

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2920/2024 ICC

JTAPI/127/2025

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 3 février 2025

dans la cause

Madame A _____ et Monsieur B _____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Le présent litige concerne les impôts cantonaux et communaux (ICC) de l'année fiscale 2023 de Madame A_____ et Monsieur B_____.
2. Il résulte de leur déclaration fiscale 2019 que le contribuable a effectué, le 24 juillet 2019, un investissement immobilier en Thaïlande.

Les contribuables ont en effet produit un contrat - rédigé en anglais et intitulé « *Pre Investment Sales for project C_____ French Polynesia, Bora Bora building 10* » - conclu entre le contribuable et la société « *D_____ Co., Ltd* » (ci-après : la société) concernant l'achat une construction sur plan. Le prix de vente était de THB (bahts thaïlandais) 2'700'000.- et la date de construction s'étalait des mois de décembre 2020 à mars 2022, plus une période de six mois pour les fournitures et décorations.

Les contribuables n'ont pas mentionné cet appartement à bâtir dans leur déclaration fiscale au feuillet D immobilier, où ils n'ont déclaré que leur appartement sis à Genève.

3. À partir de l'année fiscale 2019, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a pris en compte ce bien à bâtir, retenant une valeur fiscale de CHF 161'671.- pour le taux d'imposition de la fortune des contribuables.

Elle a considéré, ainsi qu'il ressortait de l'avis de taxation immobilier 2019, qu'un premier immeuble en Thaïlande valait CHF 87'510.- et qu'un second immeuble en Thaïlande valait CHF 74'161.-.

4. Dans leur déclaration fiscale 2023, les contribuables n'ont pas fait apparaître le bien immobilier sis en Thaïlande dans le feuillet D.
5. Par bordereau ICC 2023 du 31 juillet 2024, l'AFC-GE a tout de même retenu, pour le calcul du taux d'imposition de la fortune, l'immeuble en Thaïlande à hauteur de CHF 161'671.-. Selon l'avis de taxation immobilier 2023, il n'y avait qu'un seul immeuble en Thaïlande.
6. Le 6 août 2024, le contribuable a élevé réclamation à l'encontre de cette taxation.
7. Par décision sur réclamation du 22 août 2024, la taxation ICC 2023 a été maintenue.
8. Par acte du 10 septembre 2024, le contribuable a recouru contre la décision précitée auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal).

Il déclarait depuis cinq ans son investissement immobilier en Thaïlande réalisé en 2019, qui apparaissait pour un montant de CHF 161'671.- sous la mention « Fortune - État des loyers capitalises ou capital selon estimation ». La société avait déposé le 28 janvier 2021 une demande de faillite et était devenue insolvable : le bâtiment n'avait jamais été construit. Il avait été informé le 6 décembre 2023 que le tribunal thaïlandais avait rejeté la demande de réorganisation de la société et que celle-ci était donc désormais insolvable. Considérant que l'argent était perdu et qu'il n'y

aurait jamais de bâtiment, il concluait par conséquent au remboursement des taxes payées lors des derniers cinq ans et de ne plus devoir déclarer cet investissement dans ses futures déclarations fiscales. Il n'y avait pas de sens de continuer à payer pour le reste de sa vie des impôts pour une propriété qui n'existait pas.

Trois pièces ont été produites à l'appui de ces écritures.

9. Dans sa réponse du 24 octobre 2024, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Au vu des dispositions légales applicables, il convenait, sur le principe, de prendre en compte la valeur du prix d'achat du bien à construire pour le taux d'imposition de la fortune pour l'année fiscale 2023, ce prix d'achat correspondant à la valeur vénale dudit bien à construire. Le recourant soutenait certes que le bâtiment n'avait jamais été construit et que la société serait devenue insolvable, mais il ne l'avait toutefois pas démontré.

Il avait produit la traduction en anglais d'un document de la *Central Bankruptcy Court* relatif à la *Business Reorganization of D_____ Company Limited*. À teneur de celui-ci, la société avait déposé une requête de réorganisation commerciale auprès du tribunal central des faillites, déclarant qu'elle était devenue insolvable ou incapable de payer ses dettes et qu'elle était redevable à un ou plusieurs créanciers d'un montant défini d'au moins dix millions de bahts. Comme il existait un motif et une perspective raisonnables pour la réorganisation de la société, elle demandait qu'une ordonnance de réorganisation de l'entreprise soit émise conformément à l'article 90/10 de la loi sur les faillites. L'ordonnance du tribunal central des faillites acceptant la requête avait été émise le 9 février 2021.

