

# BGer 2C 194/2018 vom 1. Oktober 2018

Bundesgericht, 2018-10-01, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_194\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_194_2018)

FR: TF 2C 194/2018 du 1 octobre 2018

IT: TF 2C 194/2018 del 1 ottobre 2018

## Regeste

Impôts cantonal et communal 2010 | Finances publiques & droit fiscal

## Erwägungen

### E. 1

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence ( art. 29 al. 1 LTF ) et contrôle librement la recevabilité des recours portés devant lui ( ATF 140 IV 57 consid. 2 p. 59).

### E. 1.1

Le recours est dirigé contre une décision rendue dans une cause de droit public (cf. art. 82 let. a LTF ), par une autorité judiciaire cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) sans qu'aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF ne soit réalisée, de sorte que la voie du recours en matière de droit public est en principe ouverte (cf. aussi art. 73 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]).

### E. 1.2

Dans l'arrêt entrepris, la Cour de justice a rejeté le recours de la recourante, tout en admettant partiellement le recours formé par l'Administration fiscale cantonale à l'encontre du jugement du Tribunal administratif de première instance. Elle a ainsi rétabli le bordereau rectificatif du 3 décembre 2014 en ce qu'il concernait la reformatio in pejus de la taxation de la recourante relative aux ICC 2010 et a renvoyé la cause à l'Administration cantonale pour nouvelle décision de taxation dans le sens des considérants. Il s'agit donc d'un arrêt de renvoi. D'après l' art. 90 LTF , le recours est recevable contre les décisions qui mettent fin à la procédure (décisions finales). Un arrêt de renvoi constitue en principe une décision incidente ( ATF 138 I 143 consid. 1.2 p. 148) contre laquelle le recours au Tribunal fédéral n'est ouvert qu'aux conditions des art. 92 et 93 LTF , dont la réalisation doit être alléguée et démontrée par le recourant. Un tel arrêt est néanmoins considéré comme final si l'autorité à laquelle l'affaire est renvoyée n'a aucune marge de manoeuvre, notamment lorsqu'il ne lui reste plus qu'à calculer le montant de l'impôt, en appliquant les règles définies dans la décision de renvoi (cf. ATF 138 I 143 consid. 1.2 p. 148; 135 V 141 consid. 1.1 p. 143; arrêt 2C\_585/2014 du 13 février 2015 consid. 2.3.1, in RDAF 2015 II 438). En l'espèce, le renvoi opéré par l'arrêt entrepris ne laisse aucune latitude à l'Administration fiscale cantonale s'agissant des points contestés devant le Tribunal fédéral, l'autorité fiscale étant simplement invitée à effectuer les modifications décidées par la Cour de justice s'agissant de l'ICC 2010 de la recourante. L'arrêt attaqué doit par conséquent être considéré comme une décision finale.

### E. 1.3

La recourante a participé à la procédure devant l'instance précédente, est particulièrement atteinte par la décision entreprise en tant que contribuable et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Elle a ainsi qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF ). Déposé en temps utile et dans les formes requises (cf. art. 42 al. 1 et 2 et art. 100 al. 1 LTF ), le recours est par conséquent recevable.

## **E. 2**

D'après l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Par conséquent, il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et son application par les instances cantonales aux dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation fiscale. D'après l' art. 106 al. 2 LTF en revanche, le Tribunal fédéral n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si ces griefs ont été invoqués et motivés. Il en va de même lorsque les dispositions de la loi sur l'harmonisation fiscale laissent une certaine marge de manoeuvre aux cantons, l'examen de l'interprétation du droit cantonal étant alors limité à l'arbitraire ( ATF 134 II 207 consid. 2 p. 209 s.). Dans ces conditions, l' art. 106 al. 2 LTF exige que l'acte de recours contienne, à peine d'irrecevabilité, un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et précise en quoi consiste la violation. Lorsqu'il est saisi d'un tel recours, le Tribunal fédéral n'a donc pas à vérifier de lui-même si l'arrêt entrepris est en tous points conforme au droit et à l'équité. Il n'examine que les griefs d'ordre constitutionnel invoqués et suffisamment motivés dans l'acte de recours ( ATF 134 I 65 consid. 1.3 p. 67; 134 V 138 consid. 2.1 p. 143). Le présent litige porte en l'occurrence sur l'estimation fiscale d'immeubles sur lesquelles la recourante jouit d'un droit d'usufruit. L' art. 14 LHID pose à cet égard des règles générales d'évaluation de la fortune, comme le principe de l'estimation à la valeur vénale. Selon la jurisprudence, les cantons disposent néanmoins d'une marge de manoeuvre importante pour concrétiser cette disposition (cf. arrêt 2C\_820/2008 du 23 avril 2009 consid. 3.1). Aussi le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral par rapport aux normes de droit cantonal qui respectent le cadre fixé par l' art. 14 LHID et concrétisent la marge de manoeuvre laissée aux cantons se limite-t-il à l'interdiction de l'arbitraire, grief qu'il appartient au recourant d'invoquer conformément aux exigences de motivation accrues de l' art. 106 al. 2 LTF ( ATF 134 II 207 consid. 2 p. 209 s.; aussi arrêt 2C\_83/2009 du 8 mai 2009 consid. 3.2).

## **E. 3**

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement en se fondant sur les faits constatés par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF ). Le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF , et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause ( art. 97 al. 1 LTF ), ce que la partie recourante doit démontrer d'une manière circonstanciée, conformément aux exigences de motivation de l' art. 106 al. 2 LTF (cf. ATF 133 II 249 consid. 1.4.3 p. 254 s.). La notion de "manifestement inexacte" correspond à celle d'arbitraire au sens de l' art. 9 Cst. ( ATF 136 II 447 consid. 2.1 p. 450). En outre, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut être présenté à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente ( art. 99 al. 1 LTF ). Il découle de ce qui précède qu'il ne sera pas tenu compte des faits que la recourante expose dans son mémoire de recours et qui ne sont pas contenus dans l'arrêt entrepris, dès lors qu'elle n'expose en quoi les conditions qui viennent d'être rappelées seraient réunies.

#### **E. 4.1**

Comme déjà évoqué, le présent litige porte sur l'estimation fiscale d'immeubles sur lesquelles la recourante jouit d'un droit d'usufruit. Dans son recours, la recourante conteste en particulier l'estimation de la valeur des parcelles nos \*\*\*8 et \*\*\*12, prétendant en substance que cette estimation ne peut correspondre à la valeur retenue par le bordereau de droits d'enregistrement du 22 décembre 2008, respectivement qu'elle ne peut se fonder sur les valeurs retenues pour les parcelles nos \*\*\*10 et \*\*\*7 par le bordereau de droits d'enregistrement du 16 décembre 2010. Cela étant, la Cour de céans examinera les griefs de la recourante relatifs à l'estimation de la parcelle no \*\*\*8 (consid. 6) de manière distincte de ceux relatifs à l'estimation de la parcelle no \*\*\*12 (consid. 7), dans la mesure où les griefs invoqués sont propres à la situation de chacune des deux parcelles.

#### **E. 4.2**

Dans ses écritures, la recourante semble aussi vouloir remettre en cause la valeur d'estimation de la parcelle no \*\*\*9 telle qu'elle a été retenue par le bordereau rectificatif du 3 décembre 2014, à l'instar de ce qu'elle avait déjà fait devant le Tribunal administratif de première instance. Après que celui-ci l'a déboutée sur ce point, elle n'a toutefois pas contesté la valeur d'estimation de ce troisième terrain devant la Cour de justice, acceptant par là même une réduction de l'objet du litige. Il convient dès lors de ne pas entrer en matière sur les griefs formulés dans le recours à l'encontre de la valeur d'estimation de la parcelle no \*\*\*9, car, à supposer que la recourante entende véritablement remettre en question cette valeur, elle procède à une extension inadmissible de l'objet du litige (cf. ATF 142 II 9 consid. 7.1 p. 18).

#### **E. 5**

Le Conseil d'Etat, 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. c) Nouvelles constructions

#### **E. 5.1**

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). Celle-ci est imposable auprès de l'usufruitier dans la mesure où elle est grevée d'un usufruit (art. 13 al. 2 LHID) et 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, étant précisé que la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée. La jurisprudence a précisé que la loi fédérale sur l'harmonisation fiscale ne prescrivait pas au législateur cantonal une méthode d'évaluation déterminée pour établir la valeur déterminante selon l'art. 14 al. 1 LHID. Les cantons disposent donc en la matière d'une marge de manoeuvre importante pour élaborer et appliquer leur réglementation, aussi bien dans le choix de la méthode de calcul applicable que pour apprécier, compte tenu du caractère potestatif de l'art. 14 al. 1, 2e phrase LHID, dans quelle mesure le rendement doit être pris en considération dans l'estimation. Il faut cependant ajouter qu'à l'exception des immeubles affectés à l'agriculture ou à la sylviculture (cf. art. 14 al. 2 LHID), l'évaluation ne saurait se faire à l'aune du seul critère du rendement, sans prise en compte de la valeur vénale du bien considéré. Par ailleurs, la valeur de rendement ne peut, le cas échéant, être prise en considération que de manière appropriée; elle ne saurait justifier n'importe quel écart avec la valeur vénale. Les cantons ne peuvent ainsi pas prévoir des règles d'évaluation tendant de manière générale à une sur- ou

sous-estimation des immeubles, par exemple en instituant un abattement automatique de leur valeur vénale pour en déterminer la valeur fiscale, ou en fondant l'imposition sur un pour-cent de la valeur vénale (cf. ATF 134 II 207 consid. 3.6 p. 214; aussi arrêt 2C\_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 4.1).

## **E. 5.2**

Le canton de Genève a concrétisé ces principes dans la loi cantonale du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques (LIPP/GE; RS/GE D 3 08; ci-après: la loi cantonale sur l'imposition des personnes physiques), qui est entrée en vigueur le 1er janvier 2010 et qui est donc applicable au présent litige relatif à l'ICC 2010.

### **E. 5.2.1**

L'art. 49 de la cantonale sur les personnes physiques précitée dispose que la fortune, établie au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (al. 1), est en règle générale estimée à sa valeur vénale, 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. Ainsi, 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 ( art. 50 let . d LIPP/GE). 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% ( art. 50 let . e LIPP/GE).

### **E. 5.2.2**

S'agissant plus particulièrement de la procédure d'estimation des immeubles dans le canton de Genève, l'art. 52 de la loi cantonale sur l'imposition des personnes physiques, dont l'application et l'interprétation sont ici litigieuses, prévoit ce qui suit: "Art. 52 IV. Procédure d'estimation a) Immeubles locatifs 1 L'évaluation des immeubles locatifs est faite par le contribuable lui-même, dans sa déclaration pour l'impôt. b) Immeubles estimés 2 L'évaluation des autres immeubles est faite par des commissions d'experts et vaut pour une période de 10 ans appelée période décennale. 3 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. 4 Pour le reste de la période décennale, l'adaptation de la valeur d'estimation selon l'alinéa 3 est suspendue : a) pour les propriétés rurales, tant qu'elles sont exploitées à des fins exclusivement agricoles par le propriétaire; b) 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; c) en cas de

liquidation du régime matrimonial, pour le logement principal du couple attribué en propriété ou en usufruit à l'un des conjoints, tant que celui-ci continue à l'occuper personnellement comme résidence principale.

### **E. 5.2.3**

Comme l'a relevé l'instance précédente, une expertise générale des immeubles du canton de Genève a eu lieu pour la dernière fois en 1964. Par souci d'économie, le Grand Conseil du canton de Genève a prorogé à différentes reprises, à chaque fois pour une période décennale, les estimations alors déterminées avec une majoration de 20%, sans nouvelle estimation par la commission d'experts. Il l'a notamment fait par le biais de la loi du 14 janvier 1993 sur les estimations fiscales de certains immeubles qui fixait les estimations pour une nouvelle période de dix ans arrivant à échéance le 31 décembre 2004. En vue de la période décennale 2005-2014, le Grand Conseil a, en 2004, prorogé une première fois sans majoration les valeurs fiscales déterminantes au 31 décembre 2004 pour une période écourtée de trois ans, soit jusqu'au 31 décembre 2007. Considérant l'envergure de la nouvelle estimation du parc immobilier à mettre en place, il a, le 30 novembre 2007, décidé de proroger une deuxième fois, sans aucune majoration, les valeurs fiscales déterminantes au 31 décembre 2007 pour une période écourtée cette fois-ci de cinq ans, soit jusqu'au 31 décembre 2012 (loi [100060] sur les estimations fiscales de certains immeubles du 30 novembre 2007). Il a encore opéré de manière similaire le 29 novembre 2012 et prorogé les valeurs fiscales des immeubles pour une nouvelle période écourtée de deux ans, soit jusqu'en 2014 (Rapport du Grand Conseil PL 11020-A du 13 novembre 2012). Enfin, il a adopté, le 24 août 2014, la nouvelle loi sur les estimations fiscales de certains immeubles (LEFI/GE; RS/GE D 3 10), qui est entrée en vigueur le 1er janvier 2015, abrogeant ainsi l'ancienne loi du 29 novembre 2012 (art. 3 LEFI/GE).

### **E. 5.3**

Sur le vu de ce qui précède, il n'apparaît pas que le système prévu par le droit cantonal pour évaluer les immeubles locatifs sis dans le canton de Genève serait contraire aux exigences posées par l'art. 14 LHID. Les règles spécifiques prévues par le droit cantonal pour évaluer de tels immeubles respectent a priori le cadre défini - largement - par l'art. 14 al. 1 LHID de sorte que la valeur fiscale des immeubles appartenant à des personnes physiques dans le canton de Genève peut, en principe, être établie conformément aux règles que le législateur a édictées, ce que la recourante ne conteste d'ailleurs pas.

### **E. 6**

S'agissant de l'évaluation de la parcelle no \*\*\*8, la recourante considère que l'arrêt de la Cour de justice viole, sous plusieurs aspects, les principes de l'interdiction de l'arbitraire (art. 9 Cst.) et de la légalité de l'impôt (art. 127 al. 1 Cst.). Elle invoque également "la protection de l'égalité de traitement" (art. 8 Cst.).

#### **E. 6.1**

Selon la jurisprudence, l'arbitraire, prohibé par l'art. 9 Cst., ne résulte pas du seul fait qu'une autre solution pourrait entrer en considération ou même qu'elle serait préférable; le Tribunal fédéral n'annulera la décision attaquée que lorsque celle-ci est manifestement insoutenable, qu'elle se trouve en contradiction claire avec la situation de fait, qu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique indiscuté, ou encore lorsqu'elle heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. Pour qu'une décision soit annulée pour cause d'arbitraire, il ne suffit pas que la motivation formulée soit insoutenable, il faut

encore que la décision apparaisse arbitraire dans son résultat ( ATF 137 I 1 consid. 2.4 p. 5; 136 III 552 consid. 4.2 p. 560), ce qu'il appartient à la partie recourante de démontrer en vertu de l' art. 106 al. 2 LTF ( ATF 138 I 232 consid. 6.2 p. 239; 133 II 396 consid. 3.2 p. 400). La légalité constitue pour sa part un principe général du droit qui gouverne l'ensemble de l'activité de l'État ( art. 5 al. 1 Cst. ). Le droit fiscal l'érige en droit constitutionnel indépendant déduit de l' art. 127 al. 1 Cst. Cette norme - qui s'applique à toutes les contributions publiques, tant fédérales que cantonales ou communales - prévoit que les principes généraux du régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul ou sa quotité, doivent être définis par la loi au sens formel (cf. ATF 143 I 227 consid. 4.2 p. 232; 136 I 142 consid. 3.1 p. 144 s.).

### **E. 6.2**

Dans l'arrêt attaqué, la Cour de justice considère, en substance, que, pour fixer l'ICC 2010 dû par la recourante, l'Administration fiscale cantonale pouvait, sur le principe, procéder comme elle l'avait fait dans son bordereau rectificatif du 3 décembre 2014 et fixer la valeur fiscale de la parcelle no \*\*\*8 sur la base du bordereau de droits d'enregistrement du 22 décembre 2008, non contesté par les héritiers de feu B.X.\_\_\_\_\_, dont faisait partie la recourante, tout en tenant compte, toutefois, du fait que l'adaptation de cette valeur fiscale était suspendue en tant qu'elle concernait le logement principal de la recourante situé sur cette même parcelle. Autrement dit, la Cour de justice a estimé que la recourante pouvait se prévaloir du droit à ce que l'adaptation de la valeur d'estimation soit suspendue pour son logement principal pendant le restant de la période décennale et, notamment, pour l'année fiscale 2010, mais pas pour l'ensemble de la parcelle no \*\*\*8 sur laquelle se trouve ledit logement.

### **E. 6.3**

La recourante considère, dans un premier grief, que la Cour de justice aurait violé le principe de la légalité et appliqué l'art. 52 al. 4 let. b de la loi cantonale sur l'imposition des personnes physiques de manière arbitraire en jugeant que la valeur d'estimation de la parcelle no \*\*\*8 pour l'ICC 2010 pouvait être adaptée, en tant qu'elle ne concernait pas son logement au sens strict, sur la base du bordereau de droits d'enregistrement du 22 décembre 2008. Le recourante prétend que la disposition précitée, qui prévoit, en cas de succession, une suspension de l'adaptation de la valeur d'estimation pour le "logement principal de la personne décédée", ce jusqu'à la fin de la période décennale, devrait profiter à l'entier de l'immeuble sur lequel se situe ledit logement. En d'autres termes, la notion de "logement" utilisée par le législateur à l'art. 52 al. 4 let. b de la loi cantonale sur l'imposition des personnes physiques devrait être assimilée, selon elle, à celle d'"immeuble" au sens du droit civil. En l'occurrence, il n'est pas contesté que la parcelle no \*\*\*8 entre dans la catégorie des "autres immeubles" dont la valeur de succession retenue pour la perception des droits d'enregistrement et de succession se substitue à la valeur d'estimation pour le reste de la période décennale en cas de dévolution pour cause de mort, en application de l'art. 52. al. 3 de la loi cantonale sur les personnes physiques. Or, comme cela ressort de l'arrêt cantonal, un droit d'enregistrement a bel et bien été perçu sur cette parcelle en 2008 suite au partage de la succession de l'époux de la recourante. Il n'est dès lors pas insoutenable de considérer que la valeur de 5'038'691 fr. retenue par bordereau du 22 décembre 2008 pour le calcul de cet impôt est devenue, sur le principe, celle déterminante pour le calcul de l'impôt sur la fortune, étant ici rappelé que celle-ci n'a pas été contestée à l'époque. La Cour de justice a pour le reste reconnu que la recourante, qui a continué de vivre dans un logement situé sur

la parcelle no \*\*\*8, pouvait invoquer le bénéfice de l' art. 52 al. 4 let. b la loi cantonale sur l'imposition des personnes physiques et prétendre à une suspension de l'adaptation de la valeur d'estimation jusqu'à la fin de la période décennale, tant qu'elle continuait de vivre au même endroit. Cela étant, on ne voit pas en quoi la Cour de justice aurait procédé arbitrairement et violé le principe de la légalité en considérant que la suspension ne pouvait porter que "sur la maison servant de logement principal, à l'exclusion du reste de la parcelle \*\*\*8", étant précisé que celle-ci contient un autre logement et que sa surface s'élève à 3 606 m<sup>2</sup>. Il sied de relever que, selon le texte clair de la disposition précitée, une telle suspension ne vaut que pour le "logement principal de la personne décédée". Le législateur a ainsi distingué, dans la même disposition légale, les "immeubles" et "autres immeubles" d'une part (art. 52 al. 1 à 3 et 4 LIPP/GE) et le "logement principal" de la personne décédée d'autre part (art. 52 al. 4 let. b LIPP/GE). Partant, considérer, à l'instar de la Cour de justice, en privilégiant une interprétation littérale du droit, que ce même législateur a entendu différencier la notion d' "immeuble" au sens du droit civil de celle de "logement qui prévaut dans le langage courant, à savoir l'habitation (villa ou appartement) où l'on vit, n'est pas insoutenable. Quoi qu'en dise la recourante, il n'est au demeurant pas rare que le droit civil se réfère à la notion de logement sans l'assimiler à la notion d'immeuble (cf. p. ex. art. 270 CO [RS 220]).

#### **E. 6.4**

La recourante reproche également à la Cour de justice de n'avoir pas retenu que les lois cantonales sur les estimations fiscales de certains immeubles qui ont été successivement adoptées depuis 2004 prorogeaient les valeurs d'estimation qui profitaient d'une suspension d'adaptation à la fin de la période décennale 1994-2004. La recourante considère en particulier qu'en application de la loi [100060] sur les estimations fiscales de certains immeubles du 30 novembre 2007, la valeur d'estimation de la parcelle no \*\*\*8 pour l'ICC 2010 devrait correspondre à celle qui avait prévalu durant la période décennale antérieure, soit entre 1994 et 2004. En l'occurrence, se fondant sur le fait que la parcelle no \*\*\*8 résulte d'une division de l'ancienne parcelle no \*\*\*1, dont la valeur fiscale avant abattement se montait à 594'187 fr. en 2004, elle prétend qu'il conviendrait de retenir, pour le premier bien-fond, une valeur d'estimation 2010 qui consisterait en une quote-part de ce dernier montant. Il est vrai que, dans son arrêt, la Cour de justice n'examine pas expressément la question de l'applicabilité de la loi [100060] sur les estimations fiscales de certains immeubles du 30 novembre 2007, laquelle prévoyait une reconduction de la valeur fiscale des immeubles déterminante au 31 décembre 2004 jusqu'au 31 décembre 2012, sans nouvelle estimation de la commission d'experts (cf. supra consid. 5.2.3). C'est toutefois en vain que la recourante reproche à la Cour de justice d'être tombée dans l'arbitraire et d'avoir violé le principe de la légalité en n'appliquant pas cette loi dans le cas d'espèce. Elle perd de vue 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 de la loi cantonale sur l'imposition des personnes physiques, 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 .

### **E. 6.5**

Dans ses écritures, la recourante se prévaut d'un arrêt de la Cour de justice du 6 février 2018 (ATA/127/2018) dans lequel celle-ci aurait jugé que la nouvelle loi sur les estimations fiscales de certains immeubles (LEFI/GE) prolongeait la suspension de l'adaptation de la valeur d'estimation en cas de succession au sens de l'art. 52 al. 4 let. b LIPP. Cela étant, à supposer qu'elle se plaigne sous cet angle d'une inégalité de traitement par rapport à cette jurisprudence rendue après l'arrêt attaqué, elle perd de vue que le Tribunal fédéral ne se fonde pas, en principe, sur des précédents dont il n'a pas eu à connaître ( ATF 130 III 28 consid. 4.3 p. 34; 129 III 225 consid. 5.4 p. 229; aussi arrêt 2C\_82/2010 consid. 6.2.3). L'existence de ce jugement ne permettrait du reste pas de conclure à lui seul à une violation du principe d'égalité dans le cas d'espèce (à supposer que ce principe soit invoqué par la recourante conformément à l' art. 106 al. 2 LTF ), pas plus qu'à une violation des principes de la légalité ou de l'interdiction de l'arbitraire, ne serait-ce que parce que l'arrêt querellé ici concerne une période de taxation datant d'avant l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur les estimations fiscales (LEFI/GE) dont il est question dans la jurisprudence précitée (cf. consid. 5.2.3). À cela s'ajoute que l'affaire dont la recourante se prévaut porte sur des faits différents de ceux de la présente cause. En l'occurrence, l'immeuble dont la valeur d'estimation était litigieuse pour l'ICC 2015 n'avait fait l'objet d'aucun partage successoral depuis sa dévolution à la contribuable, veuve depuis 2011, ni d'aucun acte de division et d'aliénation totale ou partielle depuis le début de la nouvelle période décennale qui courait depuis le 1er janvier 2015. Le canton n'avait ainsi retenu, durant cette période, aucune nouvelle valeur d'aliénation ou de succession pour la perception de droits d'enregistrement qui aurait pu se substituer, comme dans le cas présent, à l'ancienne valeur d'estimation en application du droit cantonal (cf. art. 52 al. 3 LIPP/GE)

### **E. 6.6**

La recourante se plaint enfin du fait que l'augmentation de la valeur fiscale de la parcelle no \*\*\*8, qui passerait, selon elle, de quelque 500'000 fr. à 5'000'000 fr., serait arbitraire dans son résultat. Elle risquerait de provoquer un accroissement de l'impôt sur la fortune dont l'impact financier serait en inadéquation avec ses revenus et, partant, de nature à mettre en péril le maintien de son niveau de vie, alors même que le droit suisse a aménagé des dispositions légales tendant à assurer le niveau de vie du conjoint survivant. Un tel grief tombe manifestement à faux. Il s'avère en réalité que la recourante a longtemps bénéficié d'une estimation de sa fortune qui ne correspondait pas à la véritable valeur vénale de ses biens immobiliers. Le simple fait de ne plus bénéficier de cet avantage ne rend évidemment pas la situation arbitraire dans son résultat, étant précisé qu'il ressort de l'arrêt attaqué que la recourante a pu profiter de manière anticipée du bouclier fiscal introduit en droit cantonal le 1er janvier 2011. Elle ne se plaint du reste à juste titre pas que la taxation serait confiscatoire.

### **E. 6.7**

Sur le vu de ce qui précède, le recours est infondé dans la mesure où il conteste la valeur d'estimation de la parcelle no \*\*\*8 retenue par la Cour de justice pour l'ICC 2010.

### **E. 7.1**

S'agissant de la parcelle no \*\*\*12, la Cour de justice a également considéré qu'en application de l'art. 52 al. 3 de la loi cantonale sur l'imposition des personnes physiques, la valeur déterminante de ce bien-fond, issu de la réunion d'une portion de chacune des

parcelles nos \*\*\*10 et \*\*\*7, devait se fonder sur les valeurs retenues pour ces deux dernières parcelles par le bordereau d'enregistrement du 16 décembre 2010 notifié aux héritiers de E.X.\_\_\_\_\_ dans le cadre du partage de la succession de celle-ci. Il s'agissait en l'occurrence de retenir, d'une part, la valeur de 2'432'126 fr. pour la partie de terrain ayant appartenu à l'ancienne parcelle no \*\*\*10, puisque le bordereau précité avait estimé celle-ci à une valeur de 499 fr./m<sup>2</sup> (499 fr. x 4 874 m<sup>2</sup>), ainsi que, d'autre part, la valeur de 2'178'990 fr. pour la partie de terrain ayant appartenu l'ancienne parcelle no \*\*\*7, valeur équivalant à une quote-part de la valeur de 16'889'000 fr. qui avait été retenue par le même bordereau s'agissant de la parcelle précitée.

### **E. 7.2**

Dans son recours, la recourante reproche à l'autorité précédente d'être tombée dans l'arbitraire et d'avoir violé le principe de la légalité au moment d'évaluer la valeur fiscale de la parcelle no \*\*\*12 et, en particulier, de sa portion correspondant à l'ancienne parcelle no \*\*\*10. Selon elle, l'art. 52 al. 3 de la loi cantonale sur l'imposition des personnes physiques, qui prévoit une réévaluation de la valeur fiscale en cas de d'aliénation à titre onéreux ou à titre gratuit, n'était pas applicable dans le cas d'espèce. Le remaniement parcellaire opéré pour le partage de la succession de E.X.\_\_\_\_\_ - dans le cadre duquel la recourante avait accepté que son usufruit sur les parcelles nos \*\*\*10 et \*\*\*7 soit reporté sur la nouvelle parcelle no \*\*\*12 exclusivement - n'aurait emporté ni aliénation, ni donation pouvant donner lieu à une nouvelle estimation des parcelles concernées. La recourante relève en outre que la parcelle no \*\*\*10 appartenait à la succession de feu B.X.\_\_\_\_\_, non à celle de E.X.\_\_\_\_\_ dont elle ne faisait d'ailleurs pas partie de l'hoirie. La Cour de justice ne pouvait donc pas fonder, selon elle, sur des éléments ayant trait à cette seconde succession pour justifier une nouvelle évaluation de ce terrain et, partant, de celle de la parcelle no \*\*\*12 qui l'englobe désormais.

### **E. 7.3**

Il convient tout d'abord de rappeler, comme cela a été exposé plusieurs fois déjà, qu'en droit genevois, la valeur d'aliénation ou la valeur de succession retenue pour la perception des droits d'enregistrement et de succession se substitue à la valeur d'estimation de l'immeuble concerné pour le reste de la période décennale lorsque, pendant cette période, cet immeuble est aliéné à titre onéreux ou à titre gratuit, ou dévolu pour cause de mort (art. 52 al. 3 LIPP/GE). Il découle donc du texte clair de la loi que la valeur fiscale d'un immeuble peut être nouvellement estimée à chaque fois que celui-ci est aliéné ou dévolu pour cause de mort et qu'alors, la nouvelle valeur correspond à celle retenue pour la perception des droits d'enregistrement et de succession. En l'occurrence, il ressort de l'attaqué qu'en 2010, dans le but d'opérer un remaniement parcellaire en vue du partage de la succession de feu E.X.\_\_\_\_\_ réalisé fin 2010, la parcelle no \*\*\*10 a été divisée en deux sous-parcelles no \*\*\*10A et no \*\*\*10B. La seconde sous-parcelle mentionnée a ensuite été aliénée par C.X.\_\_\_\_\_ et D.X.\_\_\_\_\_ afin que puisse être formée, par le truchement d'une réunion de biens-fonds, une nouvelle parcelle no \*\*\*13, dont la propriété a été attribuée à une autre héritière de E.X.\_\_\_\_\_ (cf. art. 105 al. 2 LTF). Par ailleurs, dans le cadre de ce même partage successoral, la parcelle no \*\*\*15 a également été divisée en plusieurs sous-parcelles, dont la sous-parcelle no \*\*\*15B. L'hoirie a alors cédé son droit de copropriété sur cette sous-parcelle à C.X.\_\_\_\_\_ et D.X.\_\_\_\_\_ qui ont simultanément réuni celle-ci avec la sous-parcelle no \*\*\*10A, dont ils étaient déjà propriétaires en commun, afin de former la nouvelle parcelle no \*\*\*12. Autrement dit, la constitution de la

parcelle no \*\*\*12, dont la valeur d'estimation est ici litigieuse, trouve son origine dans deux anciennes parcelles qui ont été non seulement divisées, mais également aliénées, du moins en partie, en vue d'opérer le remaniement parcellaire nécessaire au partage de la succession de feu E.X.\_\_\_\_\_. Sur le vu des éléments qui précèdent, on ne voit pas en quoi l'autorité fiscale serait tombée dans l'arbitraire ou aurait violé le principe de la légalité en considérant que la valeur de la parcelle no \*\*\*12 devait être évaluée en application de l'art. 52 al. 3 de la loi cantonale sur l'imposition des personnes physiques. Comme cela a été dit, cette disposition prévoit expressément une adaptation de la valeur d'estimation des immeubles en cas d'aliénation ou de succession donnant lieu à la perception d'un droit d'enregistrement. Or, force est d'admettre que les deux parcelles qui sont à l'origine de la parcelle no \*\*\*12, en l'espèce les parcelles nos \*\*\*10 et \*\*\*15, ont fait l'objet d'aliénations en 2010, quand bien même celles-ci ne seraient que partielles, et que ces aliénations ont donné lieu à perception d'un droit d'enregistrement par le biais d'un bordereau du 16 décembre 2010. C'est en particulier le cas de la parcelle no \*\*\*10 qui, certes, n'appartenait pas à la masse successorale de feu E.X.\_\_\_\_\_, mais qui y a été intégrée volontairement par ses deux propriétaires en vue de son partage et d'un remaniement parcellaire plus large. Dans ce cadre, ces derniers, en l'occurrence les fils de la recourante, ont accepté de la diviser et, quoi qu'en dise celle-ci, d'en aliéner une partie, donnant ainsi lieu à la perception de droits d'enregistrement qui supposait une estimation de la valeur de ladite parcelle. Il n'est donc pas choquant de prendre comme référence, pour estimer la parcelle no \*\*\*12, la valeur d'estimation en lien avec cette opération.

#### **E. 7.4**

La recourante considère ensuite qu'il est arbitraire de se fonder sur le bordereau de droits d'enregistrement du 16 décembre 2010 que l'Administration fiscale cantonale a notifié aux héritiers de feu E.X.\_\_\_\_\_, suite au partage de la succession de celle-ci, afin de fixer la valeur des sous-parcelles nos \*\*\*10 et \*\*\*15 et, par-là même, celle de la parcelle no \*\*\*12 qu'elles ont formée ensemble. Pour rappel, le bordereau en question part d'une valeur de 16'889'000 fr. s'agissant de la parcelle no \*\*\*15 et retient le prix de 499 fr./m<sup>2</sup> pour la parcelle no \*\*\*10. Selon la recourante, de telles valeurs ne peuvent être reprises pour son ICC 2010, même si le bordereau de droits d'enregistrement susmentionné n'a pas été contesté. D'une part, il n'est, selon elle, pas possible de se fonder sur une estimation qui a été effectuée dans le cadre d'une succession tierce à laquelle elle n'a pas pu participer et qui, en plus, a été agréée par l'exécuteur testamentaire uniquement. D'autre part, la recourante reproche à l'estimation d'être exorbitante, dans la mesure où elle risque de conduire à une augmentation de 2 600% de son impôt sur la fortune. Elle relève à cet égard que la valeur de 499 fr./m<sup>2</sup> pour la partie de terrain correspondant à l'ancienne parcelle no \*\*\*10 serait surfaite, car elle équivaudrait au prix qui avait été convenu avec l'Etat de Genève pour la vente d'une parcelle voisine qui ne s'est toutefois pas réalisée.

#### **E. 7.5**

En l'occurrence, comme répété, la parcelle no \*\*\*12 est née d'un remembrement dans le cadre duquel les anciennes parcelles dont elle est issue (les parcelles nos \*\*\*10 et \*\*\*15) ont été divisées et partiellement cédées par leurs propriétaires, respectivement leurs copropriétaires initiaux. Le procédé a par ailleurs donné lieu à la perception d'un droit d'enregistrement, procédure lors de laquelle la valeur desdites parcelles, qui avaient fait l'objet d'aliénations partielles, a alors été estimée à 499 fr./m<sup>2</sup>, respectivement à 16'889'000 fr. Le bordereau de taxation de ces droits d'enregistrement du 16 décembre 2010 n'a ensuite

pas été contesté. Il n'est dès lors pas insoutenable de considérer, en suivant une interprétation littérale de l'art. 52 al. 3 de la loi cantonale sur l'imposition des personnes physiques, comme l'a fait de l'instance cantonale, que ledit bordereau avait fixé une nouvelle valeur d'estimation pour les terrains qui étaient à l'origine de la nouvelle parcelle no \*\*\*12 et qu'il fallait donc se fonder de manière conséquente sur celui-ci au moment d'évaluer la valeur d'estimation de cette dernière. Quoi qu'en dise la recourante, il n'est pas arbitraire de privilégier un tel mode d'évaluation et de ne pas se fonder sur des anciennes valeurs fiscales de parcelles qui, depuis l'établissement de ces valeurs, ont fait l'objet d'aliénations et qui n'existaient plus en tant que telles à la fin de la période fiscale considérée. Il est vrai que le bordereau du 16 décembre 2010, dont il est question ici et auquel la Cour de justice a eu recours pour fixer la valeur d'estimation de la parcelle no \*\*\*12, a été établi dans le cadre d'une succession dont la recourante n'était pas héritière. Ce seul élément ne permet toutefois pas de conclure que l'estimation faite de la parcelle précitée serait arbitraire. En effet, les fils de la recourante, qui sont aussi les propriétaires des parcelles dont celle-ci est usufruitière, faisaient eux partie de l'hoirie en question. À cela s'ajoute que la recourante ne prétend pas qu'il lui était impossible de remettre en question l'estimation que le bordereau précité a opérée s'agissant de la valeur des parcelles nos \*\*\*10 et \*\*\*15, dès lors qu'il influencerait directement la valeur de la nouvelle parcelle no \*\*\*12 dont elle est usufruitière. Ledit bordereau se rapporte d'ailleurs à un acte notarié qu'elle a accepté dans la mesure où il a emporté un report de son droit d'usufruit sur cette dernière parcelle (cf. art. 105 al. 2 LTF). Elle n'allègue pas non plus qu'elle n'était pas en mesure de demander une nouvelle estimation de la parcelle no \*\*\*12 avant la fin de l'année fiscale 2010, ni qu'elle n'a pas pu contester la nouvelle estimation opérée par le bordereau précité dans le cadre de ses différents recours contre la taxation ICC 2010. On remarquera à cet égard que la Cour de justice a retenu, d'une manière qui lie la Cour de céans ( art. 105 al. 1 LTF ), que la valeur de 499 fr./m<sup>2</sup> pour l'ancienne parcelle no \*\*\*10 - qui n'était grevée par aucune servitude et était constituée d'un terrain à bâtir recouvert de prairies et de fruitiers - n'était pas spéculative et qu'une telle constatation n'est pas véritablement remise en cause par la recourante. Celle-ci se prévaut uniquement d'une expertise privée de 2001 évaluant différemment la valeur du terrain et tente de tirer profit du fait que l'Etat de Genève n'a finalement pas désiré acheter la parcelle no \*\*\*11, dont le prix vente envisagé de 499 fr/m<sup>2</sup> avait servi de base pour estimer la valeur vénale des parcelles nos \*\*\*10 et \*\*\*14. Ce faisant, elle ne fait que substituer sa propre évaluation de la valeur de son bien immobilier sans démontrer que l'estimation litigieuse serait arbitraire et ne correspondrait à aucune valeur vénale. Enfin, quoi qu'elle prétende, il va de soi, comme déjà évoqué ci-avant, qu'une augmentation de l'impôt sur la fortune, aussi importante soit-elle, n'est pas non plus arbitraire en soi, puisqu'elle est le résultat d'une réévaluation de biens immobiliers en vue d'une meilleure correspondance avec leur valeur vénale.

#### **E. 7.6**

Sur le vu de ce qui précède, le recours est également infondé dans la mesure où il conteste que la valeur d'estimation de la parcelle no \*\*\*12 pour l'ICC 2010.

#### **E. 8**

Partant, il y a lieu de rejeter le recours dans la mesure où il est recevable. Succombant, la recourante doit supporter un émolument judiciaire ( art. 66 al. 1 LTF ). Il ne sera pas alloué de dépens ( art. 68 al. 1 et 3 LTF ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.