

GE_GERICHTE A/1971/2018 vom 9. Juni 2020

GE Cour de justice, 2020-06-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1971_2018

FR: GE_GERICHTE A/1971/2018 du 9 juin 2020

IT: GE_GERICHTE A/1971/2018 del 9 giugno 2020

Regeste

IMPÔT SUR LA FORTUNE;CALCUL DE L'IMPOT;IMMEUBLE;VALEUR;ÉTAT TIERS | Confirmation de la méthode d'estimation de biens immobiliers sis en France, en nom et en parts de SCI, basée sur leur prix d'acquisition au taux de change applicable au 31 décembre de chaque année fiscale en cause, pour la détermination du taux de l'impôt sur la fortune. Rejet du recours. | LHID.13; LHID.14; LIPP.49; LIPP.50

Erwägungen

E. 4

Par bordereaux des 7 décembre 2016, 13 mars et 27 février 2017, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a arrêté la taxation des époux A_____ pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) de la manière suivante : - pour 2012, sur la base d'une fortune imposable de CHF 4'374'795.- au taux de CHF 15'574'095.- ; - pour 2013, sur la base d'une fortune imposable de CHF 3'396'863.- au taux de CHF 15'215'137.- ; - pour 2014, sur la base d'une fortune imposable de CHF 4'038'570.- au taux de CHF 15'828'227.-. Selon les tableaux de répartition internationale des éléments imposables annexés à ces bordereaux, l'intégralité de leur fortune immobilière en France, soit CHF 12'793'045.-, avait été attribuée à la France.

E. 5

Dans les délais légaux, les époux A_____ ont élevé réclamation à l'encontre de ces bordereaux, requérant la valorisation de leurs immeubles à hauteur de CHF 9'583'320.- pour 2012, de CHF 8'579'365.- pour 2013 et de CHF 8'087'020.- pour 2014, conformément à leurs déclarations pour l'ISF, au lieu du montant de CHF 12'793'045.- retenu.

E. 6

À la suite de demandes de renseignements de l'AFC-GE, les époux A_____ lui ont indiqué que les SCI étaient soumises à l'impôt sur le revenu en France, annexant à leurs courriers différentes pièces, dont les déclarations fiscales des SCI non soumises à l'impôt sur les sociétés.

E. 7

Par décisions des 11 et 17 mai 2018, l'AFC-GE a partiellement admis les réclamations des époux A_____ et évalué leurs immeubles sur la base de leur prix d'achat et au taux de change en vigueur au moment de leur acquisition, leur notifiant des bordereaux rectificatifs pour l'ICC, arrêté de la manière suivante : - pour 2012, sur la base d'une fortune imposable de CHF 4'338'781.- au taux de CHF 14'655'150.- (dont CHF 10'316'369.- correspondant à leur fortune totale pour les biens immobiliers sis en France) ; - pour 2013, sur la base d'une fortune imposable de CHF 3'376'908.- au taux de CHF 14'116'192.- (dont CHF 10'739'284.-

correspondant à leur fortune totale pour les biens immobiliers sis en France) ; - pour 2014, sur la base d'une fortune imposable de CHF 4'014'998.- au taux de CHF 14'729'282.- (dont CHF 10'714'284.- correspondant à leur fortune totale pour les biens immobiliers sis en France). Selon les tableaux de répartition internationale des éléments imposables annexés à ces bordereaux, l'intégralité de leur fortune immobilière, soit CHF 11'694'100.-, avait été attribuée à la France. De ce montant brut avaient notamment été soustraites les dettes chirographaires et hypothécaires, soit CHF 130'543.- et CHF 1'044'676.- en 2012, CHF 828'768.- en 2013 et CHF 799'044.- en 2014.

E. 8

Par actes du 7 juin 2018, les époux A_____ ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) contre ces décisions, concluant à ce que leurs immeubles sis en France soient exclus de l'assiette de l'impôt sur la fortune, subsidiairement à ce qu'ils soient évalués à concurrence d'un montant total de respectivement CHF 7'877'552.- pour 2012, CHF 8'026'053.- pour 2013 et CHF 8'164'220.- pour 2014. Les évaluations effectuées par l'AFC-GE aboutissaient à des montants excessifs s'agissant de biens immobiliers acquis entre 2007 et 2011, ce d'autant plus au regard du taux de change en vigueur à cette époque. Une telle méthode, qui ne correspondait pas à la réalité économique, ne permettait pas la prise en compte de paramètres comme la situation géographique, l'état de l'immeuble ou l'existence de servitudes. Pour l'évaluation des immeubles en SCI, l'AFC-GE ne pouvait pas non plus retenir la seule valeur des immeubles, mais devait se fonder sur celle des droits sociaux qu'ils détenaient, dont seule la valeur nette, à savoir déduite des dettes hypothécaires, était déterminante.

E. 9

Le 5 octobre 2018, l'AFC-GE a conclu à ce qu'il soit donné acte aux époux A_____ de la réduction de la valeur de deux de leurs immeubles de respectivement CHF 373'340.- et CHF 99'787.- et au rejet du recours pour le surplus. Dès lors que les SCI en cause étaient transparentes au sens du droit français, les immeubles qu'elles détenaient étaient imposés, en France, chez les époux A_____ à concurrence de leurs parts, ce qui pouvait être pris en compte par la Suisse pour la détermination du taux de l'impôt des intéressés, et qui n'était pas contraire au droit international. Elle avait procédé à l'évaluation des immeubles des époux A_____ sur la base de l'ensemble des pièces produites pour déterminer le prix d'acquisition du bien, les valeurs retenues étant présumées correspondre à la valeur du marché pour les périodes en cause, un tel schématisme étant d'autant plus acceptable qu'il s'agissait uniquement de déterminer le taux de l'impôt sur la fortune en Suisse. Dès lors, l'évolution du marché immobilier ou les variations du taux de change n'avaient aucune influence sur l'estimation de ces biens immobiliers, et il se justifiait de prendre en compte le taux de change officiel de l'année du transfert, quand bien même celle-ci était ancienne. Les parts de SCI devaient être estimées selon les mêmes principes, sous réserve de deux erreurs de calcul. Par ailleurs, l'ensemble des dettes chirographaires et hypothécaires des époux A_____ avait été pris en compte et avait fait l'objet d'une répartition selon les avis de répartition internationale joints aux bordereaux de taxation.

E. 10

Le 6 décembre 2018, les époux A_____ ont persisté dans les conclusions de leurs recours. L'évaluation fiscale de la valeur des immeubles ne pouvait pas simplement être présumée, mais devait reposer sur des éléments tangibles, qui n'avaient pas été retenus, ce qui

aboutissait à des incohérences. Pour celle des parts de SCI, leur valorisation ne pouvait s'effectuer sur la base du prix d'acquisition des immeubles mais bien de la nature spécifique des droits sociaux détenus. Ainsi, la décote qui en découlait devait également être applicable en Suisse, et il devait être tenu compte des dettes.

E. 11

Le 10 janvier 2019, l'AFC-GE a persisté dans les termes de ses précédentes écritures.

E. 12

Le 11 mars 2019, le TAPI a invité les époux A_____ à lui transmettre leurs bordereaux d'ISF concernant les années fiscales 2012 à 2014 ainsi que tous les justificatifs aptes à démontrer la valeur fiscale de leurs biens immobiliers.

E. 13

Le 23 mai 2019, les époux A_____ ont conclu à ce que leurs biens immobiliers soient exclus de toute imposition en Suisse et, subsidiairement, à ce que leur fortune immobilière française soit évaluée conformément à leur déclaration française pour l'ISF, soit EUR 6'846'023.- (CHF 8'310'360.-) pour 2012, EUR 6'024'958.- (CHF 7'273'330.-) pour 2013 et EUR 5'703'139.- (CHF 7'001'173.-) pour 2014. Ils ont expliqué la manière dont leurs immeubles devaient être valorisés, en produisant divers documents, hormis toutefois les bordereaux d'ISF demandés par le TAPI.

E. 14

Le 17 juin 2019, l'AFC-GE a persisté dans ses précédents arguments, s'en rapportant à justice quant à l'admissibilité des nouvelles conclusions subsidiaires prises par les époux A_____.

E. 15

Le 24 juin 2019, les époux A_____ ont persisté dans leurs recours, indiquant que le passif bancaire de deux SCI n'avait à tort pas été pris en compte par l'AFC-GE dans l'évaluation de leurs immeubles.

E. 16

Par jugement du 28 août 2019, le TAPI a partiellement admis le recours des époux A_____ et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation au sens des considérants. Au regard de leur domicile en Suisse jusqu'en 2014, les époux A_____ étaient assujettis à l'impôt à Genève de manière illimitée durant les périodes fiscales en cause, sauf concernant leurs immeubles sis en France, y compris leurs parts de SCI, soumis à l'impôt dans ce pays. La valeur de ces biens devait néanmoins être prise en compte, mais uniquement pour la détermination du taux de l'impôt sur la fortune, ce qui était conforme au droit international. Bien que contestant la méthode d'évaluation à laquelle avait procédé l'AFC-GE, les époux A_____ n'avaient versé au dossier ni leurs bordereaux d'ISF, ni aucun document apte à démontrer la valeur fiscale de leurs immeubles, de sorte qu'il n'était pas possible de déterminer si les montants figurant dans leurs déclarations pour l'ISF avaient été retenus par l'autorité fiscale française. La détermination de leur valeur fiscale par capitalisation de leur état locatif, applicable aux immeubles situés dans le canton, ne pouvait être utilisée s'agissant d'immeubles sis en France, de sorte qu'il y avait lieu de se fonder sur le prix d'acquisition des biens en question, y compris les parts de SCI. Contrairement à ce qu'avait retenu l'AFC-GE, le taux de change déterminant était toutefois

celui applicable au 31 décembre de chaque année fiscale en cause, de sorte que le recours était partiellement admis sur ce point.

E. 17

Par acte du 30 septembre 2019, les époux A_____ ont interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à ce que leurs actifs immobiliers sis en France soient évalués selon leurs déclarations pour l'ISF des années 2012 à 2014, subsidiairement au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour rectification des bordereaux de taxation selon ses conclusions devant le TAPI du 5 octobre 2018 et à la déduction du passif des SCI de l'actif brut de celles-ci, ainsi qu'à l'octroi d'une indemnité de procédure. En France, l'ISF était acquitté sur déclaration spontanée, pouvant faire l'objet d'une vérification et d'un redressement par l'administration, de sorte que la production de leurs déclarations était suffisante, étant précisé que l'AFC-GE pouvait se renseigner auprès du centre des impôts, habilité à lui confirmer que le montant de l'ISF dont ils s'étaient acquittés correspondait bien au montant déclaré. La méthode d'évaluation retenue par le TAPI était critiquable non seulement s'agissant des immeubles en nom mais également des parts de SCI. Outre le fait que les premiers juges ne pouvaient se contenter de présomptions, ils ne pouvaient pas non plus refuser de prendre en compte l'évolution des immeubles, comme leur changement de destination, leur état ou encore leur situation d'occupation, ce d'autant qu'ils avaient produit tous les détails pertinents pour ce faire. Le refus de l'AFC-GE de déduire le passif hypothécaire des SCI de leur actif brut immobilier était également incompréhensible, ce d'autant que le TAPI ne s'était pas prononcé sur ce point alors même qu'ils avaient versé au dossier toutes les pièces permettant d'y procéder, en particulier les déclarations d'ISF qui contenaient la valorisation de leurs droits sociaux, nette de tous passifs. Ainsi, dans la mesure où les immeubles détenus en SCI étaient assimilés à ceux détenus en nom, les dettes hypothécaires contractées pour leur acquisition devaient également être déduites de l'assiette imposable, sous peine d'ignorer les conséquences découlant de la transparence fiscale de ces sociétés comme l'avait fait l'AFC-GE, dont les décisions litigieuses contenaient la valorisation brute des immeubles, y compris les SCI, sans déduction du passif hypothécaire, puisqu'il se basait sur le seul prix d'achat des immeubles.

E. 18

Le 4 octobre 2019, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations.

E. 19

Le 22 novembre 2019, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Elle n'avait pas recouru contre le jugement du TAPI et acceptait de procéder à la modification des taxations des époux A_____ en se fondant sur le prix d'acquisition du bien, y compris les parts de SCI, converti au taux de change applicable au 31 décembre de l'année fiscale en cause. Pour le surplus, elle n'était pas liée par les estimations différentes effectuées par les autorités fiscales étrangères. Contrairement à l'affirmation des époux A_____, il ressortait des avis de répartition internationale joints aux bordereaux litigieux qu'elle avait pris en compte de manière globale les dettes hypothécaires et chirographaires, lesquelles avaient fait l'objet d'une répartition proportionnelle aux actifs selon les principes applicables en matière de répartition internationale et intercantonale.

E. 20

Le 9 décembre 2019, le juge délégué a accordé aux parties un délai au 24 janvier 2020 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.

E. 21

Le 17 janvier 2020, les époux A_____ ont persisté dans les termes et conclusions de leur recours. Ne pas déduire le passif des SCI conduirait à valider la taxation de l'AFC-GE portant sur un actif brut, à savoir inexistant dans leur patrimoine à hauteur du montant du passif non déduit. Il en résulterait un montant taxé supérieur à la valorisation réelle de leur fortune, ce qui contreviendrait au principe de l'équité fiscale et conduirait à ne pas appliquer les règles de la transparence des SCI.

E. 22

Le 24 janvier 2020, l'AFC-GE a persisté dans ses précédentes conclusions.

E. 23

Sur quoi, la cause a été gardée à juger. EN DROIT 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. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFis - D 3 17 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2. Le litige concerne l'ICC des recourants pour les années 2012, 2013 et 2014, plus précisément l'évaluation de leurs actifs immobiliers, en nom et en SCI, sis en France pour la détermination du taux de l'impôt sur la fortune à Genève, étant précisé qu'à ce stade, les recourants ne contestent plus la perception, par l'intimé, de cet impôt ni la prise en compte de leurs actifs immobiliers dans la fixation de son taux, ce qui est du reste conforme aux dispositions légales applicables et à la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C_137/2019 du 23 janvier 2020 consid. 5.1). 3. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; ATA/192/2018 du 27 février 2018 consid. 2a ; ATA/1487/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2a et les jurisprudences citées). La LIPP prévoit qu'elle s'applique dès la période fiscale 2010, les périodes antérieures étant régies par l'ancien droit (art. 72 al. 1 LIPP). Le présent cas concernant les exercices fiscaux 2012 à 2014, elle trouve donc application en sus de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). 4. a. Selon l'art. 13 al. 1 LHID, 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 (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 le seul critère du rendement et qu'elle n'aboutisse pas à des résultats qui s'écartent par trop de la valeur vénale (ATA/1728/2019 du 26 novembre 2019 consid. 3b et les références citées). 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 pourcent de la valeur vénale (ATF 134 II 207 consid. 3.6 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_194/2018 du 1^{er} octobre 2018 consid. 5.1). b. Dans le canton de Genève, la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 4.4). La valeur vénale 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/394/2008 du 29 juillet 2008 consid. 4b). L'art. 50 LIPP établit les principes d'évaluation des immeubles situés dans le canton, qui ont été jugés conformes à l'art. 14 LHID (ATF 134 II 2017 consid. 3). La LIPP ne contient toutefois aucune règle spécifique concernant l'évaluation des immeubles situés hors du canton. c. En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve. Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours (ATA/191/2020 du 18 février 2020 consid. 4c et les références citées). 5. En l'espèce, les recourants se plaignent de la méthode d'estimation de leurs immeubles en France détenus en nom et en SCI, considérant qu'elle ferait fi de la réalité économique et ne prendrait pas en compte un certain nombre de paramètres. Ce faisant, ils se limitent toutefois à substituer leur propre appréciation à celle de l'administration et le fait qu'ils renvoient à cette fin à leurs déclarations fiscales pour l'ISF n'y change rien. Outre le fait que l'autorité fiscale suisse n'est pas liée par les estimations effectuées par l'autorité fiscale étrangère, ils n'ont versé au dossier aucun bordereau ni aucun autre document établi par l'autorité fiscale française permettant de déterminer si les montants figurant dans leurs déclarations d'ISF ont bien été retenus, étant précisé qu'ils ne pouvaient se contenter d'inviter l'AFC-GE à prendre contact avec cette autorité, en vertu du fardeau de la preuve et de leur devoir de collaborer à l'établissement des faits. En tout état de cause, s'agissant de biens immobiliers sis en France, la méthode d'évaluation visée à l'art. 50 LIPP ne saurait trouver application, dès lors qu'elle se base sur le critère de capitalisation de l'état locatif annuel au taux fixé par une commission d'experts, soit sur des éléments spécifiques au canton, étant précisé que des modifications conjoncturelles du marché immobilier n'ont de toute manière pas à être prises en compte et que la notion de changement important de la valeur d'un immeuble doit être interprétée de manière restrictive (ATA/223/2019 du 5 mars 2019 consid. 6 et les références citées). L'autorité intimée pouvait ainsi se fonder sur le prix d'acquisition des biens des recourants, y compris les parts de SCI, ce qu'a confirmé le TAPI tout en adaptant

le taux de change applicable au 31 décembre de chaque année fiscale en cause. L'emploi de cette méthode prêle d'autant moins le flanc à la critique que, dans le cas des recourants, l'estimation de leurs biens immobiliers sert uniquement à déterminer le taux de l'impôt sur la fortune, dès lors que leur fortune immobilière a été entièrement attribuée à la France. Dans ce sens également, l'autorité intimée était en droit de procéder à certaines simplifications de procédure et de recourir à un certain schématisme (ATA/1634/2019 du 5 novembre 2019 consid. 2c). Les recourants soutiennent que l'autorité intimée n'aurait pas déduit de leurs participations dans les SCI les dettes hypothécaires. Il ressort toutefois des bordereaux litigieux et des tableaux de répartition internationale des éléments imposables y relatifs que l'AFC-GE a bien soustrait, de manière globale, les dettes chirographaires et hypothécaires de leur fortune immobilière de CHF 11'694'100.- attribuée à la France, soit CHF 130'543.- et CHF 1'044'676.- en 2012, CHF 828'768.- en 2013 et CHF 799'044.- en 2014, ce qui a diminué d'autant leur fortune immobilière totale prise en compte pour le taux de l'impôt. De ce point de vue également, l'autorité intimée pouvait se livrer à un certain schématisme en prenant en compte ces éléments de manière globale, répartis proportionnellement aux actifs. Ce grief sera dès lors également écarté. Entièrement mal fondé, le recours sera rejeté. 6. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge solidaire des recourants, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA), et 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.