Il avait aussi produit un courriel reçu de la part de la société le 6 décembre 2023, en anglais. À teneur de ce dernier, la société l'informait que la cour d'appel avait refusé d'annuler la décision du tribunal des faillites concernant sa décision de ne pas accepter la demande de réorganisation. Cela signifiait qu'à l'heure actuelle, elle devait poursuivre la réhabilitation de ses activités dans le cadre de la reprise du tourisme en Thaïlande, mais sans le soutien apporté par les procédures prévues par la loi sur les faillites. En substance, son statut n'avait pas changé depuis le dépôt de la requête de réorganisation et ses activités se poursuivaient comme elles l'avaient fait au cours des dernières années. Elle était consciente de la situation des clients qui avaient investi dans *C_____ Projet*, qui devait désormais rester un projet d'avenir. Elle réitérait son précédent avis selon lequel la question du statut du terrain avait été résolue et qu'il restait plus que suffisamment de terrain disponible pour construire le projet. Pour ces clients, et pour tous ceux qui se trouvaient dans une situation similaire, elle reconnaissait que la situation restait difficile et qu'elle était une source d'inquiétude permanente. Elle les informerait plus en détail de sa stratégie dans les semaines à venir.

Ces deux documents ne prouvaient pas que la société serait devenue insolvable. En fait, l'activité de la société continuait et le projet immobilier n'était, en l'état, pas abandonné. Partant, les documents produits à l'appui du recours ne prouvaient pas

l'insolvabilité de la société ou l'impossibilité de construire le bien immobilier en cause. C'était donc à raison, sur le principe, que la valeur d'achat pour le taux d'imposition de la fortune avait été prise en compte. Toutefois, la valeur de ce bien déclaré en 2019 à hauteur de CHF 161'671.- était plus élevée que ce qui figurait dans le contrat de vente. Il convenait donc de prendre en compte le prix de vente, qui équivalait à CHF 66'574.- au 31 décembre 2023 (THB 100 = CHF 2,4567), et non pas CHF 161'671.-.

S'agissant de la demande de remboursement des taxes payée pendant les dernières cinq années, le contribuable avait sollicité, en février 2024, la révision des taxations 2019-2022 en réclamant que son bien immobilier thaïlandais ne soit pas pris en considération. Par décisions du 23 avril 2024, entrées en force, elle n'était pas entrée en matière sur cette demande de révision des taxations 2019-2022.

10. Par réplique du 28 octobre 2024, le recourant a persisté dans ses conclusions.

Il était clairement indiqué dans le document de la *Central Bankruptcy Court* que le « *Debtor, filed a petition for business reorganization to the Central Bankruptcy Court, stating that the Debtor has become insolvent or is unable to pay its debts and is indebted to one or more creditors in a definite amount of not less than ten million Baht* ».

De plus, il était dans l'intérêt de la société de laisser espérer aux investisseurs une reprise future et d'éviter des poursuites judiciaires à son encontre. La société avait arrêté toute communication avec les actionnaires. Alors que le bâtiment aurait dû être achevé en mars 2022, aucune nouvelle n'avait été donnée au cours des cinq dernières années quant à la date de démarrage du projet, malgré les rappels réguliers par courriel, le dernier le 4 septembre 2024. Il était au courant d'une association de quatre cents investisseurs qui engageaient une procédure civile contre la société. Au final, même si elle le voulait, il ne lui resterait plus d'argent pour construire de nouveaux bâtiments.

11. Par duplique du 15 novembre 2024, l'AFC-GE a persisté intégralement dans les considérants et les conclusions de sa réponse du 24 octobre 2024, aucun argument nouveau susceptible d'influer sur le sort du présent litige n'ayant été avancé et aucune nouvelle pièce déterminante n'ayant été produite.

La traduction littérale du passage mentionné par le recourant signifiait que le « *Debtor* », à savoir la société, déclarait qu'elle serait insolvable, mais cela ne démontrait toutefois pas, en l'état, que son insolvabilité aurait été retenue par le tribunal thaïlandais ou qu'une faillite aurait été prononcée. Au contraire, les documents produits à l'appui du recours montraient que l'activité de la société continuait, étant au surplus rappelé le fardeau de la preuve accru en matière de fiscalité internationale.

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 loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) désigne les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixe les principes selon lesquels la législation cantonale les établit (art. 1 al. 1 LHID).

L'art. 2 al. 1 let. a et d LHID prévoit que les cantons doivent prélever un impôt sur la fortune des personnes physiques.

Réglé aux art. 13 et 14 LHID, l'impôt sur la fortune des personnes physiques a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 13 al. 1 LHID), qui se détermine selon les règles d'évaluation prévues à l'art. 14 LHID, dont l'al. 1 précise que la fortune est estimée à la valeur vénale, mais que la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée.

4. Le canton de Genève a concrétisé ces principes dans la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).

L'art. 49 LIPP prévoit que l'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (al. 1). La fortune est estimée, en général, à la valeur vénale (al. 2).

L'art. 50 LIPP établit les principes d'évaluation des immeubles situés dans le canton, qui ont été jugés conformes à l'art. 14 LHID (ATF 134 II 2017 consid. 3). À teneur de l'art. 50 let. d LIPP, les terrains improductifs ou à bâtir sont estimés en tenant compte de leur situation, des servitudes ou autres charges foncières les grevant, de prix d'achats récents ou d'attributions ensuite de succession ou de donation et des prix obtenus pour d'autres terrains de même nature qui se trouvent dans des conditions analogues, à l'exception des ventes effectuées à des prix de caractère spéculatif.

La LIPP ne contient aucune règle spécifique concernant l'évaluation des immeubles situés hors du canton.

5. La valeur vénale correspond à la valeur du marché objective d'un immeuble, à savoir la valeur qui serait vraisemblablement obtenue lors d'une aliénation dans les conditions usuelles des affaires (ATA/495/2024 du 16 avril 2024 consid. 3.2).
6. Selon la jurisprudence, un immeuble sis à l'étranger doit être évalué selon le taux de change applicable à l'impôt sur la fortune pour l'année fiscale litigieuse (ATA/575/2020 du 9 juin 2020 consid. 5).

-
7. L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité (art. 5 al. 1 1^{ère} phr. LIPP).

Pour les personnes qui ne sont imposables dans le canton que sur une partie de leur revenu ou de leur fortune, le taux de l'impôt doit être celui qui serait applicable au revenu total ou à la fortune totale du contribuable (art. 6 al. 1 LIPP).

8. En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 147 II 338 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 9.4).

Selon la jurisprudence, le devoir de collaboration du contribuable est particulièrement qualifié dans les relations internationales puisque les moyens d'investigation de l'autorité fiscale suisse sont nécessairement restreints (arrêt du Tribunal fédéral 9C_678/2022 du 5 juin 2023 consid. 7.3 et les références citées, dont ATF 144 II 427 consid. 2.3.2).

9. En l'espèce, à la lumière des pièces versées au dossier, force est de constater que le recourant n'a pas démontré à satisfaction de droit qu'au 31 décembre 2023, la société était définitivement insolvable et que, par conséquent, son bien immobilier à construire ne le serait jamais. En effet, la société a indiqué devoir poursuivre la réhabilitation de ses activités et, concernant plus particulièrement du projet dans lequel le recourant a investi, que celui restait un projet d'avenir, que la question du statut du terrain avait été résolue et qu'il restait assez de terrain disponible pour le construire. Partant, ainsi que retenu à juste titre par l'AFC-GE, il convient de considérer que le recourant possédait encore à fin 2023 une expectative que son investissement immobilier en Thaïlande s'effectue. Ses allégations quant au procès civil intenté contre la société, qui l'empêcherait de conduire à bon port le projet immobilier en cause, ne sont nullement étayées, alors que le fardeau de la preuve lui incombe ; elles seront donc écartées. Dans ces circonstances, il n'est pas infondé de prendre en compte, pour la détermination du taux de la fortune, la valeur de ce futur bien immobilier.

S'agissant du montant à retenir, l'AFC-GE a reconnu à juste titre que le montant en cause (CHF 161'671.-) est inexact. Elle se méprend toutefois en prétendant que le recourant aurait déclaré ce montant dans sa déclaration fiscale 2019, le taxateur ayant ajouté, sans que l'on puisse se l'expliquer, un second immeuble en Thaïlande pour une valeur de CHF 74'161.-. Elle se trompe également en indiquant que la somme de THB 2'700'000.- équivaldrait au 31 décembre 2023 à CHF 66'574.-. En effet, le cours officiel établi par l'administration fédérale des contributions est de THB 100 = CHF 2,4657, et non de THB 100 = CHF 2,4567. Par conséquent, le montant correct à retenir est de CHF 66'331.- (2'700'000 / 100 x 2,4657).

Enfin, il sied de relever que la Convention entre la Confédération suisse et le Royaume de Thaïlande en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI-TH ; RS 0.672.974.51), entrée en vigueur le 19 décembre 1996, ne règle nullement l'imposition de la fortune. Partant, cette convention de double imposition ne vient pas limiter l'imposition sur la fortune du recourant en Suisse.

10. Les recourants, en concluant au remboursement des taxes payées lors des derniers cinq ans, contestent implicitement leurs taxations pour les périodes fiscales 2019 à 2022. La décision attaquée concerne toutefois leur taxation ICC 2023. En tant qu'ils s'en prennent à leurs impositions antérieures, leurs conclusions sont exorbitantes de l'objet du litige, de sorte que le recours doit être déclaré irrecevable dans cette mesure.
11. Au vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis dans la mesure de sa recevabilité, la décision sur réclamation annulée et la cause renvoyée à l'autorité intimée pour nouvelle décision conforme au présent jugement.
12. En application des art. 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les recourants, pris conjointement et solidairement, qui obtiennent partiellement gain de cause, sont condamnés au paiement d'un émolument réduit s'élevant à CHF 500.-, lequel est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Le solde de l'avance de frais de CHF 200.- leur sera par conséquent restitué.
13. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée, les recourants n'y ayant pas conclu (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. admet partiellement, dans la mesure de sa recevabilité, le recours interjeté le 10 septembre 2024 par Madame A_____ et Monsieur B_____ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 22 août 2024 ;
2. renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision de taxation conforme au présent jugement ;
3. met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 500.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
4. ordonne la restitution aux recourants du solde de l'avance de frais de CHF 200.- ;
5. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
6. 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 30 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: Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST, présidente, Philippe FONTAINE et Yuri KUDRYAVTSEV, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière