

GE_GERICHTE ACST/42/2019 vom 20. Dezember 2019

GE Cour de justice, 2019-12-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ACST_42_2019

FR: GE_GERICHTE ACST/42/2019 du 20 décembre 2019

IT: GE_GERICHTE ACST/42/2019 del 20 dicembre 2019

Erwägungen

E. 5

mars 2018 consid. 1a ; ACST/13/2017 du 3 août 2017 consid. 2a et les références citées).

b. Interjeté dans le délai légal à compter de la promulgation de l'acte susmentionné, qui a eu lieu par arrêté du Conseil d'État du 30 janvier 2019, publié dans la FAO du 1er février 2019, le recours est recevable sous cet angle (art. 62 al. 1 let. d et al. 3 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10), étant précisé que lorsque le dernier jour d'un tel délai tombe, comme en l'espèce, un dimanche, le délai expire le premier jour utile qui suit (art. 17 al. 3 LPA). 3) a. A qualité pour recourir toute personne touchée directement par une loi constitutionnelle, une loi, un règlement du Conseil d'État ou une décision et a un intérêt personnel digne de protection à ce que l'acte soit annulé ou modifié (art. 60 al. 1 let. b LPA). Il ressort de l'exposé des motifs relatif à la loi 11311 modifiant la LOJ que l'art. 60 al. 1 let. b LPA dans sa teneur actuelle, adoptée le 11 avril 2014 et entrée en vigueur le 14 juin 2014, formule de la même manière la qualité pour recourir contre un acte normatif et en matière de recours ordinaire. Cette disposition ouvre ainsi largement la qualité pour recourir, tout en évitant l'action populaire, dès lors que le recourant doit démontrer qu'il est susceptible de tomber sous le coup de la loi constitutionnelle, de la loi ou du règlement attaqué (ACST/2/2018 précité consid. 2a et les références citées).

b. En application de l'art. 111 al. 1 de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le droit cantonal ne peut pas définir la qualité de partie devant l'autorité qui précède immédiatement le Tribunal fédéral de manière plus restrictive que ne le fait l'art. 89 LTF. Aux termes de cette disposition, a qualité pour former un recours en matière de droit public quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité précédente ou a été privé de la possibilité de le faire (al. 1 let. a), est particulièrement atteint par la décision ou l'acte normatif attaqué (al. 1 let. b) et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (al. 1 let. c).

Lorsque le recours est dirigé contre un acte normatif, la qualité pour recourir est conçue de manière plus souple et il n'est pas exigé que le recourant soit particulièrement atteint par l'acte entrepris. Ainsi, toute personne dont les intérêts sont effectivement touchés par l'acte attaqué ou pourront l'être un jour a qualité

- 7/22 - A/861/2019 pour recourir ; une simple atteinte virtuelle suffit, à condition toutefois qu'il existe un minimum de vraisemblance que le recourant puisse un jour se voir appliquer les dispositions contestées (ATF 141 I 78 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_196/2017 du 22 novembre 2017 consid. 2.1).

La qualité pour recourir suppose en outre un intérêt actuel à obtenir l'annulation de l'acte entrepris, cet intérêt devant exister tant au moment du dépôt du recours qu'au moment où

l'arrêt est rendu (ATF 142 I 135 consid. 1.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_437/2017 du 5 février 2018 consid. 1.4.2 et les références citées).

A qualité pour recourir, au sens de l'art. 88 de l'ancienne loi fédérale du 16 décembre 1943 d'organisation judiciaire, le particulier qui se plaint d'une inégalité de traitement en faisant valoir qu'un acte de portée générale privilégie des tiers d'une manière qui ne se justifie pas objectivement ; il suffit pour cela qu'il se trouve dans une situation comparable à celle des tiers en question et que l'avantage consenti à ces derniers apparaisse en même temps comme un désavantage pour lui-même (ATF 109 Ia 252 consid. 4c ; cf. aussi ATF 136 I 49 consid. 2.1 ; 131 I 198 consid. 2.6 ; 124 I 159 consid. 1e, in RDAF 1999 I 451).

c. En l'espèce, le recourant est propriétaire d'un appartement en propriété par étages, sis à B_____ (Genève), acquis en 2013. Par le renvoi des art. 1 et 2 LEFI à l'art. 50 de la loi cantonale du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques (LIPP - D 3 08), cette catégorie d'immeuble est visée par les dispositions attaquées (art. 50 let. e LIPP). Le recourant fait notamment valoir que les art. 1 et 2 LEFI consacrerait une inégalité de traitement entre anciens et nouveaux propriétaires d'immeubles en copropriété par étages. Dans la mesure où les situations des anciens et nouveaux propriétaires d'immeubles sont étroitement comparables, le recourant est autorisé à se plaindre de ce que les anciens propriétaires bénéficient d'un avantage injustifié constituant pour lui un désavantage. Il convient donc d'admettre qu'il est susceptible d'être touché par la loi attaquée, ce qui suffit pour admettre sa qualité pour recourir. 4)

L'intimé estime que le recours n'est pas suffisamment motivé et serait irrecevable au regard de l'art. 65 al. 3 LPA.

a. En cas de recours contre une loi constitutionnelle, une loi ou un règlement du Conseil d'État, les griefs doivent être valablement soulevés au regard des exigences de motivation figurant à l'art. 65 al. 3 LPA, qui prévoit, dans ce cas, que l'acte de recours doit contenir un exposé détaillé des griefs du recourant. Selon l'exposé des motifs relatif à la loi 11311 précitée, en matière de recours en contrôle abstrait de normes, il est nécessaire de se montrer plus exigeant que dans le cadre d'un recours ordinaire. Le recourant ne peut se contenter de réclamer l'annulation d'une loi ou d'un règlement au motif que son contenu lui déplaît, mais, au contraire, doit être acheminé à présenter un exposé détaillé de ses griefs

- 8/22 - A/861/2019 (ACST/20/2017 du 30 octobre 2017 consid. 3 ; ACST/10/2017 du 30 juin 2017 consid. 4 ; ACST/12/2016 du 10 novembre 2016 consid. 2 et les références citées ; MGC [En ligne] Annexes : objets nouveaux de la session II des 28 et 29 novembre 2013, p. 15). La chambre constitutionnelle n'en a pas moins la compétence d'appliquer le droit d'office, sans être liée par les motifs invoqués par les parties (art. 69 al. 1 2ème phr. LPA), à la condition toutefois que le recours, voire le grief invoqué, soit recevable.

L'exigence de motivation des recours en contrôle abstrait des normes ne saurait être interprétée aussi rigoureusement que ne l'est le principe d'allégation (Rügeprinzip) devant le Tribunal fédéral pour les griefs de violation des droits fondamentaux et des dispositions de droit cantonal et intercantonal (art. 106 al. 2 LTF ; Johanna DORMANN, in NIGGLI/UEBERSAX/WIPRÄCHTIGER [éd.], Bundesgerichtsgesetz, 3e éd., 2018 n. 1 ss ad art. 106 LTF ; Bernard CORBOZ et al. [éd.], Commentaire de la LTF, 2ème éd. 2014, n. 32 ss ad art. 106 LTF). D'une part, la chambre constitutionnelle statue en première instance (cf. a contrario ATF 140 III 86 consid. 2, où le Tribunal fédéral précise, en lien avec les exigences ordinaires de motivation, qu'il « n'examine pas, comme le ferait une autorité de

première instance, toutes les questions juridiques qui pourraient se poser, mais uniquement celles qui sont soulevées devant lui ». D'autre part, le constituant a explicitement souhaité que la Cour constitutionnelle soit plus accessible aux citoyens et administrés que ne peut l'être l'instance judiciaire suprême de la Suisse (BOACG tome XVII, p. 8930, tome XXII, p. 11308 s, p. 11311-11312, p. 11315, p. 13240 - 13241, p. 13248 ; Arun BOLKENSTEYN, *Le contrôle des normes, spécialement par les cours constitutionnelles cantonales*, 2014, p. 291 ss ; Michel HOTTELIER / Thierry TANQUEREL, *La Constitution genevoise du 14 octobre 2012*, SJ 2014 II 341 ss, 378 ss). Au demeurant, la LPA ne prévoit pas la sanction d'une motivation insuffisante, en particulier l'irrecevabilité du recours ou du grief (ACST/12/2016 précité, consid. 2 ; ACST/1/2015 du 23 janvier 2015 consid. 4b).

b. En l'espèce, la motivation du recours est certes brève, mais suffisante. Il ressort clairement de l'écriture du 4 mars 2019, complétée par la réplique du 21 mai 2019, que le recourant invoque, jurisprudence à l'appui, une violation des art. 14 al. 1 et 17 al. 1 LHID en raison de la sous-évaluation de la valeur des immeubles et de l'absence de réexamen de leur valeur durant une période jugée trop longue. Il se plaint également d'une inégalité de traitement entre anciens et nouveaux propriétaires, en ce sens que les nouveaux propriétaires sont imposés à la valeur vénale, voire à une valeur proche de celle-ci, alors que les anciens propriétaires bénéficient d'une estimation plus avantageuse. En cela, le recours satisfait aux réquisits de l'art. 65 al. 3 LPA, étant précisé que la question de la pertinence des griefs invoqués sera analysée lors de l'examen du fond du litige.

Il s'ensuit que le recours est également recevable sous cet angle.

- 9/22 - A/861/2019 5)

L'intimé conteste enfin la recevabilité des conclusions du recourant.

a. Le recours en contrôle abstrait des normes a en règle générale un caractère cassatoire (ACST/14/2018 du 28 juin 2018 consid. 10 ; ACST/6/2017 du 19 mai 2017 consid. 2b ; ACST/19/2015 du 15 octobre 2015 consid. 1e ; ACST/17/2015 du 2 septembre 2015 consid. 26b ; ACST/12/2015 du 15 juin 2015 consid. 4c ; BOLKENSTEYN, op. cit., p. 337 s. ; AUER / MALINVERNI / HOTTELIER, op. cit., vol. I, n. 2301 s.). La loi de mise en œuvre de l'art. 124 Cst-GE prévoyant la Cour constitutionnelle n'a certes pas modulé, pour le cas du recours en contrôle abstrait des normes, la portée de l'art. 69 al. 3 phr. 1 LPA conférant aux juridictions administratives le pouvoir de réformer (et pas seulement d'annuler) les « décisions » attaquées devant elles en cas d'admission du recours, mais il est dans l'ordre institutionnel des choses que le juge constitutionnel ne se substitue en principe pas aux organes normatifs, se contentant d'annuler les normes jugées inconstitutionnelles (ACST/13/2017 précité consid. 27a).

Selon un principe général de procédure, les conclusions en constatation de droit ne sont recevables que lorsque des conclusions condamnatoires ou formatrices sont exclues. Sauf situations particulières, les conclusions constatatoires ont donc un caractère subsidiaire (ATF 141 II 113 consid. 1.7 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_988/2017 du 19 septembre 2018 consid. 1.2 ; 2C_543/2017 du 1er février 2018 consid. 1.3 et 2C_1060/2016 du 13 juin 2017 consid. 1.2).

b. En tant qu'elle excède le cadre du pouvoir de décision de la chambre constitutionnelle, la conclusion visant à ce que cette dernière ordonne au Conseil d'État de déterminer la valeur fiscale des immeubles en majorant les valeurs fiscales actuelles de 20 % jusqu'à nouvelle

estimation par la commission d'experts est irrecevable.

Contrairement à ce que prétend l'intimé, l'irrecevabilité de cette conclusion n'a pas pour effet de rendre le recours irrecevable. Il est vrai que, comme le relève le précité, l'annulation pure et simple des art. 1 et 2 LEFI aurait pour effet de faire revivre une réglementation encore moins favorable au recourant, voire de créer un vide juridique dont la conséquence serait l'absence de majoration des valeurs fiscales. Or, comme il sera exposé ci-après, une telle conséquence n'entraîne pas l'irrecevabilité du recours, mais peut, tout au plus, amener le juge constitutionnel à rendre une décision incitative (cf. infra consid. 10). Au demeurant, le recourant a formulé une conclusion constatatoire qui, en dépit de son caractère subsidiaire, est en l'occurrence recevable (cf. *ibid*).

Ainsi, en tant que le recourant a pris une conclusion en annulation des art. 1 et 2 LEFI et une conclusion en constatation de violation au droit supérieur de ces

- 10/22 - A/861/2019 dispositions, la chambre constitutionnelle entrera en matière sur le recours, dans la mesure de sa recevabilité. 6)

Lorsqu'elle se prononce dans le cadre d'un contrôle abstrait des normes, la chambre constitutionnelle s'impose une certaine retenue, de façon cependant moins marquée que celle dont le Tribunal fédéral fait montre pour des motifs liés au fédéralisme (ATF 143 I 1 consid. 2.3 ; ATF 140 I 2 consid. 4 ; 138 I 321 consid. 2 ; 137 I 77 consid. 2 ; 136 I 316 consid. 2.2.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_752/2018 du 29 août 2019 consid. 2 ; 1C_443/2017 du 29 août 2018 consid. 3 ; 2C_380/2016 du 1er novembre 2017 consid. 2 non publié in ATF 143 II 598 ; ACST/23/2017 du 11 décembre 2017 consid. 6b ; Florence AUBRY GIRARDIN, Cours constitutionnelles cantonales et Tribunal fédéral : apports mutuels d'un double contrôle de la constitutionnalité, RJJ, cahier spécial [Symposium 2017], p. 5 ss, 18 ss ; Bernard CORBOZ, in Bernard CORBOZ et al. [éd.], op. cit., n. 34 ad art. 95 LTF, n. 40 ad art. 106 LTF ; Yves DONZALLAZ, Loi sur le Tribunal fédéral, Commentaire, 2008, n. 3525 ss). Elle n'annule les dispositions attaquées que si elles ne se prêtent pas à une interprétation conforme au droit ou si, en raison des circonstances, leur teneur fait craindre avec une certaine vraisemblance qu'elles soient interprétées ou appliquées de façon contraire au droit supérieur. Pour en juger, elle tient compte notamment de la portée de l'atteinte aux droits en cause, de la possibilité d'obtenir ultérieurement, par un contrôle concret de la norme, une protection juridique suffisante et des circonstances dans lesquelles ladite norme serait appliquée. Le juge constitutionnel doit prendre en compte dans son analyse la vraisemblance d'une application conforme – ou non – au droit supérieur. Les explications de l'autorité sur la manière dont elle applique ou envisage d'appliquer la disposition mise en cause doivent également être prises en considération. Si une réglementation de portée générale apparaît comme défendable au regard du droit supérieur dans des situations normales, telles que le législateur pouvait les prévoir, l'éventualité que, dans certains cas, elle puisse se révéler inconstitutionnelle ne saurait en principe justifier une intervention du juge au stade du contrôle abstrait (ATF 145 I 73 consid. 2 ; 140 I 2 consid. 4 ; 137 I 131 consid. 2 ; 135 II 243 consid. 2 ; ACST/5/2019 du 27 février 2019 consid. 5b ; ACST/28/2018 du 12 décembre 2018 consid. 4b ; ACST/19/2018 du 15 août 2018 consid. 2b ; ACST/2/2018 du 5 mars 2018 consid. 8b ; ACST/23/2017 du 11 décembre 2017 consid. 6b). 7)

Dans un premier grief, le recourant invoque la non-conformité des art. 1 et 2 LEFI avec les art. 14 al. 1 et 17 al. 1 LHID.

a. Selon l'art. 2 al. 1 let. a LHID, les cantons prélèvent un impôt sur la fortune des personnes physiques. L'impôt sur la fortune des personnes physiques a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 13 al. 1 LHID). Celle-ci se détermine selon les règles d'évaluation prévues à l'art. 14 LHID, d'après son état à la fin de

- 11/22 - A/861/2019 la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 17 al. LHID). Selon l'art. 14 LHID, la fortune est estimée à la valeur vénale. Toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée (al. 1). Les immeubles affectés à l'agriculture ou à la sylviculture sont estimés à leur valeur de rendement. Le droit cantonal peut prévoir que la valeur vénale doit être prise en compte lors de l'estimation ou que la différence entre la valeur vénale et la valeur de rendement fait l'objet d'une imposition complémentaire si l'immeuble est aliéné ou n'est plus affecté à l'agriculture ou à la sylviculture. L'imposition complémentaire ne peut excéder une durée de vingt ans (al. 2).

La jurisprudence a précisé que la LHID 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 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 applicable que pour apprécier, compte tenu du caractère potestatif de l'art. 14 al. 1, 2e phr. LHID, dans quelle mesure le rendement doit être pris en considération dans l'estimation (ATF 134 II 207 consid. 3.6 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_328/2019 du 16 septembre 2019 consid. 4.3). 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 de la valeur vénale des immeubles. Il ne serait pas compatible avec le principe de l'art. 14 al. 1 LHID de limiter à un pourcentage déterminé de la valeur fiscale (estimée) la valeur déterminante pour l'impôt sur la fortune des biens immobiliers ou d'octroyer un abattement général sur la valeur vénale fondé, par exemple, uniquement sur des considérations de politique d'encouragement à l'accession à la propriété immobilière (cf. ATF 134 II 207 consid. 3.6 ; 131 I 291 consid. 3.2.2, in RDAF 2005 II 275 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 4.1 ; Daniel DZAMKO-LOCHER / Hannes TEUSCHER, in ZWEIFEL/BEUSCH [éd.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3e éd. 2017, n. 29 ad art. 14 LHID). Ainsi, un certain schématisme est admis en la matière, pourvu que l'évaluation ne soit pas fondée sur le seul critère du rendement et qu'elle n'aboutisse pas à des résultats qui s'écartent par trop de la valeur vénale (ATF 131 I 291 consid. 3.2.2, in RDAF 2005 p. 275).

L'art 14 LHID ne concerne que l'harmonisation des impôts entre les cantons. Il fait, en effet, partie du chapitre 4 relatif à l'impôt sur la fortune et ne touche donc pas - en l'absence d'impôt fédéral direct sur la fortune - l'harmonisation verticale, soit celle entre les impôts directs de la Confédération,

- 12/22 - A/861/2019 des cantons et des communes. Les cantons ont, à cet égard, une certaine liberté d'appréciation, dans les limites toutefois des principes constitutionnels (ATF 128 I 240 consid. 3.1.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_38/2007 du

E. 9

juillet 2007 consid. 5.1 ; Markus REICH / Michael BEUSCH, in ZWEIFEL / BEUSCH, op. cit., n. 12 ad art. 1/2 LHID). Ainsi, une disposition cantonale, adoptée sur la base de l'art. 14 LHID, qui ne respecterait pas ces principes ne bénéficierait pas de l'immunité que l'art. 190 Cst. confère aux lois fédérales ou au droit international.

b. Le canton de Genève a concrétisé ces principes dans la LIPP. L'art. 49 LIPP 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 (al. 2), étant précisé que les immeubles situés dans le canton sont estimés d'après l'art. 50 de cette même loi, lequel pose des principes d'évaluation différents selon le type d'immeuble considéré. Ainsi, les autres immeubles, notamment les villas, parcs, jardins d'agrément, ainsi que les immeubles en copropriété par étages, 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).

L'art. 52 LIPP prévoit la procédure d'évaluation des biens immobiliers à taxer. Comme l'art. 7 de l'ancienne loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000, 3e partie, (aLIPP-III), il traite de la façon dont les immeubles doivent être estimés, posant des principes d'évaluation différents selon le type d'immeuble considéré (ATA/394/2008 du 29 juillet 2008). L'évaluation des immeubles locatifs est faite par le contribuable lui-même, dans sa déclaration d'impôt (art. 52 al. 1 LIPP ; ATA/661/2015 du 23 juin 2015). Celle des autres immeubles est faite par des commissions d'experts et vaut pour une période de dix ans appelée période décennale (art. 52 al. 2 LIPP). Cette règle de l'estimation décennale des immeubles n'est toutefois pas immuable, puisque le législateur a expressément prévu plusieurs situations dans lesquelles l'estimation fiscale du bien immobilier doit ou peut être revue. En effet, 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 (al. 3). D'après l'art. 9 al. 1 de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE ; RS-GE D 3 30), les droits proportionnels et progressifs sont calculés sur les sommes et valeurs indiquées dans les actes et opérations soumis à

- 13/22 - A/861/2019 l'enregistrement. Si le capital, la valeur ou le prix énoncé dans tout acte ou opération, soumis aux droits proportionnels ou progressifs, paraît inférieur au prix réel ou à la valeur vénale, le directeur de l'administration de l'enregistrement peut, dans le délai d'un an à compter du jour de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration d'opération, ordonner une estimation par expert (art. 10 al. 1 LDE). Pour le reste de la période décennale, l'adaptation de la valeur d'estimation est suspendue 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 (art. 52 al. 4 let. b LIPP).

c. 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, 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 plus courte 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 de cinq ans, soit jusqu'au 31 décembre 2012 (loi [100060] sur les estimations fiscales de certains immeubles du 30 novembre 2007). Il a opéré de manière similaire le 29 novembre 2012 et prorogé les valeurs fiscales des immeubles pour une nouvelle période de deux ans, soit jusqu'en 2014 (Rapport du Grand Conseil PL 11020-A du

E. 13

novembre 2012). Le 24 août 2014, il a à nouveau prorogé les valeurs fiscales des immeubles pour une période de quatre ans, soit jusqu'au 31 décembre 2018, sans majoration.

Dans un arrêt 2C_194/2018 du 1er octobre 2018, le Tribunal fédéral a retenu qu'il n'apparaissait pas que le système prévu par le droit cantonal pour évaluer les immeubles 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, depuis l'expertise générale des immeubles de 1964 jusqu'à l'entrée en vigueur de la LEFI du 24 août 2014, respectaient 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 pouvait, en principe, être établie conformément aux règles que le législateur avait édictées (consid. 5.3).

- 14/22 - A/861/2019

d. En l'occurrence, la LEFI impose une majoration de 7 % des valeurs fiscales des immeubles non locatifs acquis (aliénation, dévolution), estimés ou construits avant le 31 décembre 2008. Cela résulte de l'art. 4 LEFI, selon lequel la majoration ne s'applique pas aux valeurs fiscales actuelles estimées par expert à la valeur vénale après le 31 décembre 2008 (let. a), fixées selon le coût de la construction, pour les constructions faites après le 31 décembre 2008 (let. b), fixées en application de l'art. 52 al. 3 LIPP à la suite d'une aliénation ou d'une dévolution intervenues après le 31 décembre 2008 (let. c). La prorogation est valable pour une période de dix ans à compter du 1er janvier 2019, soit jusqu'au 31 décembre 2028. Compte tenu de l'importante marge de manœuvre qui revient aux cantons pour déterminer la méthode de calcul applicable pour évaluer les immeubles sis dans leur canton, il n'existe aucune raison de considérer que les art. 1 et 2 LEFI ne respecteraient pas le cadre défini largement par l'art. 14 al. 1 LHID, en lien avec l'art. 17 al. 1 LHID. Comme indiqué ci-avant, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de le rappeler dans un arrêt récent alors que le législateur genevois venait de proroger les estimations fiscales sans majoration depuis quatorze ans (du 31 décembre 2004 au 31 décembre 2018). A fortiori,

une nouvelle majoration de 7 % pendant une période de dix ans n'est pas contraire aux exigences posées par les art. 14 al. 1 et 17 al. 1 LHID. C'est le lieu de rappeler qu'il convient d'accepter un certain schématisme dans la façon d'imposer les contribuables et le juge constitutionnel doit faire preuve d'une certaine retenue. On ne voit en particulier pas, et le recourant ne fournit aucune argumentation précise à ce propos, en quoi une prorogation de dix ans, en lieu et place des quatre ans proposés par le projet de loi du Conseil d'État, serait contraire à l'art. 14 al. 1 LHID. À relever que le Conseil d'État a prévu de présenter prochainement un projet de ré-estimation des villas et des PPE afin qu'il entre en vigueur en 2021 (intervention de Madame Nathalie FONTANET, conseillère d'État, séance du Grand Conseil du 22 novembre 2018). Le Conseil d'État a par ailleurs précisé qu'il n'était pas nécessaire d'attendre l'expiration du délai de prorogation pour que le nouveau système d'estimation soit effectif (exposé des motifs du projet de loi 12403, p. 9). On ne peut dès lors pas exclure, malgré la suppression par le Grand Conseil de l'art. 7 al. 2 du projet de loi – selon lequel celle-ci devient caduque lors de l'entrée en vigueur d'une loi visant à une ré-estimation des villas et des immeubles en copropriété par étages conformément à la LHID –, que le délai de dix ans soit raccourci si le nouveau système d'estimation est mis en service avant l'expiration du délai. Il convient donc de retenir que les règles spécifiques prévues par les art. 1 et 2 LEFI pour évaluer les villas et les PPE respectent en principe le cadre défini par l'art. 14 al. 1 LHID, pour autant qu'elles soient conformes au principe de l'égalité de traitement, ce qu'il convient d'examiner ci-après. 8)

Le recourant se prévaut d'une violation de l'égalité de traitement au sens de l'art. 8 Cst. La loi avantagerait les propriétaires de biens immobiliers ayant acquis leurs biens de longue date au détriment des autres propriétaires de biens

- 15/22 - A/861/2019 immobiliers. Ces derniers sont imposés à la valeur vénale de leurs biens immobiliers alors que les propriétaires ayant acquis leurs biens de longue date bénéficient « d'une valeur d'imposition systématiquement et notablement inférieure à la valeur de marché actuelle ».

a. Selon l'art. 8 al. 1 Cst., tous les êtres humains sont égaux devant la loi. Un acte normatif viole le principe de l'égalité de traitement lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou qu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 143 I 361 consid. 5.1 ; 142 V 316 consid. 6.1.1 ; 141 I 153 consid. 5.1 ; 140 I 77 consid. 5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_827/2018 du 21 mars 2019 consid. 6.1). Il y a notamment inégalité de traitement lorsque l'État accorde un privilège ou une prestation à une personne, mais dénie ceux-ci à une autre personne qui se trouve dans une situation comparable (cf. s'agissant de l'usage accru du domaine public, ATF 140 I 201 consid. 6.5.1 p. 210 et les références citées). La question de savoir s'il existe un motif raisonnable pour une distinction peut recevoir des réponses différentes suivant les époques et les idées dominantes. Le législateur dispose d'un large pouvoir d'appréciation dans le cadre de ces principes (ATF 137 I 167 consid. 3.4).

En droit fiscal, le principe d'égalité consacré à l'art. 8 al. 1 Cst. est concrétisé par les principes de l'universalité, de l'égalité de l'imposition et de la capacité économique figurant à l'art. 127 al. 2 Cst. (ATF 137 I 145 consid. 2.1 ; 136 I 49 consid. 5.2 p. 60 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_586/2013 du 7 octobre 2014 consid. 4, in Archives 83, p. 304 ; 2C_77/2013 du 6 mai 2013 consid. 4.1, in StE 2013 B 44.12.3 Nr. 7). En vertu des principes

de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de faits différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée. Ainsi, d'après le principe de l'imposition selon la capacité contributive, tel qu'il est aussi nommé par la jurisprudence (Silvia Maria SENN, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen: unter besonderer Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips, thèse Zurich 1999, p. 149), chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 133 I 206 consid. 6.1 et 7.1 p. 215 ss ; 122 I 101 consid. 2 b/aa p. 103 s. ; 122 I 305 consid. 6a p. 313 s. ; 118 Ia 1 ; 114 Ia 321 consid. 3b p. 323).

On ne peut décider sur la base de critères formels si une loi fiscale satisfait aux exigences constitutionnelles précitées car cette question dépend de celle de

- 16/22 - A/861/2019 savoir si la loi est juste. La réponse à cette question évolue avec les circonstances politiques, sociales et économiques (ATF 140 II 157 consid. 7.2 et les références citées). Il convient à cet égard d'éviter la tendance naturelle à n'examiner le respect d'un principe constitutionnel qu'isolément sans prendre en considération la pluralité des principes exprimés par la Constitution, qui ne valent jamais sans exception et entrent parfois en contradiction les uns avec les autres. L'interprétation de la Constitution se doit de ménager et d'aménager ces principes en créant entre eux une concordance pratique (ATF 140 II 157 consid. 7.2 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_735/2017 du 6 février 2018 consid. 7.2).

C'est, du point de vue démocratique, au législateur fiscal (art. 127 al. 1 Cst.) qu'il appartient d'aménager le système fiscal, d'arbitrer les conflits de valeurs et de concrétiser les principes d'imposition de façon à conférer précision, prévisibilité et sécurité à la réglementation fiscale. Le législateur dispose à cet égard d'un pouvoir d'appréciation étendu (ATF 140 II 157 consid. 7.3 p. 161 s. et les références citées). Sous cet angle, la comparaison verticale, c'est-à-dire entre contribuables ayant une capacité économique différente est plus difficile à établir que ne l'est la comparaison horizontale, c'est-à-dire entre contribuables jouissant de la même capacité économique (ATF 140 II 157 consid. 7.3 p. 161 s. ; 112 Ia 240 consid. 4b p. 244). Néanmoins, dans les rapports horizontaux, le principe de l'imposition selon la capacité économique n'exige pas une imposition absolument identique, la comparaison étant également limitée dans ce cas. Dans l'examen de dispositions légales inévitablement imparfaites, le juge constitutionnel doit par conséquent faire preuve d'une certaine retenue sous peine de courir le danger de créer une nouvelle inégalité alors qu'il cherche à obtenir l'égalité entre deux catégories de contribuables. Il ne peut pas s'écarter à la légère des règles légales édictées par le législateur (ATF 140 II 157 consid. 7.3 ; 132 I 157 consid. 4.1 et 4.2 ; 128 I 240 consid. 2.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_735/2017 précité, consid. 7.3).

b. Dans un ATF 131 I 291 (in RDAF 2005 II 275), le Tribunal fédéral a retenu que la méthode d'évaluation adoptée par le canton de Schwyz, dont la réglementation instituait plusieurs paliers d'augmentation de 20 %, 40 % et 80 % pour les immeubles qui n'avaient pas été ré-estimés depuis un certain temps, n'était certes pas parfaite, mais néanmoins admissible. Elle permettait en effet d'assurer, à tout le moins, que les grandes disparités soient éliminées. La grande fourchette des taux d'adaptation était destinée à supprimer les inégalités qui existaient parmi les anciennes évaluations en fonction du moment où elles avaient eu lieu.

Dans un arrêt plus ancien, publié aux ATF 124 I 159 (in RDAF 1999 I 451), le Tribunal fédéral a considéré que la loi tessinoise sur l'estimation officielle de la fortune immobilière, selon laquelle, pour toutes ses utilisations, la valeur

- 17/22 - A/861/2019 d'estimation officielle des immeubles sis dans le canton du Tessin était prise en considération dans la proportion de 70 %, portait atteinte à l'égalité de traitement qui devait prévaloir en matière fiscale entre les propriétaires de biens mobiliers et les propriétaires de biens immobiliers. Dans cette affaire, le législateur avait entendu éviter une augmentation substantielle de la charge fiscale de certains propriétaires d'immeubles (qui faisaient l'objet d'estimations très anciennes). Le Tribunal fédéral a relevé que, s'agissant d'un impôt sur la fortune, toute la substance imposable devait en principe être estimée de manière réaliste et uniforme, de façon à éviter que la charge fiscale dépende du type de bien possédé. Le principe de l'égalité de traitement tendait donc à exclure, pour ce genre d'impôt, les estimations privilégiées pour certaines catégories de biens. Une estimation prudente, de même que l'écoulement du temps depuis la dernière estimation, pouvaient conduire dans la pratique à admettre des valeurs qui s'écartaient de celles effectivement consenties, pour des biens analogues, sur le marché privé ; si elles se maintenaient dans certaines limites, de telles différences pouvaient s'appuyer sur des motifs objectifs et être admissibles sous l'angle constitutionnel. En revanche, des estimations sciemment basses, destinées à obtenir une estimation nettement inférieure à la réalité, comme c'était le cas en l'espèce, n'étaient pas conformes au principe de l'égalité de traitement (consid. 2). 9.

En l'occurrence, le recourant dénonce une inégalité de traitement entre anciens et nouveaux propriétaires d'immeubles non locatifs. Il entend, en cela, s'en prendre à la comparaison horizontale, c'est-à-dire l'imposition, selon lui, différente des propriétaires ayant acquis leur bien immobilier depuis longtemps et dont la capacité contributive est semblable aux propriétaires ayant récemment acheté leur bien.

Ainsi que le relève à juste titre le recourant, un propriétaire ayant acquis son bien immobilier depuis longtemps qui dispose d'une capacité contributive semblable à un propriétaire ayant récemment acquis son bien ne sera pas imposé dans la même mesure. Dans le premier cas, le propriétaire sera imposé sur la base d'une estimation ancienne, cas échéant majorée, mais qui reste en général nettement en-deçà de la valeur du marché, d'autant plus compte tenu de l'abattement prévu par l'art. 50 let. e LIPP, alors que dans le deuxième cas, il sera imposé d'après une valeur qui se rapproche de la valeur vénale actuelle. Personne ne conteste qu'il existe un écart important entre la valeur des immeubles détenus de longue date et celle des immeubles acquis récemment. C'est précisément dans le but de corriger les estimations trop faibles des villas et PPE détenus de longue date que le Conseil d'État a proposé de majorer les valeurs fiscales des immeubles de 20 %. Cette proposition avait déjà été formulée par le Conseil d'État en 2012 (PL 11020), puis en 2014 par un groupe de députés (PL 11397). Dans l'exposé des motifs relatif à ce dernier projet, les députés avaient insisté sur le fait que les réévaluations forfaitaires des immeubles de 20 % n'avaient pas permis de suivre le prix du marché, et la non-réévaluation des dix dernières années avait encore

- 18/22 - A/861/2019 accentué le problème. Pour le même bien immobilier, il existait des écarts de valeurs allant dans des proportions de 1 à 5.

Le taux de 20 % proposé par le Conseil d'État dans ses projets de loi de 2012 et 2018 a été déterminé en fonction de l'évolution du marché des dix dernières années au regard des indices des prix de l'immobilier pour les villas et les PPE situés en région lémanique établis par Wuest & Partner, publiés par la Banque nationale suisse. Or, de 2008 à 2017, la variation des villas était de + 19,3 % et celle des PPE de + 25,9 %. Ainsi que le relève l'intimé, il s'agit d'une augmentation globale des prix du marché, étant précisé que l'indice des prix révèle l'existence d'une stagnation du marché immobilier depuis 2011, voire une tendance à la baisse (cf. annexe 4 de l'exposé des motifs relatif au PL 12403). On précisera néanmoins que les immeubles acquis depuis 2011 ne sont pas concernés par la législation litigieuse, dans la mesure où, comme déjà mentionné, la majoration ne s'applique qu'aux immeubles acquis, estimés ou construits avant le 31 décembre 2008 (cf. supra consid. 7d).

La majoration de 20 % n'avait certes pas pour but de garantir une imposition identique des anciens et nouveaux propriétaires d'immeubles non locatifs. Le Conseil d'État a d'ailleurs précisé lors des débats parlementaires que « l'augmentation de 20 % [n'allait] absolument pas rapprocher d'une valeur vénale les biens des personnes qui [étaient] propriétaires depuis des années, voire depuis trente, quarante ou cinquante ans [...]. L'augmentation concern[ait] les propriétaires qui ont acheté avant le 31 décembre 2008, soit lorsque les temps étaient autres ; la valeur vénale des biens immobiliers a depuis augmenté ». La majoration de 20 % visait ainsi uniquement à atténuer les inégalités de traitement entre anciens et nouveaux propriétaires de villas et de PPE, de même qu'entre anciens propriétaires de villas et de PPE et détenteurs de fortune mobilière, laquelle est estimée chaque année à la valeur vénale.

Or, baisser la majoration proposée par le Conseil d'État de 20 % à 7 % a pour effet de maintenir un écart nettement plus important entre la charge fiscale supportée par les anciens propriétaires et celle qui pèse sur les nouveaux propriétaires. La différence de charge fiscale entre les anciens et les nouveaux propriétaires est tellement nette qu'il n'est pas nécessaire de se fonder sur des chiffres plus précis, lesquels ne sauraient démentir la conclusion de la chambre constitutionnelle sur ce point (cf. ACST/6/2017 du 19 mai 2017 consid 14a). Or, un tel écart n'est justifié par aucun motif objectif. Il procède d'une intention claire du législateur de favoriser un groupe de contribuables au détriment d'un autre. Il ressort en effet des débats parlementaires que la majoration de 7 % a été adoptée à la suite d'un amendement dont le but était de favoriser les « personnes ayant acquis leur bien immobilier il y a plusieurs décennies et qui viv[aient] aujourd'hui avec des moyens modestes, pour ne pas dire limités ; des gens à la retraite » (séance du 22 novembre 2018). Les parlementaires étaient appelés à refuser « ce

- 19/22 - A/861/2019 matraquage de petits propriétaires », estimant que le projet de loi « assomm[ait] les petits propriétaires de villas qui dans bien des cas [avaient] hérité de ces biens de famille, ne viv[aient] qu'avec l'AVS et ne touch[aient] même pas l'aide complémentaire » (ibid). Il s'agit là d'un but sans composante fiscale, dans le contexte de 14 années sans majoration ayant eu pour effet d'accentuer la différence déjà existante, qui ne justifie pas de traiter différemment les anciens et nouveaux propriétaires de villas et de PPE disposant d'une capacité contributive semblable. Une telle préoccupation se retrouve d'ailleurs déjà dans le texte légal sous la forme d'une diminution de 4 % par année d'occupation continue par le même propriétaire, jusqu'à concurrence de 40 % (art. 50 let. e LIPP ; cf. aussi art. 52 al. 4 let. b LIPP). Les principes d'égalité de traitement et d'imposition selon la capacité contributive sont ainsi violés par la majoration de la valeur

fiscale actuelle et a fortiori pour les quelques dix prochaines années des immeubles à 7 % prévue à l'art. 2 LEFI.

À noter au demeurant que dans la mesure où l'inégalité de traitement n'est pas couverte par l'art. 14 al. 1 LHID – les cantons étant tenus de choisir une méthode de calcul de la valeur vénale des immeubles dans le respect des principes constitutionnels –, l'art. 2 LEFI ne bénéficie pas de l'immunité de l'art. 190 Cst. 10.

Il reste à déterminer quelles conséquences doivent être tirées de l'inconstitutionnalité constatée.

a. Comme mentionné ci-avant, le recours en contrôle abstrait des normes a en règle générale un caractère cassatoire (cf. supra consid. 5a). Dans certains cas, exceptionnels, plutôt que d'annuler une norme, le Tribunal fédéral se limite à en constater l'inconstitutionnalité, laissant ainsi subsister ladite norme et invitant implicitement le législateur à la modifier ; cette solution, qualifiée de décision incitative (« Appellentscheid »), est admise pour des motifs de proportionnalité et de sécurité du droit, notamment lorsque l'annulation de l'acte normatif inconstitutionnel aurait pour effet de faire revivre une réglementation encore moins conforme au droit supérieur ou créerait de nouvelles inégalités (ATF 131 I 377 consid. 4.4 ; 129 I 185 consid. 8 et 9 ; 124 I 193 consid. 5 ; 110 Ia 7 consid. 6 ; Gerold STEINMANN, in NIGGLI / UEBERSAX / WIPRÄCHTIGER [éd.], op. cit., n. 99 ad art. 82 ; AUER / MALINVERNI / HOTTELIER, op. cit., vol. I, n. 2307 s. ; Yves DONZALLAZ, op. cit., p. 1571 s., n. 4355 s. ; Andreas AUER, L'effet des décisions d'inconstitutionnalité du Tribunal fédéral, PJA 1992 559-566, p. 562 ss). Une telle décision a ainsi pour conséquence, d'une part, de maintenir un acte vicié, le cas échéant en déboutant un recourant qui obtient gain de cause, et, d'autre part, de légitimer les autorités (à continuer) à appliquer, au moins temporairement, une norme reconnue comme n'étant pas conforme à la Constitution jusqu'à ce que le législateur adopte une nouvelle réglementation (cf. AUER, op. cit., p. 564). Aussi une décision incitative ne peut-elle être admise

- 20/22 - A/861/2019 qu'exceptionnellement et pour de justes motifs (ATF 137 V 210 consid. 5 ; ATF 136 I 352 consid. 5.2 ; ATF 131 I 74 consid. 6.1 ; ATF 112 Ia 311 consid. 2c ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.96/1997 du 13 novembre 1997, in RDAF 1998 II 133 consid. 3b/aa p. 153s.).

Dans cet esprit, dans un cas où l'inconstitutionnalité d'une norme ne résiderait que dans la date fixée pour son entrée en vigueur, au regard du principe de la non-rétroactivité des normes, la chambre constitutionnelle l'a réformée, plutôt que de l'annuler, en en modifiant la date d'entrée en vigueur (ACST/13/2017 précité consid. 27b). Par ailleurs, la chambre constitutionnelle a renoncé à annuler une loi ratifiant le contrat de prestations de la Fondation des parkings pour les années 2017 et 2018, respectivement déjà écoulée et entamée, pour ne l'annuler qu'à compter du 1er janvier 2019, laissant ainsi le temps aux autorités compétentes d'adopter une solution (ACST/14/2018 du 28 juin 2018 consid. 10) b. En l'espèce, en tant qu'il fixe la majoration de la valeur fiscale des immeubles au 31 décembre 2018 à 7 %, l'art. 2 LEFI est inconstitutionnel car il ne respecte pas le principe de l'égalité de traitement et viole le principe de la capacité contributive. Toutefois, l'annulation pure et simple de cette disposition aurait pour effet soit de faire revivre une réglementation encore moins conforme au droit supérieur, soit de créer un vide juridique, compte tenu de la durée limitée de la prorogation instituée par la LEFI du 28 août 2014 jusqu'au 31 décembre 2018. Dans les deux cas, l'annulation de l'art. 2 LEFI créerait des inégalités encore plus

importantes. Il y a un intérêt fiscal certain à ce que la valeur fiscale des immeubles continue à être majorée. Il apparaît donc justifié de rendre une décision incitative dans le cas d'espèce. Le recourant a du reste formé une conclusion en ce sens. Le Grand Conseil devra rapidement modifier cette disposition afin de rendre l'art. 2 LEFI compatible avec le principe de l'égalité de traitement et de l'imposition selon la capacité contributive. Dans l'intervalle, il reste la possibilité de remédier à une situation contraire à la Constitution par la voie du contrôle concret de la norme.

Le recourant a demandé à l'autorité de céans de constater que l'art. 2 LEFI est contraire au droit supérieur, ce que fait l'autorité de céans. Le recours doit donc être partiellement admis.

Dans ces conditions, la chambre constitutionnelle, admettant le recours pour violation de l'égalité de traitement, se limitera à constater l'inconstitutionnalité de la loi attaquée, à charge pour le Grand Conseil d'adopter le plus rapidement possible une nouvelle loi cantonale. 11.

Vu l'issue donnée au recours, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 87 al. 1 LPA).

- 21/22 - A/861/2019

Le recourant obtenant partiellement gain de cause et y ayant conclu, une indemnité de procédure de CHF 1'500.- lui sera allouée, à la charge de l'État de Genève, pour les frais indispensables occasionnés par la procédure, y compris les honoraires d'un mandataire (art. 87 al. 2 LPA ; art. 6 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 – RFPA - E 5 10.03). * * * * *

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