

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3729/2018 ICCIFD

JTAPI/493/2019

**JUGEMENT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**DE PREMIÈRE INSTANCE**

du 29 mai 2019

dans la cause

**Monsieur A\_\_\_\_\_ et Madame B\_\_\_\_\_**, représentés par Me Nicolas MERLINO,  
avocat, avec élection de domicile

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

## EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD) 2012 de Monsieur A\_\_\_\_\_ et de Madame B\_\_\_\_\_, époux de nationalité anglaise et domiciliés dans le canton (ci-après : les époux A\_\_\_\_\_ ou les recourants).
2. Dans le cadre de leur déclaration fiscale 2012 déposée en 2013, les précités ont déclaré, en feuille D1 « immeubles occupés par le propriétaire », les valeurs suivantes relatives à un immeuble en Grande-Bretagne, acquis le 1<sup>er</sup> juin 2002 et détenu par moitié entre eux :

Capital selon estimation fiscale	CHF 4'136'237.-
Capital après abattement de 40%	CHF 2'481'742.-
Valeur locative après abattement ICC	CHF 77'366.-
Charges et frais d'entretien ICC	CHF 15'473.-
Valeur locative brute IFD	CHF 128'944.-
Charges et frais d'entretien IFD	CHF 25'789.-

3. Par bordereaux de taxation en ICC et en IFD 2012 du 7 mai 2015, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé les époux A\_\_\_\_\_.

A teneur de l'avis de taxation immobilier joint, les valeurs suivantes ont été retenues pour leur immeuble sis en Grande-Bretagne :

Capital selon estimation fiscale	CHF 6'265'361.-
Capital après abattement de 40%	CHF 3'759'217.-
Valeur locative après abattement ICC	CHF 169'165.-
Charges et frais d'entretien ICC	CHF 0.-
Valeur locative brute IFD	CHF 281'941.-
Charges et frais d'entretien IFD	CHF 0.-

Sous la rubrique « remarques », il était indiqué que les fluctuations du taux de change n'avaient pas d'incidences sur l'estimation du bien immobilier. En outre, pour les pays ne connaissant pas le principe de la valeur locative, celle-ci représentait 4,5% de l'estimation fiscale nette (sans charges et frais d'entretien déductibles).

- 
4. Le 5 juin 2015, les époux A\_\_\_\_\_, sous la plume de leur conseil, ont élevé réclamation à l'encontre des bordereaux précités.

Ils avaient constaté qu'une déduction sur la fortune commerciale investie de CHF 500'000.- n'avait pas été prise en considération. S'agissant du bien immobilier sis en Grande-Bretagne, ils contestaient la valeur fiscale et la valeur locative retenues par l'AFC-GE.

5. Par courrier du 22 juillet 2015, les époux A\_\_\_\_\_ ont complété leur réclamation.

S'agissant de la valeur fiscale brute du bien immobilier sis en Grande-Bretagne, l'AFC-GE l'avait fixée à CHF 6'265'361.- correspondant au prix d'acquisition de GBP 2'780'000.-, converti en Francs suisses selon le taux de change applicable au 31 décembre 2002, soit l'année de son acquisition. Or, le prix d'acquisition des biens immobiliers sis à l'étranger devait être converti en Francs suisses chaque année selon le cours des devises au 31 décembre de l'année fiscale écoulée, de la même manière que pour tout autre élément de fortune acquis dans une monnaie étrangère. En effet, aucune base légale ne permettait d'appliquer un traitement différencié. Ainsi, la valeur fiscale brute de l'immeuble en question, avant abattement de 4%, devait être arrêtée à CHF 4'136'237.-.

La valeur locative retenue pour ce même immeuble était excessivement élevée et ne correspondait pas à la réalité économique. Elle devait être fixée à CHF 127'975.-, subsidiairement être calculée sur la base du questionnaire genevois y relatif.

6. Par décisions sur réclamation du 24 septembre 2018 et bordereaux rectificatifs annexés, l'AFC-GE a partiellement rectifié l'imposition. En ICC, la déduction sollicitée de CHF 500'000.- avait été prise compte.

L'estimation fiscale brut du bien immobilier sis en Grande-Bretagne était corrigée à CHF 6'211'354.- afin de tenir compte du prix d'achat de GBP 2'780'000.- converti au taux de change du 31 décembre 2002, soit 2,2343. Le prix d'achat devenait estimation fiscale. L'égalité de traitement entre des contribuables possédant des immeubles en Suisse et ceux en possédant à l'étranger devait être garantie, ce qui impliquait que la fixation de la fortune se fonde sur des valeurs comparables.

Concernant la valeur locative, l'AFC-GE la calculait à 4,5% de la valeur fiscale de l'immeuble pour les pays comme la Grande-Bretagne qui ne connaissaient pas le principe.

A teneur de l'avis de taxation immobilier rectificatif joint, les valeurs suivantes étaient retenues pour l'immeuble sis en Grande-Bretagne :

Capital selon estimation fiscale	CHF 6'211'354.-
Capital après abattement de 40%	CHF 3'726'812.-
Valeur locative après abattement ICC	CHF 167'707.-
Charges et frais d'entretien ICC	CHF 0.-
Valeur locative brute IFD	CHF 279'511.-
Charges et frais d'entretien IFD	CHF 0.-

7. Par acte du 22 octobre 2018, les époux A\_\_\_\_\_, sous la plume de leur conseil, ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) contre les décisions précitées, concluant à leur annulation, à ce que la valeur fiscale brute de l'immeuble soit fixée à CHF 4'136'237.- et au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour nouvelle taxation, le tout sous suite de frais et dépens.

Seule était contestée la valeur fiscale du bien immobilier en Grande-Bretagne retenue par l'AFC-GE. La prise en compte du taux de change relatif à l'année 2002, en lieu et place de celui relatif à l'année 2012, aboutissait à une augmentation de la valeur fiscale brute de CHF 2'075'117.- (CHF 6'211'354.- / CHF 4'136'354.-).

L'application du taux de change relatif à l'année d'acquisition violait les principes de la légalité de l'imposition. En effet, la loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) ne contenait aucune règle spécifique concernant l'évaluation des immeubles situés à l'étranger. Il était dès lors naturel que, comme pour des titres ou des comptes bancaires en devises étrangères, la conversion soit effectuée au taux applicable à la fortune pour l'année fiscale concernée.

Etait également violé le principe de l'égalité de traitement. Il n'existait aucun motif raisonnable à traiter différemment les contribuables détenant un bien immobilier à l'étranger acquis dans une monnaie étrangère de ceux qui détenaient d'autres actifs en monnaie étrangère. Cela aboutissait également à une inégalité de l'imposition entre les contribuables suisses possédant des biens immobiliers uniquement en Suisse et ceux possédant des biens immobiliers également à l'étranger. Il aurait ainsi fallu retenir une valeur fiscale brute de CHF 4'136'237.-, soit l'application du taux de change de 1,487855, valable au 31 décembre 2012.

8. Dans sa réponse du 1<sup>er</sup> février 2019, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Elle se fondait sur une jurisprudence de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative). La demande de nouvelle estimation

du bien immobilier sis en Grande-Bretagne du 22 juillet 2015 n'avait manifestement pas été déposée en temps utile, dès lors qu'elle aurait dû être faite avant le 31 décembre 2012, conformément à la jurisprudence. Quoiqu'il en soit, les motifs fondant cette demande n'étaient pas constitutifs de « changements importants », dès lors que les modifications conjoncturelles du marché immobilier n'influençaient pas l'estimation des biens, quand bien même elles seraient en faveur ou en défaveur du contribuable.

9. Par réplique du 28 février 2019, les recourants, sous la plume de leur conseil, ont exposé que la situation du cas d'espèce se distinguait de celle contenue dans l'arrêt auquel faisait référence l'AFC-GE, dans la mesure où ils n'avaient pas sollicité une nouvelle évaluation de leur bien immobilier. Ils soutenaient uniquement que la valeur fiscale de leur bien immobilier litigieux devait correspondre à son prix d'acquisition converti en Francs suisses au taux de change de 2012, l'application du taux historique ne se fondant sur aucune base légale.
10. Par duplique du 26 mars 2019, l'AFC-GE a soutenu que même si les recourants affirmaient ne pas avoir sollicité une réévaluation de leur immeuble, ils ne pouvaient nier qu'ils demandaient une adaptation annuelle de sa valeur en demandant l'application du taux de change de 2012. Cette modification de l'estimation fiscale de l'immeuble sur une telle base était en totale contradiction avec le système d'imposition prévu dans le canton. Dès lors, la demande des recourants aboutirait à la fixation d'une nouvelle valeur d'achat de leur bien acquis en 2002 en dehors des hypothèses légales prévues.

## **EN DROIT**

1. Le tribunal 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 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

S'agissant de l'IFD 2012, les recourants ont un intérêt à contester le bordereau y relatif, dès lors que la valeur locative de l'immeuble prise en compte pour le taux est basée sur l'estimation contestée, ce qui influence le montant de l'IFD 2012 dû.

3. Les recourants contestent la valeur fiscale de leur immeuble sis en Grande-Bretagne retenue par l'AFC-GE dans le cadre de leur taxation 2012. Ils soutiennent que la valeur fiscale de leur bien immobilier devrait correspondre à son prix d'acquisition converti en Francs suisses au taux de change de 2012.

4. Réglé aux art. 13 et 14 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID – RS 642.14), 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 l'art. 14 al. 1 LHID, la fortune est estimée à la valeur vénale. La loi sur l'harmonisation fiscale ne prescrit pas au législateur cantonal une méthode d'évaluation précise pour déterminer cette valeur. La jurisprudence a établi que les cantons disposent en la matière d'une marge de manœuvre importante pour élaborer et appliquer leur réglementation (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_442/2012 du 14 décembre 2012; 2C\_316/2010 du 29 juillet 2010 consid. 3.1).

L'art. 14 LHID institue le principe général d'évaluation de la fortune à la valeur vénale, par quoi il faut entendre la valeur attribuée à un objet sur le marché des échanges économiques, lors d'un achat ou d'une vente dans des conditions normales. En d'autres termes, lorsque la valeur vénale d'un élément de fortune est donnée par le résultat d'une transaction ayant eu lieu sur le marché libre, la lettre claire de l'art. 14 LHID la désigne comme valeur imposable. La fixation schématique (estimation) de la valeur vénale et les règles pour l'élaboration desquelles les cantons disposent d'une large marge de manœuvre, notamment en ce qui concerne la prise en considération de la valeur de rendement, n'ont ainsi qu'une portée subsidiaire. Il va de soi qu'elles trouvent application pour fixer la valeur vénale d'un immeuble qui n'est pas mis en vente, mais également lorsque le prix obtenu dans une transaction n'est pas le résultat du marché libre, notamment parce que cette dernière a été influencée par les relations particulières entre les parties (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_316/2010 précité consid. 3.3).

5. Sont notamment soumis à l'impôt sur la fortune les immeubles (art. 47 let. a LIPP). L'état de la fortune mobilière et 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).
6. Selon l'art. 50 let. e LIPP, 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.

L'évaluation des immeubles visés par 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).

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).

7. 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 ; ATA/618/2014 du 12 août 2014).
8. De jurisprudence constante, le contribuable n'a pas la faculté de substituer sa propre appréciation à celle de l'administration ou de la commission d'experts, mais doit au contraire, s'il considère que la valeur de son bien immobilier est mal estimée, former une demande de nouvelle estimation. Il est tenu de motiver sa requête et d'indiquer en quoi consistent 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, avant le 31 décembre de l'année fiscale considérée (ATA/71/2018 précité consid. 7b ; ATA/45/2018 du 16 janvier 2018 consid. 4b ; ATA/297/2015 précité consid. 8 ; ATA/87/2014 du 12 février 2014 consid. 6c et les références citées). Cette jurisprudence cantonale a été confirmée par le Tribunal fédéral (arrêt 2C\_734/2008 du 29 janvier 2009 consid. 4.2 à 6.3).

Ledit délai, pour solliciter une nouvelle estimation en cas de changements importants, doit être respecté que le bien soit situé à Genève ou à l'étranger, puisque rien ne permet de fonder une quelconque distinction entre ces deux situations (ATA/297/2015 précité consid. 12).

9. Dans le cadre de la détermination de la valeur en Francs suisses d'un élément de revenu ou de fortune présenté en monnaie étrangère, il y a lieu d'appliquer le cours annuel moyen des devises publié chaque année par l'AFC-CH (ATA/133/2014 du 4 mars 2014 ; ATA/539/2008 du 28 octobre 2008 ; JTAPI/953/2016 du 19 septembre 2016).
10. A titre d'exemple, la doctrine admet également qu'en vue de la taxation, les résultats d'un établissement stable situé à l'étranger, tenus en monnaie étrangère, doivent être convertis en Francs suisses selon une méthode constante, telle que le recours au cours annuel moyen de la période concernée (PASCHOUD Jean-Blaise/DE VRIES REILINGH Daniel in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand - Impôt fédéral direct, 2017, p. 160 n. 34 ad art. 6).

11. Dans le cas d'espèce, les recourants ne contestent pas la valeur vénale de l'immeuble prise en compte par l'AFC-GE, conformément au principe posé par l'art. 14 al. 1 LHID et repris par l'art. 49 al. 2 LIPP, qui correspond à son prix d'achat lors de son acquisition en 2002 pour procéder à l'estimation fiscale de celui-ci. Ils soutiennent toutefois que le prix d'achat constituant la valeur vénale de leur immeuble doit être converti au taux de change valable pour l'année en question.

Dans la mesure où cet élément ne remet pas en cause la valeur intrinsèque de l'immeuble des recourants, puisque la valeur vénale n'est pas modifiée, il ne s'agit pas d'une demande de nouvelle estimation et l'art. 52 al. 5 LIPP ne trouve pas application, contrairement à ce que soutient l'AFC-GE. Ainsi, les recourants étaient légitimés à solliciter l'application du taux de change valable en 2012 dans le cadre de leur déclaration fiscale déposée en 2013. Dans cette mesure, la question de savoir si les variations de change entre la Livre sterling et le Franc suisse constituent ou non des « changements importants » au sens de l'art. 52 al. 5 LIPP n'a pas lieu d'être. Toute solution contraire conduirait indéniablement à une violation du principe d'égalité de traitement entre les contribuables qui possèdent des immeubles à l'étranger et ceux qui en possèdent en Suisse. Dans la mesure où, en application de l'art. 49 LIPP, un bien doit être retenu pour sa valeur vénale, il semble logique d'exiger, de la même manière que pour des titres ou des comptes bancaires en devises étrangères, que le contribuable procède à une conversion de la valeur de son immeuble au taux officiel fédéral applicable à la fortune pour l'année fiscale concernée.

A cet égard, et contrairement à ce que soutient l'AFC-GE dans ses écritures, la chambre administrative, dans son arrêt ATA/297/2015 précité, n'a pas expressément abordé la question des variations de change entre le Franc suisse et une monnaie étrangère mais s'est uniquement déterminée sur la question de savoir si l'art. 52 al. 5 LIPP précité était également applicable aux immeubles sis à l'étranger et, partant, si le contribuable propriétaire d'un tel immeuble devrait également respecter le délai du 31 décembre de l'année concernée pour solliciter une nouvelle estimation de son bien.

Conformément à l'art. 49 LIPP, l'état de la fortune immobilière, estimée à la valeur vénale, doit être établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû, de sorte que par analogie avec la fortune mobilière, ladite valeur, tenue en Livres sterling, doit être convertie en Francs suisses au cours annuel moyen valable pour l'impôt sur la fortune de l'année en cours, soit 2012.

L'on voit mal comment il pourrait en aller autrement dans la mesure où si les recourants décidaient de vendre leur immeuble situé en Grande-Bretagne, le bénéfice de la vente exprimé en Livres sterling devrait être converti en Francs suisse dans le cadre de leur déclaration fiscale au cours de l'année en question. Il est donc logique que cela puisse être fait chaque année. La prise en compte du

taux de change annuel ne devrait, par ailleurs, pas alourdir plus que de mesure la charge de travail de l'AFC-GE, dès lors que le calcul devra être effectué et soumis par chaque contribuable dans le cadre de sa déclaration fiscale, ce taux pouvant se révéler être plus élevé pour certaines monnaies, de sorte qu'il peut également se trouver en faveur de l'AFC-GE.

Il s'ensuit que le recours doit être admis et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelle taxation.

12. 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), les recourants, qui obtiennent gain de cause, sont dispensés du paiement d'un émolument. L'avance de frais de CHF 700.-, versée à la suite du dépôt du recours, leur est restituée.
13. Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 1'000.-, à la charge de l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, sera allouée aux recourants à titre de dépens (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**  
**DE PREMIÈRE INSTANCE**

1. déclare recevable le recours interjeté le 22 octobre 2018 par Monsieur A\_\_\_\_\_ et Madame B\_\_\_\_\_ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 24 septembre 2018 ;
2. l'admet ;
3. renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision de taxation dans le sens des considérants;
4. ordonne la restitution aux recourants de leur avance de frais de CHF 700.-;
5. condamne l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, à verser aux recourants une indemnité de CHF 1'000.- à titre de dépens;
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 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, Damien BONVALLAT et Stéphane TANNER, juges assesseurs.

**Au nom du Tribunal :**

**La présidente**

**Michèle PERNET**

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière