

GE_GERICHTE ATA/45/2018 vom 16. Januar 2018

GE Cour de justice, 2018-01-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_45_2018

FR: GE_GERICHTE ATA/45/2018 du 16 janvier 2018

IT: GE_GERICHTE ATA/45/2018 del 16 gennaio 2018

Regeste

Résumé: L'héritier acquière la propriété de la succession à compter de l'ouverture de celle-ci et doit, dès cet instant, l'ajouter à ses propres éléments imposables. La fortune grevée d'usufruit est imposable auprès de l'usufruitier. Par ailleurs, l'évaluation des immeubles autres que locatifs est faite par des commissions d'experts et vaut pour une période de dix ans (période décennale). Cette estimation peut être revue notamment lorsque, pendant cette période, un immeuble est aliéné à titre onéreux ou à titre gratuit, ou dévolu pour cause de mort. 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.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Le litige concerne l'ICC 2010 de Mme A_____ et porte, d'une part, sur l'estimation de la parcelle n° 14_____ sur laquelle celle-ci jouit d'un droit d'usufruit et, d'autre part, sur la période et l'objet de la suspension décennale d'adaptation de la valeur fiscale des biens en usufruit. 3)

L'AFC-GE et la contribuable contestent la valeur fiscale brute de la parcelle n° 14_____ retenue par le TAPI. Celle-là estime que la valeur de CHF 88'864.- attribuée à la parcelle n° 7_____ A ne se justifie pas. De son côté, la contribuable conteste la valeur de CHF 2'178'990.- donnée à la parcelle n° 8_____ B, étant rappelé que c'est la réunion de ces deux parcelles qui a abouti à la formation de la parcelle n° 14_____.

a. La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) désigne les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixe les principes selon lesquels la législation cantonale les établit (art. 1 al. 3 LHID). L'art. 2 al. 1 let. a LHID prévoit que les cantons doivent prélever notamment un impôt sur la fortune des personnes physiques, celle-ci étant en principe estimée à la valeur vénale (art. 14 al. 1 phr. 1 LHID).

b. Le principe général posé à l'art. 14 al. 1 LHID a été repris dans la législation genevoise. Sous l'empire de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (aLIPP-III), dont certaines dispositions ont été reprises par la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), entrée en vigueur le 1er janvier 2010 et applicable au cas d'espèce (art. 72 al. 1 LIPP), la fortune mobilière ou

- 10/16 - A/7/2015 immobilière était déjà en règle générale estimée à la valeur vénale. Par ailleurs, la fortune grevée d'usufruit est imposable auprès de l'usufruitier (art. 48 LIPP ; Thierry OBRIST, Introduction au droit fiscal suisse, 2015, p. 185 n. 218 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 201 n. 9). 4) a. L'art. 50 LIPP détermine les principes applicables à l'évaluation des immeubles situés dans le canton (ATA/742/2014 du 23 septembre 2014). 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'attribution 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 (let. d). 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 (let. e). 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 ; ATA/87/2014 du 12 février 2014).

b. Selon une jurisprudence constante de la chambre de céans, confirmée par le Tribunal fédéral, en matière d'estimation des immeubles, le contribuable n'a pas la faculté de substituer sa propre appréciation à celle de l'administration ou de la commission d'experts (arrêt du Tribunal fédéral 2C_734/2008 du 29 janvier 2009 consid. 4 ; ATA/960/2014 du 2 décembre 2014 ; ATA/413/2012 du 3 juillet 2012 ; ATA/422/2008 du 26 août 2008). S'il considère que la valeur de son bien immobilier a été mal estimée, il doit former une demande de nouvelle estimation. Il est tenu de motiver sa requête et d'indiquer en quoi consistent le ou les changements survenus dans la valeur de sa propriété. Une expertise ne peut être requise pour la première fois devant la juridiction de recours, car la demande en ce sens doit être présentée préalablement à l'administration. De plus, pour avoir une incidence sur l'impôt d'une année déterminée, la demande d'expertise doit avoir été formée avant la date déterminante pour la situation du contribuable et la fixation de la matière imposable, en l'occurrence le 31 décembre de ladite année (ATA/960/2014 précité ; ATA/422/2008 précité ; RDAF 2000 II p. 280).

c. En l'occurrence, la parcelle n° 7_____ A de 4'874 m² est issue de la division de la parcelle n° 7_____ de 4'992 m², elle-même issue de la division de la parcelle n° 1_____ de 10'005 m². La parcelle n° 8_____ B de 4'760 m² est issue de la parcelle n° 8_____ de 36'897 m², issue elle-même de la division de la parcelle n° 3_____ de 38'097 m². Le rapport G_____ du 10 octobre 2001 dont,

- 11/16 - A/7/2015 à teneur du dossier, la chambre de céans ignore quelle est la partie qui l'aurait requis, a estimé respectivement les parcelles nos 1_____ à CHF 1'845'244.15 et 3_____ à CHF 7'026'313.40. Le 20 novembre 2001, l'AFC-GE a fixé la valeur d'ensemble des parcelles nos 1_____, 2_____ et 3_____ à CHF 13'675'000.-. Le 21 octobre 2008, l'exécuteur testamentaire de la succession de feu M. A_____ a indiqué à l'AFC-GE avoir retenu pour les droits d'enregistrement de la parcelle n° 5_____ une valeur de CHF 3'466'985.- (CHF 4'764'960.- déduits d'un usufruit de CHF 1'297'975.- au profit de Mme A_____); de CHF 1'746'364.- (CHF 2'400'170.- moins un usufruit de CHF 653'806.- au

profit de Mme A _____) pour la parcelle n° 6 _____ ; et de CHF 1'720'400.- pour la parcelle n° 12 _____. Le 1er novembre 2010, l'AFC-GE a transmis aux héritiers de Mme F _____ son accord sur l'estimation de CHF 16'889'000.- de la parcelle n° 8 _____ et a proposé de retenir pour les parcelles nos 7 _____ et 13 _____ le prix de CHF 499.- par m2, en reprenant le prix qui avait été proposé lors des négociations entre l'État de Genève et les héritiers de Mme F _____ pour l'achat de la parcelle n° 10 _____. Sur cette base, elle a notifié, le 16 décembre 2010, aux héritiers précités un bordereau de droits d'enregistrement qui n'a pas été contesté.

Le droit d'usufruit de la contribuable porte, selon l'acte de partage des 18 et 19 décembre 2008, sur les parcelles nos 5 _____, 6 _____ et 7 _____ et par extension, à la suite de la division de cette dernière parcelle, à la parcelle n° 7 _____ A. Il porte également pour moitié sur la parcelle n° 8 _____, et donc sur la parcelle n° 8 _____ B issue de sa subdivision. Lors du partage de la succession de Mme F _____, les 9 novembre et 14 décembre 2010, la contribuable a consenti à ce que son droit d'usufruit porte uniquement sur la parcelle n° 14 _____, issue de la réunion entre les parcelles nos 8 _____ B et 7 _____ A. Ce droit d'usufruit a été inscrit au RF comme portant sur l'intégralité de la parcelle n° 14 _____.

La contribuable conteste la valeur de CHF 2'178'990.- retenue par le TAPI pour la parcelle n° 8 _____ B. Pour l'AFC-GE, c'est la valeur de CHF 88'864.- de la parcelle n° 7 _____ A qui est au centre de la divergence, l'autorité de taxation préconisant qu'elle soit estimée à CHF 499.- par m2 selon le prix accepté par les héritiers susmentionnés lors des négociations avec l'État de Genève, soit à une valeur fiscale brute de CHF 2'432'126.-, la contribuable retenant, subsidiairement à la valeur de CHF 88'864.-, le prix moyen de CHF 184.40 par m2 ressortant du rapport G _____, soit une estimation globale de CHF 898'766.-.

Pour le TAPI, aucun élément du dossier ne permet de retenir la valeur de CHF 2'432'126.- pour la parcelle n° 7 _____ A, fixée sur la base du prix de CHF 499.- par m2, alors qu'il retient comme admise celle de CHF 2'178'990.- de la parcelle n° 8 _____ B. Pourtant, il ressort du dossier que l'AFC-GE a proposé aux héritiers de Mme F _____ de retenir pour l'estimation de la

- 12/16 - A/7/2015 parcelle n° 7 _____ le prix de CHF 499.- par m2 et leur a, sur cette base, adressé un bordereau de droits d'enregistrement que ces derniers n'ont pas contesté. Ainsi, la valeur totale de la parcelle n° 7 _____ A, qui est une subdivision de la parcelle n° 7 _____, doit être fixée à CHF 499.- x 4'874 m2, soit à CHF 2'432'126.-, la contribuable ne pouvant pas, selon la jurisprudence susévoquée de la chambre de céans, substituer sa propre évaluation de CHF 848'766.- à la valeur de partage de succession retenue par l'administration notamment pour la perception des droits d'enregistrement, à moins de formuler une demande d'estimation dûment motivée, ce qui n'a pas été le cas en l'espèce, étant rappelé, pour le surplus, que le rapport G _____ sur lequel se base la contribuable est antérieur à l'estimation de l'autorité de taxation. Le fait que la vente de la parcelle n° 10 _____ ne se soit pas concrétisée n'est pas pertinent, dans la mesure où les terrains à bâtir sont estimés en tenant compte notamment de leur situation, des servitudes ou autres charges foncières les grevant. Or, il n'apparaît pas que le prix proposé de CHF 499.- le m2 pour la parcelle n° 7 _____ située en 5ème zone, qui, selon le dossier, n'est grevée par aucune servitude et est constituée d'un terrain à bâtir recouvert de prairies et de fruitiers, soit un prix spéculatif voire arbitraire. Il sera admis pour calculer la valeur vénale de la parcelle n° 7 _____ A.

Ainsi, en fixant la valeur fiscale brute de la parcelle n° 7 _____ A à CHF 88'864.-, le jugement du TAPI n'est pas conforme au droit. Par contre, la valeur de CHF 2'178'990.- de la parcelle n° 8 _____ B retenue par le TAPI sera confirmée, dans la mesure où elle représente la quote-part de la valeur de CHF 16'889'000.- attribuée à la parcelle n° 8 _____ lors du partage de la succession de Mme F _____, et qui a servi également à déterminer les droits d'enregistrement dont les intéressés n'ont pas contesté le bordereau.

Ainsi, le grief de l'AFC-GE est fondé, alors que celui de la contribuable sera écarté. 5)

L'AFC-GE reproche ensuite au TAPI d'avoir retenu que la suspension de l'adaptation de la valeur fiscale des biens en usufruit s'étend au 31 décembre 2014 et porte sur l'ensemble de la parcelle n° 5 _____.

a. Selon l'art. 560 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), les héritiers acquièrent de plein droit l'universalité de la succession dès que celle-ci est ouverte, soit à compter du décès du de cujus (art. 537 al. 1 CC). Ils sont saisis des créances et actions, des droits de propriété et autres droits réels, ainsi que des biens qui se trouvaient en la possession du défunt et sont personnellement tenus de ses dettes, sous réserve des exceptions prévues par la loi (art. 560 al. 2 CC). L'acquisition des droits de propriété ou de créance au sens de l'art. 560 al. 2 CC se produit sans que ne soient observées les formalités de l'acquisition entre vifs (Jean GUINAND/Martin STETTLER/Audrey LEUBA, Droit des successions, 6ème éd., 2005, p. 219 n. 449). Le principe contenu à l'art. 560 al. 1 CC prévoit que l'acquisition de la succession par les héritiers

- 13/16 - A/7/2015 découle directement et de plein droit du décès du de cujus. À compter de l'ouverture d'une succession et jusqu'à son partage, chacun des héritiers doit ainsi ajouter à ses propres éléments imposables la part de succession qui lui revient (Xavier OBERSON, op. cit., p. 89 n. 52 ; Walter RYSER/Bernard ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4ème éd., 2002, p. 47 n. 24). La fortune imposable se détermine d'après son état à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 64 al. 1 LIPP). Celle dévolue par succession à un contribuable au cours de la période fiscale n'est imposable qu'à partir de la date de la dévolution (art. 64 al. 4 LIPP ; ATA/402/2015 du 28 avril 2015).

b. L'art. 52 LIPP prévoit la procédure d'évaluation des biens immobiliers à taxer. Comme l'art. 7 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). 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, portant sur l'ensemble du parc immobilier genevois, a eu lieu pour la dernière fois en 1964. Sur décision du Grand Conseil, cette dernière n'a pas été renouvelée pour des raisons notamment économiques, mais a vu sa durée de validité prorogée respectivement jusqu'au 31 décembre des années 1984, 1994, 2004, 2012, 2014 et 2018, les estimations étant, jusqu'en 2004, majorées de 20 % à chaque décennie (art. 1 et 2 de la loi sur les estimations fiscales de certains immeubles successivement des 21 mars 1974, 12 mars 1981, 23 janvier 1993, 19 novembre 2004, 30 novembre 2007 et 28 août 2014 - LEFI - D 3 10 ; ATA/422/2008 précité ; MGC 1981 I p. 895 ss ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 205 n. 23 ss).

d. En l'occurrence, le de cujus est décédé le 26 décembre 1999. La contribuable a ainsi acquis son droit d'usufruit sur tous les biens de ce dernier dès

- 14/16 - A/7/2015 la date du décès de celui-ci. La valeur d'acquisition pour cause de mort des biens en usufruit s'est à ce moment-là substituée à celle qui était en cours durant la période décennale de 1994 à 2004. Plusieurs estimations ont été entretemps effectuées durant la période restante, notamment en 2001 avec le rapport G_____ du 10 octobre 2001 et celle de l'AFC-GE transmise aux héritiers du de cujus le 20 novembre 2001. Jusqu'au bordereau des droits d'enregistrement de 2008, non contesté par les héritiers, et concernant la succession de feu M. A_____, l'AFC-GE n'a pas procédé à la modification de la valeur des biens en usufruit, soit les parcelles nos 5_____, 6_____ et 7_____. Par la suite, lors du partage de la succession de Mme F_____, l'AFC-GE a fait parvenir aux héritiers de celle-ci un bordereau des droits d'enregistrement portant notamment sur la parcelle n° 14_____, bordereau qui n'a pas été contesté. Or, d'après l'art. 52 al. 3 LIPP, c'est la valeur de succession retenue par le département pour la perception des droits d'enregistrement et de succession qui se substitue à la valeur d'estimation pour le reste de la période décennale. Ainsi, durant la période restante entre 2004 et 2012, c'est la valeur de succession qui a servi à la perception des droits d'enregistrement en 2010, fixée à la base du prix de CHF 499.- par m² par l'AFC-GE par référence au projet de vente précité, qui s'est substituée à la valeur d'estimation transmise aux héritiers le 20 novembre 2001. L'AFC-GE pouvait taxer la contribuable sur la base de cette valeur-là et procéder dès 2010 à une réévaluation des biens sur lesquels porte l'usufruit.

S'agissant de la suspension de l'adaptation de la valeur fiscale des biens en usufruit, celle-ci ne porte, à teneur de l'art. 52 al. 4 let. b LIPP, que sur le logement principal dans la mesure où celui-ci a été attribué en usufruit à la contribuable et aussi longtemps qu'elle continue à l'occuper, ce qui, en l'espèce, est le cas. Ainsi, la suspension susévoquée ne peut porter que sur la maison servant de logement principal de la contribuable, à l'exclusion du reste de la parcelle n° 5_____ et des parcelles nos 6_____ et 7_____.

Le grief de l'AFC-GE est fondé. 6)

Pour les contribuables domiciliés en Suisse, les impôts sur la fortune et sur le revenu – centimes additionnels cantonaux et communaux compris – ne peuvent excéder au total 60 % du revenu net imposable. Toutefois, pour ce calcul, le rendement net de la fortune est fixé au moins à 1 % de la fortune nette (art. 60 al. 1 LIPP). S'il y a lieu à réduction, celle-ci est imputée sur les impôts sur la fortune, centimes additionnels cantonaux et communaux compris. L'État et les communes intéressées la supportent proportionnellement à leurs droits (al. 4).

En l'occurrence, le TAPI a appliqué par anticipation la procédure relative à la réduction de l'impôt confiscatoire, l'art. 60 LIPP étant entré en vigueur le 1er janvier 2011 (art. 71 LIPP), et a jugé que le montant de CHF 4'637'440.- réduit de la fortune imposable de la contribuable devait y être réintégré. Aucune des parties n'ayant soulevé de griefs contre cette application anticipée ni conclu à ce

- 15/16 - A/7/2015 que la somme de CHF 4'637'440.- ne soit pas intégrée dans la fortune imposable de la contribuable pour calculer la quotité de l'impôt confiscatoire, le jugement du TAPI sera confirmé, étant précisé que le jugement du TAPI est conforme au droit en ce qu'il retient que c'est le montant d'impôt qui doit le cas échéant être adapté, et non l'assiette de celui-ci. 7)

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission partielle du recours de l'AFC-GE et au rejet de celui de la contribuable.

Le bordereau rectificatif du 3 décembre 2014 sera rétabli en ce qui concerne la reformatio in pejus de la taxation de la contribuable. La cause sera renvoyée à l'AFC-GE pour un nouveau calcul de la quotité de l'ICC 2010 dû en intégrant le montant de CHF 4'637'440.- dans la fortune imposable de la contribuable et en tenant compte de la suspension de l'adaptation de la valeur fiscale sur le logement principal de celle-ci. 8)

Vu l'issue du litige un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la contribuable (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité réduite de procédure de CHF 500.- lui sera allouée, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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