

GE_GERICHTE ATA/394/2008 vom 29. Juli 2008

GE Cour de justice, 2008-07-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_394_2008

FR: GE_GERICHTE ATA/394/2008 du 29 juillet 2008

IT: GE_GERICHTE ATA/394/2008 del 29 luglio 2008

Regeste

Résumé: Rappel des principes à prendre en considération pour l'estimation d'un bien immobilier sis hors canton dans le cadre de l'évaluation de la fortune immobilière des contribuables. En l'espèce, la méthode retenue par l'AFC (évaluation selon les critères de 7 LIPP-III) ne conduit pas à un cas de double imposition.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 -

- 5/11 - A/1664/2008 LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

E. 2

a. Selon l'article 2 alinéa 1 lettre a de la loi fédérale sur l'harmonisation fiscale des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), les cantons prélèvent entre autres un impôt sur la fortune des personnes physiques. Il s'agit d'un impôt qui frappe l'ensemble de la fortune nette du contribuable (art. 13 al. 1 LHID).

b. La fortune nette est constituée par la fortune brute (mobilière et immobilière) dont la valeur est estimée selon les règles de la LHID diminuée des dettes du contribuable (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd. 1998, Lausanne, p. 503).

c. La LHID n'est pas directement applicable et implique une législation cantonale d'exécution. A Genève, la réglementation relative à l'imposition sur la fortune est contenue dans la LIPP-III.

E. 3

a. Dès lors que les éléments de la fortune immobilière ne sont pas tous situés dans le canton du domicile fiscal principal mais également dans d'autres cantons, il y a création d'un domicile fiscal spécial dans chacun des autres cantons où ils sont imposés spécialement (D. DE VRIES MERLINGH, La double imposition intercantonale, Stämpfli, Berne, 2005, p. 68, p. 93 ou encore p. 111 ; H. HÖHN, P. MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, 4ème éd. Berne 2000, chap. 9 ad. no 4 p. 132).

b. En matière d'imposition de la fortune comme du revenu, la coexistence d'un for principal et de fors secondaires dans différents cantons implique la mise en œuvre de moyens et de méthodes destinés à éviter une double imposition. S'agissant des moyens, on recourt à des mécanismes de répartition intercantonale soit à une répartition de tous les éléments positifs

et négatifs du revenu et de la fortune (respectivement du capital et du bénéfice) entre les différents fors fiscaux (D. DE VRIES MERLINGH, op. cit. p. 129). Quant à la méthode, on applique celle de l'exemption inconditionnelle sous réserve de progression. Cette méthode permet de reconnaître le droit d'un des cantons concernés d'imposer de manière exclusive certains éléments tout en prenant en considération l'ensemble de ceux-ci pour calculer le taux global applicable dans chacun des cantons concernés. Les cantons non autorisés à taxer un élément d'après lesdites règles n'ont pas le droit de l'imposer, même si le canton habilité ne fait pas usage de sa compétence. (D. DE VRIES MERLINGH, op. cit. p. 38 ; H. HÖHN, P. MÄUSLI, op. cit. p. 31).

c. Les mécanismes de répartition intercantonale en matière d'imposition de la fortune conduit à répartir les dettes et autres déductions proportionnellement à la valeur attribuée aux actifs bruts localisés. La détermination de cette valeur, est

- 6/11 - A/1664/2008 donc un élément significatif du processus, d'où l'importance de la définition de la méthode à adopter pour cette évaluation.

E. 4

a. La législation fédérale pose les principes à respecter par les législations cantonales : selon l'article 14 LHID, la fortune doit être estimée à la valeur vénale, la valeur de rendement pouvant être prise en considération de manière appropriée. La LHID ne dit pas selon quelles règles la valeur vénale doit être déterminée et les cantons disposent d'une marge de manœuvre importante dans l'élaboration et l'application de leur réglementation, aussi bien pour le choix de la méthode à appliquer que pour la question de savoir si, et dans quelle mesure, la valeur de rendement doit être prise en considération dans l'estimation (Arrêts du Tribunal fédéral 128 I 240, consid. 3.1.1, p. 248 ; 2C.38/2007 du 9 juillet 2007, consid. 5.1).

b. La valeur vénale au sens du droit fiscal est une valeur qui devrait correspondre à la valeur objective d'un bien sur un marché considéré, à la valeur qui serait vraisemblablement obtenue lors d'une aliénation dans les conditions usuelles (ATF 128 I 240, consid. 3.1.2 p. 248, publié in RDAF 2003 II p. 219). Cette valeur 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 (ATF 128 I 240 consid. 3.2.1 p. 249). Dans la mesure où toute estimation, quelle que soit la méthode utilisée, aboutit à une certaine marge - variable - d'inexactitude, le Tribunal fédéral considère qu'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 p. 249 publié in RDAF 2003 II p. 219 ; 124 I 193 consid. 4 a p. 199 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral du 20 avril 2005, publié in RDAF 2005 II p. 289). Le Tribunal fédéral a toutefois récemment rappelé que la valeur à laquelle devait tendre l'évaluation restait la valeur vénale, même si la valeur de rendement pouvait être prise en considération. Il a indiqué que les cantons ne peuvent ainsi pas prévoir de règles d'évaluation tendant de manière générale à une sur ou une 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 pourcent de la valeur vénale (Arrêt du Tribunal fédéral C.648/2007 du 15 mai 2008 consid. 3.6 et la jurisprudence citée).

E. 5

a. Chaque canton est autorisé à estimer les actifs en appliquant les critères retenus par sa législation (X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, chapitre 21, no 8 p. 415). S'il jouit dans ce cadre d'une certaine marge de manœuvre, il se doit, dans sa législation d'exécution ou dans sa pratique, de respecter les principes constitutionnels que constituent l'égalité de traitement découlant de l'article 8 alinéa 1 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et

- 7/11 - A/1664/2008 l'interdiction de la double imposition intercantonale (art. 46 al. 2 Cst.). Dans ce cadre, la seule obligation de l'autorité cantonale est d'appliquer les mêmes règles et critères d'évaluation, que les actifs soient soumis à sa souveraineté ou à celles d'autres cantons (ATF 120 Ia 349, cité dans RDAF 1997 p. 237 in J.-B. PACHOUD, *De quelques arrêts récents du Tribunal fédéral relatifs à l'interdiction intercantonale* [art. 46 al. 2 Cst.]).

b. Ce principe est considéré comme respecté même s'il ne permet pas de garantir une déduction complète des dettes car les cantons participant à la répartition peuvent arriver à des résultats différents en partant des mêmes principes d'estimation. La doctrine relève que les valeurs vénales immobilières font souvent l'objet d'évaluations cantonales différentes ce qui peut conduire en définitive à ne pas prendre en considération la totalité du passif (J. B. PACHOUD, *op. cit.* p. 239 ; H. HÖHN, P. MÄUSLI, *op. cit.* chap. 19, ad. n° 18, p. 259 ; R. SENN, *Die Liegenschaften des Privatvermögens im interkantonalen und internationalen Steuerrecht* [aus schweizerischen Sicht], p. 60 ; ZUPPINGER, *Problem der Steuerauscheidung für Liegenschaften des Privatvermögens im interkantonalen Verhältnis bei der direkten Steuern vom Einkommen und Vermögen*, in *Festschrift für U. HÄFELIN zum 65. Geburtstag*, p. 416).

E. 6

a. Le principe général posé à l'article 14 alinéa 1 LHID (estimation de la fortune à la valeur vénale - valeur de rendement) a été repris dans la législation genevoise à l'article 4 alinéa 2 LIPP-III. La fortune mobilière ou immobilière est en règle générale estimée à la valeur vénale. L'article 7 LIPP-III traite de la façon dont les immeubles doivent être estimés dans la foulée de cette disposition, posant des principes d'évaluation différents selon le type d'immeuble considéré.

b. Pour les terrains improductifs ou à bâtir, l'article 7 lettre d LIPP-III précise que leur valeur fiscale doit être déterminée en tenant compte de différents critères, soit de leur situation, des servitudes ou des charges foncières les grevant, de prix d'achats récents ou d'attributions ensuite de successions ou donations, de prix obtenus pour d'autres terrains de même nature ou qui se trouvent dans des conditions analogues. Ces critères doivent tendre à déterminer une valeur vénale correspondant aux prix effectifs du marché, la loi précisant que cela devait se faire en retranchant toute plus-value liée à la spéculation.

E. 7

Les recourants considèrent que la valeur fiscale n'a pas à être déterminée en fonction des critères de l'article 7 LIPP-III, mais par application de la méthode des coefficients de conversion, à partir de l'estimation fiscale communiquée par la commune de Montana, soit CHF 121'812.-.

a. La méthode des coefficients de conversion date de l'époque de l'Arrêté fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct du 9 décembre 1949 (ci-après : AIFD). Sur la base

de l'article 31 alinéa 5 de ce texte, l'administration fiscale fédérale avait émis une circulaire à l'attention des cantons posant une série

- 8/11 - A/1664/2008 de critères communs d'évaluation des immeubles (Archiv für Steuerrecht no 55 p. 358) qui fut régulièrement réactualisée, la valeur originellement obtenue devant être multipliée par un coefficient arrêté par l'AFC selon le type d'objet immobilier et le canton de situation (Archiv für Steuerrecht no 57 page 548, no 59 pages 533 et 61 page 761). Après l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), le comité de la conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat a repris la tâche de réactualisation de ce type de circulaire pour faciliter l'évaluation des immeubles, dans le cadre des répartitions intercantionales (RDAF 1997 II page 259). La valeur des immeubles établie par application de cette méthode tient équitablement compte de leur valeur vénale et de leur valeur de rendement. Elle repose sur des coefficients de conversion, des estimations cantonales fondées sur des valeurs moyennes disséminées plus ou moins largement (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.66/1990 du 22 octobre 1990). En pratique, la valeur fiscale ou cadastrale retenue dans le canton de situation est multipliée par un coefficient de conversion donné. Dans le cas d'espèce, ce coefficient était, selon les recourants, de 215% en 2003.

b. Dans un arrêt du 22 octobre 1990 rendu avant l'entrée en vigueur de la LIDH et de la LIPP-III, le Tribunal fédéral a admis que l'AFC pouvait utiliser dans certains cas la méthode des coefficients de conversion pour déterminer la valeur d'immeubles situés hors canton. Elle n'a cependant pas reconnu le droit d'un contribuable à la voir appliquée pour une évaluation d'immeuble le concernant. Il a considéré qu'elle n'était pas globalement plus avantageuse pour tous les contribuables qui y sont soumis, pouvant dans certaines situations aboutir à des résultats divergents voire incohérents (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.66/1990 du 22 octobre 1990, consid. 2d). Le Tribunal fédéral a relevé que la valeur établie par recours à cette méthode tenait compte équitablement de leur valeur vénale et de leur valeur de rendement (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.66/1990 précité) mais cette cause concernait un appartement et non un terrain à bâtir.

c. Ces principes n'ont pas à être remis en question. En matière d'estimation d'immeubles situés hors canton, l'AFC doit appliquer à titre principal les critères d'évaluation de l'article 7 LIPP-III qui correspondent à ceux imposés par la LIDH. A titre subsidiaire, lorsqu'elle peine à établir une valeur fiscale intégrant des éléments tirés de la valeur de rendement, elle peut alors recourir à la méthode des coefficients de conversion.

Dans le cas d'espèce, on ne se trouve pas dans une telle situation. L'AFC a correctement appliqué la loi en retenant une valeur fiscale de CHF 1'164'000.- pour le terrain à bâtir des recourants. La valeur d'acquisition, récente puisque datant de l'exercice fiscal en cours, était l'un des critères utilisables pour ce type d'immeubles, selon l'article 7 lettre d LIPP-III. Les contribuables n'ont pas allégué que ce prix ne correspondait pas à celui du marché. Un tarif de CHF 840.- le m² est certes élevé mais n'est pas exagéré pour une région touristique comme celle de

- 9/11 - A/1664/2008 Montana. Appliquer la méthode préconisée par M. et Mme J_____ conduirait à un résultat incohérent. Il n'y a en effet aucune justification, au regard du critère légal de la valeur vénale que la loi demande de respecter, de ne retenir qu'une valeur fiscale de CHF 261'895.- (après application du coefficient de 215%) pour un bien immobilier qui vient d'être acquis à un prix de CHF 1'164'000.-.

E. 8

a. Pour les recourants, estimer l'immeuble selon les critères de l'article 7 lettre d LIPP-III et non selon la méthode qu'ils requièrent constitue un cas de double imposition intercantonale, interdit par l'article 127 alinéa 3 Cst. Plus précisément, la prise en compte de la valeur d'achat de la parcelle de Montana, beaucoup plus élevée que la valeur calculée selon la méthode des coefficients de conversion, aurait pour effet de répartir sur le canton du Valais les passifs et déductions de manière trop importante avec comme conséquence de ne pas permettre dans ce canton leur pleine prise en considération, avec pour effet une perte de déduction en fortune et en revenus.

b. La double imposition prohibée par la disposition constitutionnelle de l'article 127 alinéa 3 Cst. recouvre les notions suivantes :

- la double imposition effective, un seul et même contribuable étant tenu par deux ou plusieurs cantons de payer l'impôt sur le même objet fiscal pour une même période (D. DE VRIES MERLINGH, op. cit. p.18) ;

- la double imposition virtuelle, lorsqu'un canton, en violation des règles de conflits jurisprudentielles, prétend prélever un impôt dont la perception est de la compétence d'un autre canton, que ce dernier fasse ou non usage de sa prérogative (D. DE VRIES MERLINGH, op. cit. p.22) ;

- le traitement discriminatoire, l'assujettissement d'un contribuable à la souveraineté fiscale de plusieurs cantons, ne devant pas entraîner pour lui de désavantages particuliers non liés à la répartition intercantonale, n'étant pas admissible, dans ce cadre, qu'un canton impose davantage un contribuable pour tout ou partie des éléments imposables dans ce canton, au motif qu'il ne relève pas seulement de sa souveraineté mais de celle d'un autre canton.(ATF 104 Ia 256 consid. 4, p. 260, D. DE VRIES MERLINGH, op. cit. p. 24).

En l'espèce, les griefs des recourants sont infondés. La décision de taxation ne conduit pas à un cas de double imposition au sens de l'une ou l'autre des catégories précitées. En effet, n'ont pas été taxés à Genève des éléments soumis à la souveraineté fiscale valaisanne.

L'AFC était légitimée à estimer l'ensemble des biens de des contribuable, y compris ceux sis hors canton, selon ses propres règles et critères. Le fait que l'administration fiscale valaisanne puisse pratiquer d'autres règles d'évaluation ou de taxation n'est pas relevant. Si le résultat de l'estimation faite à Genève conduit à établir un bordereau prenant en compte un taux global de l'impôt sur le revenu ou la fortune plus important (art. 6 al.1 LIPP-I) ou ne

- 10/11 - A/1664/2008 permettant pas la prise en compte de la totalité des dettes ou d'autres facteurs de déduction, ce n'est que la conséquence de l'application ordinaire des règles d'évaluation et de taxations applicables, couplées à la logique des normes de répartitions intercantionales. Le dispositif légal imposé par la LIDH permet d'éviter une double taxation des actifs. Il ne garantit en revanche pas la prise en compte de l'intégralité des passifs et déductions rattachées (D. DE VRIES MERLINGH, op. cit. p. 133, 134 ; H. HÖHN, P. MÄUSLI, op. cit. p. 258).

E. 9

Le recours sera donc rejeté. Les recourants qui succombent seront condamnés, conjointement et solidairement, au paiement d'un émolument de CHF 1'000.- (art. 87 LPA). * * * * *

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