

## **GE\_GERICHTE ATA/71/2018 vom 23. Januar 2018**

GE Cour de justice, 2018-01-23, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_71\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_71_2018)

FR: GE\_GERICHTE ATA/71/2018 du 23 janvier 2018

IT: GE\_GERICHTE ATA/71/2018 del 23 gennaio 2018

### **Regeste**

Résumé: Les deux immeubles des contribuables, comportant pour l'essentiel des bureaux ainsi que des places de stationnement, et loués depuis plusieurs années, doivent être qualifiés d' « immeubles commerciaux et autres immeubles locatifs » au sens de la loi et de la jurisprudence. Il s'agit en effet de locaux commerciaux disposant, au vu de leur surface totale et de la distribution de leurs pièces, de la capacité objective d'être loués ; l'usage réellement fait ou son type d'affectation n'étant en soi pas déterminant. Le fait que les immeubles ne seraient, par hypothèse, pas loués ou loués qu'à un seul locataire n'est ainsi pas pertinent. Ces immeubles doivent par conséquent être évalués par capitalisation de leur état locatif. La conclusion subsidiaire des recourants, à savoir qu'il aurait fallu tenir compte de l'existence d'un droit de superficie et déduire de l'état locatif, avant capitalisation de celui-ci, la rente payée au propriétaire, doit être admise: Le dossier est ainsi retourné à l'AFC-GE pour examiner la mesure de la prise en compte, dans le calcul, de cette rente.

### **Erwägungen**

#### **E. 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). 2)

Le litige porte sur l'ICC 2009. 3) a. Selon l'art. 72 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du

#### **E. 27**

septembre 2009 (LIPP - D 3 08), en vigueur depuis le 1er janvier 2010, la LIPP s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la LIPP.

b. En l'espèce, le recours concernant la période fiscale 2009, l'ancien droit est ainsi applicable, en particulier l'aLIPP-III et son règlement d'exécution, soit le

- 9/16 - A/2403/2016 règlement d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques, impôt sur la fortune du 19 décembre 2001 (aRIPP III - D 3 13.01). 4)

Les contribuables contestent la manière dont les immeubles de la route D\_\_\_\_\_ et de la rue F\_\_\_\_\_ doivent être évalués dans leur fortune. 5) a. Selon l'art. 13 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette. Celle-ci est estimée en principe à la valeur vénale, la valeur de rendement pouvant être prise en compte de façon appropriée (art. 14 al. 1 LHID).

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 dans quelle mesure le critère du rendement doit, le cas échéant, également être intégré dans l'estimation. 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 134 II 207 consid. 3.6 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_874/2010 du 12 octobre 2011 consid. 3.1 et les références citées).

b. Le canton de Genève a concrétisé ces principes dans l'aLIPP-III. Les immeubles situés dans le canton sont estimés d'après l'art. 7 aLIPP-III, 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.).

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 commission d'experts composée paritairement de représentants de l'AFC-GE 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 (art. 7 let. a aLIPP-III). Les immeubles servant exclusivement et directement à l'exploitation d'un commerce ou d'une industrie sont évalués en tenant compte de la valeur actuelle du terrain, des constructions et des installations qui en sont les accessoires (art. 7 let. b aLIPP-III). 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

- 10/16 - A/2403/2016 de même nature qui se trouvent dans des conditions analogues, à l'exception des ventes effectuées à des prix de caractère spéculatif (art. 7 let. e aLIPP-III).

c. Les taux de capitalisation applicables sont établis 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 (art. 3 al. 1 aRIPP-III), sous réserve d'exceptions ne concernant pas le cas d'espèce (art. 3 al. 2 aRIPP-III). Les taux ainsi déterminés sont énoncés à l'art. 4 aRIPP-III pour chaque catégorie d'immeubles visée ; il est également tenu compte de l'âge des immeubles qui servent de logements (art. 4 let. a et b aRIPP-III).

Selon l'art. 4 aRIPP-III, pour l'année fiscale 2009, les taux de capitalisation des immeubles locatifs étaient les suivants : a) 4,96 % pour les immeubles de logements dont l'âge est inférieur à 20 ans au 31 décembre ou à la fin de l'assujettissement ; b) 6,37 % pour les immeubles de logements dont l'âge est égal ou supérieur à 20 ans au 31 décembre ou à la fin de l'assujettissement ; c) 7,00 % pour les immeubles HBM, HLM, HCM, et HM ; d) 5,46 % pour les immeubles commerciaux et les autres immeubles locatifs. 6)

Le Tribunal fédéral a admis que ces dispositions s'inséraient dans le cadre de l'art. 14 al. 1 LHID : le principe de la capitalisation de l'état locatif inscrit à l'art. 7 let. a aLIPP-III renvoie en effet 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 de l'âge des logements (art. 7 let. a aLIPP-III en liaison avec l'art. 3 al. 1 et 4 let. a et b aRIPP-III) se réfère à des critères qui relèvent plus particulièrement de la valeur vénale. Le taux de capitalisation des immeubles locatifs 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 du 14 décembre 2012 consid. 4.4 ; 2C\_316/2010 du 29 juillet 2010 consid. 3.3 ; ATA/670/2014 du 26 août 2014 consid. 6a et les références citées).

Dans le cadre de procédures de masse telles que les taxations fiscales, des simplifications de procédure sont admissibles. Elles portent nécessairement atteinte aux particularités d'un cas individuel et de ce fait ne garantissent pas sans restriction l'égalité de traitement dans toute la mesure souhaitable (ATF 114 Ia 221 ; 123 II 9 du 13 février 1998, RDAF 1998 441 ; ATA/163/2010 du 9 mars 2010 consid. 4c).

Les méthodes d'estimation conduisent obligatoirement à une certaine globalisation et schématisation qui ne peuvent pas tenir compte de tous les aspects individuels. Cependant, un tel résultat est inévitable pour des raisons pratiques touchant également à l'économie de la taxation. Dans une certaine mesure, ce désavantage est aussi acceptable, même si, par-là, l'égalité de traitement ne peut pas être entièrement garantie. On considère qu'un résultat est insoutenable ou en

- 11/16 - A/2403/2016 violation crasse de la loi si la valeur prise pour déterminer la valeur locative est plus élevée que le prix effectivement offert sur le marché (arrêt du Tribunal fédéral 2P.279/1999 du 3 novembre 2000, aussi publié in RF 56 [2001] p. 414, concernant une affaire schwytzoise. Dans ce canton, le revenu locatif ne se fondait pas sur les loyers effectivement perçus, mais était calculé en se basant sur la valeur estimée du bien concerné ; ATA/163/2010 précité consid. 4c). 7) a. En ce qui concerne la procédure d'estimation, l'évaluation des immeubles locatifs est faite par le contribuable lui-même, dans sa déclaration d'impôt (art. 9 al. 1 aLIPP-III). L'évaluation des autres immeubles est faite par des commissions d'experts et vaut pour une période de dix ans (art. 9 al. 2 aLIPP-III). Lorsque, pendant cette période décennale, 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 (art. 9 al. 3 aLIPP-III). Le Conseil d'État, comme le contribuable, ont, en tout temps, la faculté de faire procéder à de nouvelles estimations si des changements importants dans la valeur des immeubles le justifient (art. 9 al. 5 aLIPP-III).

b. Le contribuable n'a pas la faculté de substituer sa propre appréciation à celle de l'administration ou de la commission d'experts. Il doit au contraire, s'il considère que la valeur de son bien immobilier est mal estimée, former une demande de nouvelle estimation, conformément à l'art. 9 al. 5 aLIPP-III. Il est tenu de motiver sa requête et d'indiquer en quoi consistent les changements survenus dans la valeur de sa propriété (ATA/297/2015 du 24 mars 2015 consid. 8 et les références cités ; ATA/413/2012 du 3 juillet 2012 consid. 5b). 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 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/413/2012 précité consid.

5b ; ATA/422/2008 du 26 août 2008 ; RDAF 2000 II p. 280).

La notion de « changements importants » de la valeur d'un immeuble doit être interprétée de manière restrictive. Elle ne couvre que les changements objectifs, matériels et importants dans la valeur de la propriété, qui ne doivent pas avoir trait à la personne du contribuable (par ex. destruction d'une partie d'un bâtiment, déclassement d'un terrain ou transformation ensuite de phénomènes naturels). Tel n'est pas le cas des modifications conjoncturelles du marché immobilier (ATA/297/2015 précité ; ATA/618/2014 du 12 août 2014). 8)

Selon l'ATA/477/2008 du 16 septembre 2008, confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_820/2008 du 23 avril 2009, l'immeuble locatif est une

- 12/16 - A/2403/2016 construction comprenant plus de deux logements, par opposition à une villa, soit un immeuble dès qu'il a la capacité objective d'être loué, ceci en vertu de sa surface, de la distribution de ses pièces, de la situation, de ses équipements et de son état par rapport à sa destination. Il ne faut pas confondre la notion d'immeuble locatif avec l'usage courant qu'on en fait, désignant un logement utilisé pour l'habitation ou la location.

Fiscalement, le terme « immeuble locatif » désigne tout bien immobilier comportant plus de deux appartements ou deux locaux commerciaux, indifféremment de son type d'affectation, pouvant objectivement être loués. Il en va ainsi d'un bâtiment destiné – hormis trois arcades commerciales louées à des magasins – pour l'essentiel à du parking, si bien que sa valeur fiscale doit être déterminée par capitalisation de l'état locatif.

Au regard de la pratique de l'AFC-GE, « est réputé immeuble locatif, un bâtiment qui comprend plus de deux appartements loués (par opposition aux villas) » (Guide fiscal 2009, p. 43). 9)

En l'espèce, les contribuables contestent la qualification en tant qu'« immeubles locatifs » de leurs biens et demandent qu'ils soient évalués en tant que biens « estimés /loués », soit en application de l'art. 7 let. e aLIPP-III.

Les deux immeubles litigieux comportent pour l'essentiel des bureaux et des places de stationnement ; ces locaux ont été loués en 2009 et le sont depuis 2002, respectivement 2001. Il est incontesté qu'il s'agit de locaux commerciaux (d'une hauteur de cinq étages plus attique, respectivement de six étages) disposant, au vu de leur surface totale et de la distribution de leurs pièces, de la capacité objective d'être loués. Au sens de la jurisprudence précitée, afin de qualifier un immeuble en tant qu'« immeuble locatif », l'usage qui en est réellement fait ou son type d'affectation n'est en soi pas déterminant. Le fait que l'immeuble ne serait, par hypothèse, pas loué ou loué qu'à un seul locataire n'est ainsi pas pertinent. Les immeubles litigieux comprennent de nombreux bureaux qui sont loués à différents services de l'État, respectivement à une Étude et se composent également de parkings souterrains, qui sont, eux aussi, loués (plusieurs d'entre eux, par ailleurs, à d'autres locataires que ceux occupant les bureaux).

Les immeubles de la route D\_\_\_\_\_ et de la rue F\_\_\_\_\_ constituent par conséquent des « immeubles commerciaux et autres immeubles locatifs » au sens des art. 7 let. a aLIPP-III et 4 let. d aRIPP-III précités. Partant, il convient de retenir que ces deux immeubles doivent, en principe, être évalués par capitalisation de leur état locatif, avec un taux de capitalisation de 5,46 %.

Les griefs des contribuables à cet égard doivent par conséquent être écartés. 10) De surcroît, comme mentionné plus haut, le contribuable qui veut contester ou solliciter une nouvelle

évaluation de son bien dispose du droit de le faire par le dépôt, auprès de l'AFC-GE, d'une demande motivée ; le délai pour exercer ce

- 13/16 - A/2403/2016 droit, à savoir le 31 décembre de l'année concernée, doit être respecté (ATA/297/2015 précité consid. 12c).

En l'occurrence, il n'est pas contesté que l'AFC-GE avait, avant 2009, toujours estimé l'immeuble de la route D\_\_\_\_\_ en tant qu'« immeuble locatif ». Si les contribuables avaient souhaité contester cette évaluation pour l'année 2009, ils auraient dû en faire la demande et interpeller l'AFC-GE avant le

### **E. 31**

décembre 2009, ce qu'ils n'ont pas fait.

Dès lors, leur droit de demander la réévaluation de l'immeuble de la route D\_\_\_\_\_ pour l'année 2009 s'était périmé au 31 décembre 2009. 11) Les recourants se plaignent également de la méthode d'estimation par capitalisation de l'état locatif, laquelle serait arbitraire.

Les immeubles litigieux, dont il vient d'être retenu qu'il s'agit d'« immeubles locatifs », doivent être évalués conformément aux principes évoqués plus haut. Tel a été le cas en l'espèce. En effet, ces biens ont été estimés d'après la méthode de calcul préconisée par le législateur et basée sur la capitalisation du rendement locatif, aux taux définis par la législation (cela selon un procédé considéré par la jurisprudence comme compatible avec le droit fédéral). Les contribuables n'allèguent pas une erreur de calcul ou que des faux paramètres auraient été pris en considération. La bonne méthode a ainsi été appliquée pour évaluer les biens des contribuables.

Leurs griefs à ce sujet doivent par conséquent être écartés. 12) Finalement, dans leur recours devant la chambre administrative, les recourants font valoir une conclusion subsidiaire concernant l'immeuble de la rue F\_\_\_\_\_, à savoir qu'il aurait fallu tenir compte de l'existence d'un droit de superficie et déduire de l'état locatif, avant capitalisation de celui-ci, la rente annuelle payée au propriétaire. 13) a. Selon l'art. 68 LPA, sauf exception prévue par la loi, le recourant peut invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuves nouveaux qui ne l'ont pas été dans les précédentes procédures. A contrario, cette disposition ne permet pas au recourant de prendre des conclusions qui n'auraient pas été formées devant l'autorité de première instance.

b. L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/1155/2017 du 2 août 2017 consid. 3b ; ATA/907/2016 du 25 octobre 2016). N'est donc pas nouvelle une conclusion du recourant n'allant

- 14/16 - A/2403/2016 pas, dans son résultat, au-delà de ce qui a été sollicité auparavant ou ne demandant pas autre chose (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_77/2013 du 6 mai 2013 consid. 1.3 ; 8C\_811/2012 du 4 mars 2013 consid. 4).

c. Conformément à l'art. 54 LPFisc, la chambre administrative peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, elle peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier. Il s'agit d'une norme spéciale qui déroge à

la réglementation du pouvoir de décision régi par l'art. 69 al. 1 LPA. En effet, l'art. 54 LPFisc permet à la chambre administrative d'aller au-delà des conclusions des parties, éventuellement au désavantage du contribuable, indépendamment des motifs invoqués. Toutefois, la reformatio in pejus, comme la reformatio in melius, doivent respecter le cadre strict de l'objet du litige tel qu'il résulte des moyens soulevés par les parties (ATA/522/2017 précité consid. 2d ; ATA/56/2017 précité consid. 2d ; Benoît BOVAY, Procédure administrative, 2ème éd., 2015, p. 610-611). 14) En l'espèce, dans le recours déposé au TAPI, les contribuables ont conclu à l'annulation des paragraphes de la décision sur réclamation du 8 juin 2016 qualifiant d'« immeubles locatifs » les biens de la rue F \_\_\_\_\_ et de la route D \_\_\_\_\_, et à ce que la cause soit renvoyée à l'AFC-GE afin qu'elle évalue la valeur historique des immeubles en question conformément à l'art. 7 let. e aLIPP- III. C'est uniquement dans le recours devant la chambre de céans que les recourants demandent, en tant que conclusion subsidiaire, la prise en compte d'une rente de superficie qu'ils payent au propriétaire du terrain de la rue F \_\_\_\_\_, dans l'hypothèse où leurs conclusions principales seraient rejetées.

Même si les contribuables auraient pu attirer l'attention de l'AFC-GE ainsi que celle du TAPI sur le fait qu'ils n'étaient, et ne sont toujours, que superficiaires de la parcelle en question, en payant, à ce titre, une rente annuelle au propriétaire du terrain, il s'avère que leur conclusion subsidiaire ne va pas, dans son résultat, au-delà de ce qui a été sollicité devant l'instance précédente. En effet, ils ne requièrent pas autre chose et demandent toujours l'annulation de la décision de taxation concernant les immeubles de la rue F \_\_\_\_\_ et de la route D \_\_\_\_\_, et une nouvelle évaluation de la valeur de ces biens, conclusion qui englobe la prise en compte de la rente invoquée.

Par ailleurs, la chambre administrative, dans la mesure où la taxation n'est pas définitive, peut toujours faire usage de la faculté que lui octroie l'art. 54 LPFisc d'aller au-delà des conclusions des parties et de déterminer à nouveau tous les éléments imposables.

La conclusion des contribuables doit par conséquent être considérée comme recevable et devra être traitée par l'AFC-GE.

- 15/16 - A/2403/2016 15) En conclusion, le jugement du TAPI est, concernant la qualification et la méthode d'évaluation des immeubles litigieux, conforme au droit et doit, sur ces points, être confirmé. En revanche, il sera partiellement annulé en ce qui concerne l'évaluation de l'immeuble de la rue F \_\_\_\_\_. Le dossier devra ainsi être retourné à l'AFC-GE pour examiner la mesure de la prise en compte, dans le calcul, de la rente de superficie versée par les recourants. 16) Compte tenu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis et la cause renvoyée à l'AFC-GE pour nouvelle décision dans le sens des considérants. 17) Vu l'issue du litige, un émolument réduit de CHF 1'000.-, sera mis à la charge conjointe et solidaire des contribuables qui n'obtiennent que partiellement gain de cause (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA), dès lors que l'admission partielle est due à un fait que les recourants auraient pu déjà alléguer devant le TAPI.

\* \* \* \* \*