que celle fixée jusqu'au 31 décembre 2014 et que, contrairement à l'interprétation du tribunal, vu l'art. 1 aLEFI, « il n'y avait pas la place » pour une nouvelle estimation faite par une commission d'experts durant ces quatre années (2015 à 2018).

11. L'arrêt du 1er octobre 2018 (2C_194/2018 consid. 6.3 et 6.4) concernait l'adaptation de la valeur d'une parcelle pour l'ICC 2010, suite à un partage en 2008 de la succession de l'époux de la contribuable. L'une des parcelles faisant l'objet du litige comportant deux logements, il était notamment question de savoir si la suspension prévue à l'art. 52 al. 4 let. b LIPP pouvait porter sur toute la parcelle ou uniquement sur la maison servant de logement principal à la recourante. La question de l'applicabilité de la LEFI, soulevée par la recourante qui se référait à l'ATA/127/2018, n'avait pas besoin d'être examinée dans cette affaire, étant donné que le partage successoral et la taxation litigieuse se situaient dans la même période de prorogation des estimations immobilières, laquelle allait du 1er janvier 2008 au 31 décembre 2012. Sur cette question, le Tribunal fédéral a néanmoins considéré que « les différentes lois sur les estimations fiscales de certains immeubles, adoptées après 1964, ont pour but de pallier l'absence d'évaluations décennales des immeubles non locatifs par une commission d'experts. Il n'est dès lors pas arbitraire de considérer que ces lois n'ont 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 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 ».

12. En l'espèce, dans la déclaration de succession, les héritiers de Monsieur B_____ ont évalué l'immeuble à CHF 1'826'900.-. Il s'ensuit que la valeur de la part de copropriété que la recourante a héritée de son époux se chiffre à CHF 913'450.- (CHF 1'826'900.- / 2). La valeur de l'autre quote-part détenue par la recourante n'ayant pas été réévaluée au décès de son mari – et ne devant pas l'être – elle est toujours valorisée à CHF 428'475.-, montant qui n'est pas contesté. Ainsi, au total, l'immeuble doit être estimé à CHF 1'341'923.- pour l'année fiscale 2017.

    Cela étant, la recourante objecte que la valeur au 31 décembre 2014 est prorogée jusqu'en 2018 au moins.

13. Suivant l'art. 52 al. 4 let. b LIPP, l'application de cette nouvelle estimation a été suspendue jusqu'au 31 décembre 2014, soit jusqu'à la fin de la période décennale (2005-2014).

14. Contrairement à ce que soutient l'intéressée, la prorogation des estimations de la valeur fiscale des immeubles jusqu'au 31 décembre 2018, prévue par l'aLEFI, ne reconduit pas la suspension de la valeur d'estimation visée par l'art. 52 al. 4 let. b LIPP.

    En effet, conformément à l'arrêt du Tribunal fédéral susmentionné, la prorogation prévue par l'aLEFI n'a pas pour objectif de remplacer entièrement le système d'estimation mis en place par le législateur cantonal. En particulier, elle ne permet 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 a fait l'objet d'une estimation plus récente valablement reconnue, apparaît plus conforme à l'art. 14 LHID. Elle contribue à faire en sorte que la valeur fiscale de l'immeuble corresponde « au mieux à la valeur vénale ».

    L'AFC-GE était ainsi en droit de prendre en compte la nouvelle valeur déterminée lors de la succession du défunt mari de la recourante.

15. En conséquence, le recours sera rejeté.

16. En application des art. 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante, qui succombe, est condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 4 septembre 2020 par Madame A_____ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 6 août 2020 ;

2. le rejette ;

3. met à la charge de la recourante un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;

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

5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant : Sophie CORNIOLEY BERGER, présidente, Pascal DE LUCIA et Philippe FONTAINE, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Sophie CORNIOLEY BERGER

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière