

# **GE\_GERICHTE ATA/1410/2025 vom 16. Dezember 2025**

GE Cour de justice, 2025-12-16, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_1410\\_2025](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1410_2025)

FR: GE\_GERICHTE ATA/1410/2025 du 16 décembre 2025

IT: GE\_GERICHTE ATA/1410/2025 del 16 dicembre 2025

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

### **E. 2**

L'objet du litige consiste principalement à déterminer si le refus de l'AFC-GE d'exonérer la recourante de l'IIC – pour l'immeuble locatif du chemin des D \_\_\_\_\_ n° 5 \_\_\_\_\_ – est fondé.

#### **E. 2.1**

À teneur de l'art. 76 al. 1 let. a LCP, il est perçu un impôt annuel de 1‰ (IIC) sur la valeur de tous les immeubles situés dans le canton à l'exception des immeubles propriété du canton, des communes et de leurs établissements ; toutefois, les communes et les fondations de droit public doivent l'impôt sur les immeubles locatifs ou loués qu'elles possèdent.

#### **E. 2.2**

Dans l'ATA/1372/2018 du 18 décembre 2018, la chambre administrative a procédé à une interprétation de l'art. 76 al. 1 let. a LCP précité et a retenu que les communes ne pouvaient pas bénéficier d'une exonération de l'IIC sur les immeubles locatifs ou loués dont elles étaient propriétaires, quelle que fût leur affectation (consid. 4d et 5d). Elle s'est également indirectement prononcée sur le cas de l'exonération d'une fondation de droit public, en écartant le grief de violation de l'inégalité de traitement entre une commune et une fondation de droit public. Tout en relevant que la question de la conformité au droit de l'exonération d'une fondation pour l'IIC pouvait demeurer indécise, elle a indiqué que « le législateur a formulé l'art. 76 al. 1 let. a et let. b LCP après que l'AFC-GE l'avait interpellé sur sa réelle intention, l'amenant d'une part à préciser que l'IIC n'était pas perçu pour les institutions exonérées en raison d'un certain but (art. 76 al. 1 let. b) et, d'autre part, de préciser les choses non seulement pour les communes mais aussi, pour les fondations de droit public qui ont dès lors été distinguées des fondations de droit privé. Dans le contexte du dépôt et de l'adoption du PL 9'863, on ne peut que retenir que cet ajout est délibéré et que le législateur a ainsi voulu préciser que les fondations de droit

- 6/13 - A/2102/2024 public étaient assujetties à l'IIC. Il n'y a pas matière à interprétation de l'art. 76 al. 1 let. a LCP, qui, conformément au principe de la légalité – qui revêt une importance particulière en droit fiscal, où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) – définit dans une loi au sens formel le cercle des contribuables et les exceptions à

l'assujettissement (ATA/1640/2017 du 19 décembre 2017 consid. 5a) » (ATA/1372/2018 consid. 6a).

### **E. 2.3**

Depuis le 21 septembre 2024, la Fondation E\_\_\_\_\_, la Fondation F\_\_\_\_\_, la Fondation G\_\_\_\_\_, la Fondation H\_\_\_\_\_, ainsi que la Fondation I\_\_\_\_\_, déclarées d'utilité publique, bénéficient d'une exonération de l'IIC (art. 14A al. 4 LGL). Ainsi qu'il résulte du PL 13'246-A, p. 21, ayant débouché sur le nouvel art. 14A al. 4 LGL, les fondations susmentionnées assurent un contrôle pérenne des loyers des locataires ainsi que des taux d'occupation. De plus, elles n'exercent pas de but lucratif, mais plutôt des activités d'intérêt public. Leur situation est parfaitement transparente. En effet, celles-ci ont délivré une autorisation écrite au département des finances, des ressources humaines et des affaires extérieures (DF ou le département) afin de communiquer sur leur situation à la commission. Ainsi, en cas de questions, le département est libéré du secret fiscal à cet égard. Les fondations des communes, dès lors que la réglementation varie d'une commune à l'autre sur leur régime, peuvent avoir des logements affectés à un but social, mais aussi des logements liés à la rémunération de la location, ce qui peut être considéré comme un placement financier. À cet égard, les statuts de la recourante (statuts de la Fondation A\_\_\_\_\_, PA 578.01) prévoient à leur art. 2 al. 1 que son but est d'aider à mettre à la disposition de la population, en priorité de B\_\_\_\_\_, des logements de qualité à loyer raisonnable, notamment mais pas obligatoirement au bénéfice de la législation cantonale et fédérale en matière de logements à but social, ainsi que des locaux professionnels, commerciaux, artisanaux et d'intérêt général.

### **E. 2.4**

Selon la jurisprudence, le principe de la légalité de l'activité administrative prévaut en principe sur celui de l'égalité de traitement. En conséquence, le justiciable ne peut généralement pas se prétendre victime d'une inégalité devant la loi lorsque celle-ci est correctement appliquée à son cas, alors qu'elle aurait été faussement, voire pas appliquée du tout, dans d'autres cas. Cela présuppose cependant, de la part de l'autorité dont la décision est attaquée, la volonté d'appliquer correctement à l'avenir les dispositions légales en question. Le citoyen ne peut prétendre à l'égalité dans l'illégalité que s'il y a lieu de prévoir que l'administration persévérera dans l'inobservation de la loi (ATF 146 I 105 consid. 5.3.1; 139 II 49 consid. 7.1) ; en principe, si l'autorité ne s'exprime pas sur ses intentions futures, le Tribunal fédéral présume qu'elle se conformera à la loi à l'avenir (ATF 146 I 105 consid. 5.3.1). Il est également nécessaire que l'autorité n'ait pas respecté la loi selon une pratique constante, et non pas dans un ou quelques cas isolés (ATF 146 I 105 consid. 5.3.1), et, enfin, qu'aucun intérêt public ou privé

- 7/13 - A/2102/2024 prépondérant n'impose de donner la préférence au respect de la légalité (ATF 139 II 49 consid. 7.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_339/2020 du 5 janvier 2021 consid. 8.4).

### **E. 2.5**

La question de l'exonération des impôts directs est régie, en matière d'IFD, à l'art. 56 LIFD et, en matière d'ICC, aux art. 9 LIPM et 23 LHID. Selon l'art. 56 LIFD, sont exonérés de l'IFD : a) la Confédération et ses établissements ; b) les cantons et leurs établissements ; c) les communes, les paroisses et les autres collectivités territoriales des cantons, ainsi que leurs établissements ; g) les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou

d'utilité publique, sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts. Les entités précitées, énumérées à l'art. 56 LIFD, sont également exonérées de l'ICC en vertu des art. 9 al. 1 LIPM et 23 al. 1 LHID, avec la précision que celles figurant aux let. g et i de l'art. 56 LIFD sont mentionnées aux let. f et h des art. 9 al. 1 LIPM et 23 al. 1 LHID. De plus, l'art. 9 al. 1 let. c LIPM vise les communes « genevoises » pour les biens et établissements qui en dépendent et qui sont affectés à des buts d'utilité publique ou d'intérêt général. Lorsque l'exonération est exclue au sens des let. a à c de l'art. 56 LIFD, se pose la question de celle fondée sur la let. g de cette norme qui vise les « personnes morales » poursuivant des buts de service public ou d'utilité publique (ATA/1108/2024 du 24 septembre 2024 consid. 3.3 et arrêt du Tribunal fédéral 9C\_617/2024 du 27 août 2025 consid. 7.2.2, confirmant l'arrêt précité sur ce point, les critères développés pour déterminer si une personne morale est d'utilité publique ayant été développés en lien avec des personnes morales de droit privé). Cette approche vaut également pour l'ICC compte tenu de la réglementation similaire (art. 23 al. 1 let. f LHID ; art. 9 al. 1 let. f LIPM). Le 8 juillet 1994, l'AFC-CH a établi la circulaire n° 12 relative à l'exonération de l'IFD pour les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique (art. 56 let. g LIFD). Cette circulaire ne lie pas l'autorité judiciaire, mais celle-ci peut s'en inspirer et la prendre en considération en vue d'assurer une application uniforme de la loi envers chaque administré (ATF 141 II 338 consid. 6.1 ; 133 II 305 consid. 8.1). Pour bénéficier de l'exonération au sens de l'art. 56 let. g LIFD (ou, en l'occurrence, 9 al. 1 let. f LIPM), il faut remplir les quatre conditions générales, cumulatives, suivantes : 1) être une personne morale ; 2) l'exclusivité de l'utilisation des fonds aux buts précités (service public ou utilité publique) ; 3) l'irrévocabilité de l'affectation des fonds à ces buts ; 4) l'activité effective quant à la réalisation de ces buts (circulaire n° 12, ch. 2 ; Marco GRETER/Alexander GRETER, Kommentar StHG, n. 24 ad art. 23 LHID). Selon la jurisprudence fédérale, cette activité doit être menée par l'institution concernée conformément à ses statuts (ATF 131 II 1 consid. 3.3 ; 127 II 113 consid. 6b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_740/2018 du 18 juin 2019 consid. 5.3). L'irrévocabilité de l'affectation des fonds aux buts précités doit être assurée par les statuts, y compris

- 8/13 - A/2102/2024 en cas de dissolution de la personne morale (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_143/2013 du 16 août 2013 consid. 4.2).

## **E. 2.6**

En l'espèce, il n'est pas contestable qu'à rigueur du texte de l'art. 76 LCP, l'IIC est en principe dû par les communes et les fondations de droit public sur leurs immeubles locatifs ou loués dont elles sont propriétaires, ce qui a encore été confirmé par la chambre de céans dans l'ATA/1372/2018 précité. De plus, le PL 12'979, qui prévoyait de modifier l'art. 76 al. 1 let. a LCP en ce sens que les communes et les fondations de droit public ne devaient pas payer l'IIC sur leurs immeubles locatifs ou loués majoritairement affectés au logement social, a définitivement été rejeté par le Grand Conseil, confirmant la volonté du législateur cantonal de ne pas accorder d'exonération de l'IIC. Il ressort en outre clairement du rapport de la commission sur le PL 13'246 que le législateur a estimé que la situation des fondations communales n'était pas identique à celle des cinq fondations immobilières cantonales de droit public bénéficiant d'une exonération expresse de l'IIC en vertu de l'art. 14A al. 4 LGL. Il ne saurait ainsi être question d'une éventuelle inégalité de traitement, qui n'est du reste pas alléguée en l'espèce. L'argument de la recourante, selon lequel elle aurait pu être exonérée sur la base de l'art. 9 al. 1 let. f ou g LIPM, ne saurait pas non plus

prosperer. La recourante n'a pas de but cultuel et ne peut dès lors aucunement se voir exonérer sur la base de la let. g de l'art. 9 al. 1 LIPM. Quant à la let. f de cette disposition, elle vise les personnes morales de service public ou de pure utilité publique. Or, conformément à la jurisprudence citée ci-dessus, une personne morale qui peut déjà bénéficier d'une exonération sur la base des let. a à c n'est pas concernée. De plus, il ne découle pas des statuts – et la recourante ne le prétend pas – que toutes les activités de la fondation soient de service public ou d'utilité publique, et encore moins l'irrévocabilité de l'affectation des fonds à ces buts. L'exonération de l'IIC a donc été refusée par l'intimée à juste titre.

### **E. 3**

À titre subsidiaire, la recourante demande que la valeur fiscale de l'immeuble soit réévaluée conformément à l'expertise privée qu'elle a fournie au cours de la procédure.

#### **E. 3.1**

L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 13 al. 1 LHID). La fortune est estimée à la valeur vénale. Toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée (art. 14 al. 1 LHID).

#### **E. 3.2**

L'art. 14 al. 1 LHID laisse une importante liberté aux cantons pour élaborer et mettre en œuvre leur réglementation, aussi bien quant au choix de la méthode de calcul applicable pour estimer la valeur vénale que pour déterminer, compte tenu du caractère potestatif de l'art. 14 al. 1, 2ème phrase LHID, dans quelle mesure le critère du rendement doit, le cas échéant, également être intégré dans l'estimation (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_953/2019 du 14 avril 2020 consid. 4.1). Un certain schématisme est admis en la matière, pourvu que l'évaluation ne soit pas fondée sur

- 9/13 - A/2102/2024 le seul critère du rendement et qu'elle n'aboutisse pas à des résultats qui s'écartent excessivement de la valeur vénale (ATF 134 II 207 consid. 3.6 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_874/2010 du 12 octobre 2011 consid. 3.1 ; ATA/1401/2021 du 21 décembre 2021 consid. 4a ; ATA/1728/2019 du 26 novembre 2019 consid. 3b). 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 pourcentage de la valeur vénale (ATF 134 II 207 consid. 3.6 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_194/2018 du 1er octobre 2018 consid. 5.1). La valeur vénale correspond à la valeur objective du marché d'un immeuble, à savoir la valeur qui serait vraisemblablement obtenue lors d'une aliénation dans les conditions usuelles des affaires (ATF 128 I 240 = RDAF 2003 II 219 ; 124 I 193 consid. 4b ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6ème éd., 2002, p. 235 ; Felix RICHNER/Walter FREI/Stefan KAUFMANN, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zurich 1999, n. 5 ad § 39). La valeur vénale au sens du droit fiscal ne correspond pas à une valeur que l'on peut déterminer exactement de manière mathématique mais, en règle générale, à une valeur d'estimation ou de comparaison. Dans la mesure où toute estimation, quelle que soit la méthode utilisée, aboutit à une certaine marge, variable, d'inexactitude, il est admissible de fixer la valeur déterminante pour l'impôt sur la fortune des immeubles sur la base d'estimations prudentes, schématiques, même si cela a pour conséquence que les valeurs ainsi déterminées divergent dans une certaine mesure des valeurs effectives du

marché (ATF 128 I 240 consid. 3.2.2 ; ATA/1401/2021 précité consid. 4b ; ATA/394/2008 du 29 juillet 2008 consid. 4b).

### **E. 3.3**

Dans le canton de Genève, la LIPP précise que l'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (art. 49 al. 1 LIPP). La fortune est estimée, en général, à la valeur vénale (art. 49 al. 2 LIPP), soit la valeur attribuée à un objet sur le marché des échanges économiques, lors d'un achat ou d'une vente dans des conditions normales ; lorsque la valeur vénale d'un élément de fortune est donnée par le résultat d'une transaction ayant eu lieu sur le marché libre, elle devient la valeur fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 4.4).

### **E. 3.4**

Les immeubles situés dans le canton sont estimés d'après l'art. 50 LIPP, qui pose des principes d'évaluation différents selon le type d'immeuble considéré (immeuble locatif [let. a] ; immeuble servant exclusivement et directement à l'exploitation d'un commerce [let. b] ; immeuble servant à l'exploitation agricole et sylvicole [let. c] ; autres immeubles [let. d] ; etc.). L'art. 50 LIPP établit les principes d'évaluation des immeubles situés dans le canton. La valeur des immeubles locatifs est calculée, en capitalisant l'état locatif annuel aux taux fixés chaque année par le Conseil d'État, sur proposition d'une

- 10/13 - A/2102/2024 commission d'experts, composée paritairement de représentants de l'administration fiscale et de personnes spécialement qualifiées en matière de propriétés immobilières et désignées par le département. L'état locatif annuel se détermine d'après les loyers obtenus des locaux loués et des loyers qui pourraient être obtenus de ceux susceptibles d'être loués, y compris ceux occupés par le propriétaire et sa famille (let. a). 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 (let. e). En application de ces dispositions, le Conseil d'État fixe chaque année, à l'art. 25 RIPP, le taux de capitalisation applicable sur la base des transactions constatées sur le marché immobilier entre le 1er janvier de l'année précédant l'année fiscale et le 30 juin de l'année fiscale. L'art. 25 al. 3 RIPP mentionne les taux de capitalisation applicables en distinguant les immeubles de logements (3.74% en 2021), les immeubles HBM, HLM, HCM et HM (5.35% en 2021), les immeubles commerciaux et autres immeubles locatifs situés dans les zones d'affectation du sol 1 et 2 (3.69% et 3.48% en 2021), et les immeubles commerciaux et autres immeubles locatifs situés dans les autres zones (3.96% en 2021). Les zones 1 et 2 comprennent les quartiers de la ville qui se trouvent dans les limites des anciennes fortifications ainsi que les quartiers édifiés sur le territoire des anciennes fortifications et des quartiers nettement urbains qui leur sont contigus (art. 19 al. 1 let. a et b de la loi d'application de la loi fédérale sur l'aménagement du territoire du 4 juin 1987 - LaLAT - L 1 30).

### **E. 3.5**

Le Tribunal fédéral a jugé que l'évaluation des immeubles locatifs sis dans le canton de Genève sur la base du critère de capitalisation de l'état locatif annuel au taux fixé par une

commission d'experts était conforme aux exigences posées par l'art. 14 LHID (ATF 134 II 2017 consid. 3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_194/2018 précité consid. 5.3 ; 2C\_442/2012 précité consid. 4.4 ; 2C\_316/2010 du 29 juillet 2010 et 2C\_820/2008 du 23 avril 2009). Il a considéré que la règle spécifique prévue par le droit genevois pour évaluer les immeubles locatifs s'insère dans le cadre défini largement par l'art. 14 al. 1 LHID : le principe de la capitalisation de l'état locatif inscrit à l'art. 50 let. a LIPP renvoie à la valeur de rendement, tandis que la prise en considération, pour déterminer le taux de capitalisation applicable, des transactions constatées sur le marché ou, pour les immeubles de logements, de l'âge de ces derniers (art. 50 let. a LIPP en lien avec l'art. 25 al. 1 et 3 RIPP), se réfère à des critères qui relèvent plus particulièrement de la valeur vénale (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_820/2008 précité consid. 3.3). Le taux de capitalisation des immeubles

- 11/13 - A/2102/2024 locatifs au sens de l'art. 50 let. a LIPP est ainsi calculé non pas de manière abstraite, mais en fonction des transactions réalisées durant une période donnée (ATF 134 II 207 consid. 3.8 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_442/2012 précité consid. 4.4 ; 2C\_316/2010 précité consid. 3.3 ; 2C\_820/2008 précité consid. 3.3 et 5.2).

### **E. 3.6**

La fixation schématique 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 cependant qu'une portée subsidiaire. Elles trouvent seulement application pour fixer la valeur vénale d'un immeuble qui n'a pas fait l'objet d'une vente récente. En effet, en raison du principe de droits fédéral et cantonal selon lequel la fortune est estimée à la valeur vénale soit la valeur attribuée à un objet sur le marché des échanges économiques, lors d'un achat ou d'une vente dans des conditions normales, lorsque la valeur vénale d'un élément de fortune est donnée par le résultat d'une transaction ayant eu lieu sur le marché libre, elle devient la valeur fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_442/2012 précité consid. 4.4 ; 2C\_316/2010 précité consid. 3.3 ; ATA/495/2024 du 16 avril 2024 consid. 3.5). En revanche, à la différence d'une vente effectivement réalisée, une expertise même effectuée par un cabinet de conseils immobiliers renommé ne peut aboutir qu'à une estimation, laquelle comporte inévitablement des éléments d'appréciation. Dans ces circonstances, lorsque le prix établi par l'expertise diverge de la valeur fiscale, on ne saurait en déduire d'emblée que cette dernière est arbitraire (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_442/2012 précité consid. 5.4 ; 2C\_820/2008 du 23 avril 2009 consid. 6.3 ; ATA/495/2024 précité consid. 3.5 in fine).

### **E. 3.7**

Dans un arrêt récent, la chambre de céans a considéré que la valeur vénale d'un immeuble locatif pouvait résulter d'une transaction intervenue sur le marché libre, à condition que celle-ci présente un lien de proximité temporelle suffisante avec la date fiscale de référence. En l'absence d'une telle transaction, l'immeuble locatif pouvait être estimé sur la base de la valeur de rendement, conformément à l'art. 50 let. a LIPP. En l'occurrence, la vente intervenue trois mois après la fin de l'année fiscale présentait une proximité temporelle suffisante avec cette dernière, et il n'y avait pas eu de fluctuations significatives de la valeur durant ces trois mois. L'immeuble devait dès lors être évalué à sa valeur vénale, qui correspondait au prix de vente (ATA/357/2025 du 1er avril 2025).

### **E. 3.8**

En l'espèce, l'évaluation de la valeur vénale par capitalisation de l'état locatif ne prête pas le flanc à la critique. Cette méthode a été considérée comme conforme au droit par la jurisprudence tant cantonale que fédérale. En outre, la valeur que la recourante entend faire valoir ne résulte pas d'une transaction récente, mais d'une expertise privée, qui correspond à un allégué de partie. Le grief subsidiaire de la recourante sera ainsi écarté. Mal fondé, le recours sera rejeté.

- 12/13 - A/2102/2024

#### **E. 4**

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante qui ne défend pas l'une de ses décisions (art. 87 al. 1 2e phr. LPA a contrario). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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