RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3320/2020 ; A/3321/2020 ICC JTAPI/216/2021

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 8 mars 2021

dans la cause

Monsieur A_____ et Madame B_____, représentés par Me Per PROD'HOM, avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Le présent litige concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) 2017 et 2018 de Monsieur A_____ et Madame B_____, et plus précisément l'estimation fiscale de la valeur d'un de leurs biens immobiliers.

2. Le 1er octobre 2012, les contribuables ont acquis, en copropriété d'une moitié chacun et pour un montant total de CHF 7'200'000.-, la parcelle n° 1_____ de la commune de C_____, sis _____. Cet immeuble ne constitue pas leur domicile principal.

   La maison se trouvant sur cette parcelle a été détruite en février/mars 2014 et des travaux de reconstruction, qui ont duré jusqu'en 2017, ont été entrepris.

3. Dans le cadre de leur taxation 2016, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fixé la valeur fiscale de base dudit immeuble à CHF 4'162'000.-, soit CHF 7'2000'000.-, prix d'achat, diminué de CHF 3'038'000.-, correspondant à la valeur du bâtiment démoli durant le premier trimestre 2014.

4. Dans leur déclaration fiscale 2017 du 3 avril 2019, les contribuables ont déclaré ce bien immobilier, sous la rubrique « Immeubles locatifs ou loués » dans l'annexe D1, pour un montant total de CHF 12'924'253.- sur plusieurs lignes, à savoir :

   - CHF 156'000.- avec la mention « construction 2013 » ;
   - CHF 2'113'843.- avec la mention « construction 2014 » ;
   - CHF 2'250'075.- avec la mention « construction 2015 » ;
   - CHF 1'958'256.- avec la mention « construction 2016 » ;
   - CHF 2'284'079.- avec la mention « construction 2017 » ;
   - CHF 4'162'000.- avec la mention « terrain ».

5. Le 3 octobre 2019, par l'intermédiaire de E_____, ils ont demandé à l'AFC-GE l'organisation d'une réunion pour fixer une nouvelle évaluation dudit bien immobilier plus proche de sa valeur vénale.

6. Dans leur déclaration fiscale 2018 du 4 février 2020, les contribuables ont déclaré le bien en cause, dans la même rubrique que l'année précédente, pour un montant de CHF 9'668'333.-. Dans la rubrique « Observations », ils ont indiqué que la valeur fiscale de la maison en construction avait été déterminée par la moyenne de trois expertises attestant de la valeur vénale de la propriété au 31 décembre 2018.

   Les documents suivants étaient joints à cette déclaration :

   - une évaluation de F_____ du 10 juillet 2019, estimant la valeur vénale du bâtiment et du terrain à CHF 9'560'000.- ;

- une estimation immobilière de G_____, architecte, du 14 octobre 2019, retenant une valeur vénale de CHF 9'770'000.- ;

- une estimation immobilière de H_____ du 17 juin 2019, retenant une valeur vénale de CHF 9'675'000.-

7. Par bordereau ICC 2017 du 26 février 2020, l'AFC-GE a taxé les contribuables, leur réclamant la somme de CHF 184'140,30.

   L'avis de taxation immobilier a repris, s'agissant du bien immobilier en cause, comme valeur fiscale le montant total déclaré par les contribuables.

8. Par bordereau ICC 2018 du 2 mars 2020, l'AFC-GE a imposé les contribuables d'un montant de CHF 154'341,40.

   Selon l'avis de taxation immobilier, un montant de fortune de CHF 12'924'254.- a été retenu pour le bien immobilier ainsi qu'un montant de CHF 12'924,25 pour l'impôt immobilier complémentaire (IIC).

9. Le 17 mars 2020, par le biais de leur fiduciaire, les contribuables ont formé deux réclamations contre les taxations ICC, l'une pour 2017, l'autre pour 2018.

   En arrivant aux termes des travaux en 2019, ils s'étaient aperçus que la valeur vénale de l'immeuble ne correspondait pas au coût de sa construction, une partie des travaux n'étant pas absorbée par le marché de l'immobilier qui avait subi un tassement ces dernières années. Ils avaient demandé à trois experts indépendants d'évaluer leur bien en date des 31 décembre 2017 et 2018, puis avaient calculé la moyenne entre les résultats de ces expertises et étaient parvenus aux montants de CHF 8'621'667.- et de CHF 9'668'333.- pour 2017 respectivement 2018, terrain compris, lesquels devaient être repris en tant que valeur du bien pour ces deux années. D'ailleurs, la valeur d'assurance dudit bien immobilier avait été fixée à CHF 8'000'000.-.

   Les contribuables ont également, en résumé, critiqué le système de réévaluation décennale des immeubles et soutenu qu'il n'existait pas une base légale suffisante restreignant les droits du contribuable à demander une nouvelle estimation tant que l'année fiscale en cause n'avait pas été taxée de manière définitive.

10. Par deux décisions sur réclamation du 17 septembre 2020, l'AFC-GE a maintenu les taxations litigieuses.

    Son estimation de la valeur du bien immobilier était conforme à la législation en vigueur, correspondant au coût d'acquisition du terrain (CHF 4'162'000.-) auquel avait été ajouté le coût de construction du nouveau bâtiment selon les justificatifs remis par les contribuables. Une expertise privée ne lui était au demeurant pas opposable.

11. Par actes du 19 octobre 2020, sous la plume de leur conseil, les contribuables ont interjeté recours contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal). Ils ont conclu, suite de frais et dépens, à leur annulation, en ce que la valeur fiscale de leur bien immobilier sis _____ ne correspondait pas à sa valeur vénale, et au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour qu'elle établisse de nouveaux bordereaux dans le sens des considérants, corrigeant aussi bien la valeur fiscale de l'immeuble pour l'ICC que pour l'IIC.

    Les trois experts indépendants chargés d'évaluer l'immeuble en cause à la fin des années 2017 et 2018, en tenant compte de l'avancement des travaux à la date du 31 décembre, étaient tous membres de I_____. H_____ était aussi membre du J_____, de K_____ et de L_____. G_____ était, quant à lui, aussi membre de M_____ ainsi que du N_____.

    Dans le cadre de leurs taxations 2014 à 2016, ils avaient déjà débattu avec l'AFC-GE de la valeur fiscale à retenir. Dans un premier temps, l'AFC-GE avait inclus la valeur de l'ancien bâtiment entièrement démoli dans la valeur du terrain et ainsi retenu une valeur fiscale de CHF 13'678'173.- pour l'exercice fiscal 2016, avant d'admettre qu'il convenait d'exclure de la valeur fiscale totale la valeur de cet ancien bâtiment n'existant plus. La valeur du terrain était par conséquent passée de CHF 7'200'000.- à CHF 4'162'000.- dans le bordereau ICC 2016 corrigé du 14 octobre 2019. Considérant les négociations entreprises avec l'AFC-GE, ils n'avaient pas contesté plus loin cette estimation, mais s'étaient réservés une nouvelle appréciation pour les années suivantes, point qu'ils entendaient débattre avec l'AFC-GE en proposant une réunion qui n'avait jamais pu avoir lieu.

    Le système mis en place par le canton de Genève prévoyait qu'il soit procédé à une estimation officielle en principe tous les dix ans, mais l'AFC-GE ne parvenait pas à estimer tous les immeubles dans ce délai, de sorte qu'il fallait en principe se baser sur l'ancienne estimation s'il n'y avait pas une nouvelle estimation formelle. Ce système posait de nombreux problèmes et l'AFC-GE elle-même était d'avis qu'il créait d'importantes inégalités de traitement et qu'il pourrait même être contraire à la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), ce qui avait justifié une réflexion globale au cours de ces dernières années et certains projets de loi en vue de réformer le système.

    Après avoir effectué une rétrospective historique de la règle jurisprudentielle selon laquelle un contribuable voulant se prévaloir d'une nouvelle estimation en matière immobilière devait en principe présenter une demande d'estimation avant le 31 décembre de l'année en cours, les recourants ont affirmé qu'il n'existait pas de base légale suffisante pour justifier cette règle et ainsi restreindre, en l'espèce, leur droit à apporter des éléments concernant les taxations 2017 et 2018 tant que ces années n'avaient pas été taxées de manière définitive et tant que l'affaire était jugée par une autorité disposant d'un plein pouvoir de cognition, ce qui était le cas

pour le tribunal. En l'espèce, ils avaient fait valoir qu'il ne fallait pas tenir compte de la valeur du bâtiment détruit, ce qui avait été finalement été accepté par l'AFC-GE en octobre 2019, laquelle avait donc effectué une nouvelle estimation ayant un effet direct sur leur taxation ultérieure 2017 et 2018. Dans le contexte d'une nouvelle estimation, leur droit d'être entendu devait être respecté et ils avaient produit les trois expertises immobilières indépendantes afin de fixer la nouvelle valeur de l'immeuble. C'était donc à tort que l'AFC-GE avait refusé de considérer ces expertises privées pour fixer la valeur de marché de l'immeuble en cause.

S'agissant de la valeur fiscale du bien immobilier, les recourants ne demandaient pas que la reconstruction de la villa soit considérée comme des frais d'entretien déductibles, mais simplement à ne pas être taxés sur des éléments qui n'étaient pas reflétés dans la valeur vénale. Cette valeur vénale comprenait le montant pour lequel ils pourraient revendre l'immeuble sur le marché. Sur la base des expertises produites, ils avaient démontré que la valeur vénale de l'immeuble en cause devait être évaluée à une valeur moyenne de CHF 8'626'667.-, terrain compris, en 2017 et de CHF 9'668'333.-, terrain compris, en 2018.

Ces deux recours ont été enregistrés sous les numéros de cause A/3320/2020 et A/3321/2020.

12. Dans ses réponses du 16 décembre 2020, l'AFC-GE a conclu, préalablement, à la jonction des causes précitées et, principalement, au rejet des recours.

Elle avait estimé la valeur de l'immeuble en cause conformément aux dispositions légales et à la jurisprudence applicable en la matière et les recourants n'avaient pas demandé en temps utile une demande d'estimation de leur immeuble. On ne comprenait pas pour quel motif les recourants, après avoir accepté la valeur de CHF 10'640'173.- pour l'année 2016, contestaient quelques mois plus tard la valeur retenue pour 2017, pourtant calculée sur le même principe. En effet, l'AFC-GE avait repris la valeur fiscale retenue pour l'année 2016 à laquelle elle avait simplement additionné les travaux effectués en 2017 tels que déclarés par les recourants. On ne comprenait également pas pourquoi les recourants avaient changé d'avis quant à la valeur du bien immobilier au mois d'octobre 2019, six mois après le dépôt de leur déclaration fiscale 2017 contenant une valeur fiscale pour l'immeuble en cause de CHF 12'924'253.-. Les contribuables motivaient aussi leur recours en présentant une valeur d'assurance de CHF 8 millions, mais cette valeur correspondait uniquement au bâtiment selon les documents de l'assurance. En additionnant cette valeur au prix du terrain de CHF 4'162'000.-, non contestée, on parvenait à un total de CHF 12'162'000.-, montant proche de la valeur retenue par l'AFC-GE.

13. Malgré l'invitation du tribunal, les recourants n'ont pas répliqué.

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. Interjetés en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, les recours sont recevables au sens de l'art. 49 LPFisc.

3. Selon l'art. 70 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10), applicable en vertu de l'art. 2 al. 2 LPFisc, le tribunal peut, d'office ou sur requête, joindre en une même procédure des affaires qui se rapportent à une situation identique ou à une cause juridique commune

4. En l'espèce, les deux procédures A/3320/2020 et A/3321/2020 opposent les mêmes parties, se rapportent au même complexe de faits lors de deux années fiscales successives et traite d'un problème juridique identique. Par conséquent, le tribunal les joindra sous la procédure A/3320/2020.

5. Les contribuables contestent l'estimation de leur bien immobilier.

6. 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. Selon cette disposition, les immeubles, hormis ceux affectés à l'agriculture ou à la sylviculture ou ceux faisant partie de la fortune commerciale du contribuable, sont estimés à la valeur vénale ; la valeur de rendement peut toutefois être prise en compte de façon appropriée.

   Les cantons disposent en la matière d'une marge de manœuvre importante pour élaborer et appliquer leur réglementation, aussi bien dans le choix de la méthode de calcul que pour déterminer dans quelle mesure la valeur de rendement doit être prise en considération dans l'estimation (ATF 134 II 207 consid. 3.6 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_28/2020 du 7 février 2020 consid. 2).

7. À Genève, sont notamment soumis à l'impôt sur la fortune les immeubles (art. 47 let. a de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08) L'état de la fortune immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû. La fortune est estimée, en général, à la valeur vénale (art. 49 al. 1 et 2 LIPP).

   L'art. 50 LIPP fixe les principes d'estimation des immeubles. Il en découle que la valeur des autres immeubles - à savoir ceux non locatifs, ceux qui ne servent pas exclusivement et directement à l'exploitation d'un commerce ou d'une industrie

ni ceux ne servent à l'exploitation agricole et sylvicole ainsi que ceux n'étant pas des terrains improductifs ou à bâtir -, 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 (let. e).

Selon l'art. 51 LIPP, tout propriétaire qui fait construire un bâtiment nouveau ou qui, par des travaux quelconques, augmente la valeur d'un bâtiment ou d'une propriété, est tenu de faire au département, dans les douze mois qui suivent l'achèvement de la construction ou des travaux, une déclaration indiquant la nature, l'importance et la valeur des modifications ou des nouvelles constructions (al. 1). Le coût de ces constructions et travaux est intégré à la valeur fiscale (al. 2).

À teneur de l'art. 52 LIPP, 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 (al. 2). 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 (al. 5).

8. La jurisprudence cantonale s'est prononcée à plusieurs reprises sur l'art. 52 al. 5 LIPP.

La notion de « changements importants » de la valeur d'un immeuble doit être interprétée de manière restrictive. Elle ne couvre que les changements objectifs, matériels et importants dans la valeur de la propriété, qui ne doivent pas avoir trait à la personne du contribuable (par ex. destruction d'une partie d'un bâtiment, déclassement d'un terrain ou transformation ensuite de phénomènes naturels). Tel n'est pas le cas des modifications conjoncturelles du marché immobilier (ATA/71/2018 du 23 janvier 2018 consid. 7b ; ATA/297/2015 du 24 mars 2015 consid. 8).

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 considère que la valeur de son bien immobilier a été mal estimée, il doit former une demande de nouvelle estimation. Il est tenu de motiver sa requête et d'indiquer en quoi consistaient les changements survenus dans la valeur de sa propriété. Une expertise ne peut être requise pour la première fois devant la juridiction de recours, car la demande en ce sens doit être présentée préalablement à l'administration (ATA/223/2019 du 5 mars 2019 consid. 6 et les références citées).

Afin d'avoir une incidence sur l'impôt d'une année déterminée, la demande d'expertise de l'art. 52 al. 5 LIPP doit avoir été formée avant la date déterminante

pour la situation du contribuable et la fixation de la matière imposable, en l'occurrence le 31 décembre de ladite année (ATA/223/2019 du 5 mars 2019 consid. 6 et les références citées). Cette jurisprudence cantonale a été confirmée par le Tribunal fédéral (arrêt du Tribunal fédéral 2C_734/2008 du 29 janvier 2009 consid. 4.2 à 6.3 ; cf. aussi arrêt 2C_734/2008 du 29 janvier 2009 consid. 4.3). En effet, appelé à examiner la situation d'une contribuable genevoise dans le cadre de l'IIC, le Tribunal fédéral a jugé que même en l'absence d'une disposition fixant un délai pour le dépôt d'une requête de nouvelle estimation, cette exigence jurisprudentielle n'était pas arbitraire et qu'elle était admissible.

9. En l'espèce, ainsi qu'il résulte de la jurisprudence précitée, le fait qu'aucune base légale ne stipule que la demande d'expertise de l'art. 52 al. 5 LIPP doit avoir été formée avant le 31 décembre de l'année fiscale en cause ne signifie pas que cette exigence soit inadmissible et qu'il faille s'en écarter. Il convient donc de s'y tenir et de constater, partant, que les recourants ne peuvent contester la valeur fiscale de l'immeuble devant le tribunal de céans faute d'avoir présenté une demande d'estimation motivée à l'AFC-GE avant les 31 décembre 2017, respectivement 2018.

   En outre, force est pour le tribunal de constater que l'estimation de la valeur du bien immobilier a été effectuée conformément aux dispositions légales et à la jurisprudence applicable en la matière. En effet, les recourants ont acquis le bien immobilier en cause pour la somme de CHF 7'200'000.-, avec pour effet que cette valeur d'aliénation s'est substituée à la valeur d'estimation retenue jusqu'alors. Du fait de la destruction du bâtiment auparavant érigé sur la parcelle, la valeur du terrain nu a ensuite été fixée par l'AFC-GE au montant de CHF 4'162'000.-, ce qui a été accepté par les contribuables ; cette valeur a ainsi remplacé la valeur d'aliénation. Ensuite, les recourants ont fait procéder à des travaux de démolition et de reconstruction pour un total de CHF 8'762'253.-, montant qui a été ajouté à la valeur fiscale. Ainsi, l'AFC-GE a pris en compte la valeur du terrain nu de CHF 4'162'000.- et y a ajouté la somme de CHF 8'762'253.- représentant les coûts des constructions et des travaux effectués entre les années 2013 et 2017, déclarés par les contribuables et justifiés par des documents. Cette manière de procéder n'est pas contestable.

10. Mal fondés, les recours seront par conséquent rejetés.

11. 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 succombent, sont condamnés au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 800.-; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt des recours. Le solde de l'avance de frais de CHF 600.- leur est restitué.

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. joint les causes A/3320/2020 et A/3321/2020 sous le numéro de cause A/3320/2020 ;

2. déclare recevables les recours interjetés le 19 octobre 2020 par Monsieur A_____ et Madame B_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 17 septembre 2020 ;

3. les rejette ;

4. met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 800.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;

5. ordonne la restitution aux recourants du solde de l'avance de frais de CHF 600.- ;

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

7. 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: Michèle PERNET, présidente, Pascal DE LUCIA et Philippe FONTAINE, juges assesseurs

Au nom du Tribunal :

La présidente

Michèle PERNET

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière