

GE_GERICHTE A/2474/2009 vom 3. Juli 2012

GE Cour de justice, 2012-07-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2474_2009

FR: GE_GERICHTE A/2474/2009 du 3 juillet 2012

IT: GE_GERICHTE A/2474/2009 del 3 luglio 2012

Erwägungen

E. 2

comprend les bâtiments n os _____ (habitation louée à des tiers), _____ (garage-atelier), _____ (habitation, garage), _____(dépendance) et _____ (garage annexe).

E. 3

Les époux H _____ ont leur domicile dans le bâtiment n os _____ et M. H _____ a exploité un garage dans les bâtiments n os _____ et _____.

E. 4

A la suite d'une procédure relative à une période fiscale antérieure, la valeur fiscale de ce bien immobilier a été fixée à CHF 582'000.- conformément à une expertise du 30 octobre 2000 (DCCR/20/2002). Cette décision a été confirmée par deux arrêts du Tribunal administratif devenu depuis le 1 er janvier 2011 la Chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) des 10 septembre 2002 et 17 décembre 2002.

E. 5

Par décision n° DCCR/354/2008 du 25 août 2008, la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) remplacée le 1 er janvier 2011 par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) a considéré que seule la part destinée à l'habitation des époux H _____, terrains compris, pouvait bénéficier d'un abattement de 4 % par an pour durée d'occupation continue et a arrêté cette part à CHF 282'925.- en se fondant sur l'expertise précitée du 30 octobre 2000. N'ayant pas fait l'objet d'un recours, cette décision est entrée en force.

E. 6

Il ressort d'un arrêt de la Cour de justice (ACJC/871/2001 du 14 septembre 2001) que feu V _____ H _____ était décédé le 17 juin 1989 laissant comme héritiers sa quatrième épouse ainsi que trois enfants de son premier mariage, dont M. H _____. Aux termes du testament, chacun des héritiers obtenait un quart de la succession.

E. 7

La parcelle n° _____ de la commune de Bellevue fait partie des biens de la succession. D'une surface de 1'251 m2, elle comprend trois bâtiments n os _____ (garage privé), _____ (habitation constituée d'un logement) et _____ (garage privé). Il ressort de l'arrêt de la Cour de justice précité que la valeur de la parcelle était estimée à CHF 350'000.- mais que, compte tenu de la procédure engagée par l'Hoirie de feu V _____ H _____ contre l'Etat de Genève pour expropriation matérielle, celle-ci avait été arrêtée à CHF 244'335.- dans le partage successoral. L'arrêt de la Cour de justice relève également que la péremption du droit de taxer la succession de feu V _____ H _____ était acquise en 2000.

E. 8

Le 15 juillet 2002, la valeur de la parcelle n° _____ a été estimée à CHF 360'000.- par un expert immobilier à la demande de l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC).

E. 9

Par décision n° DCCR/69/2004 du 10 mai 2004, la commission a retenu, à la suite d'un recours formé par M. H_____ en sa qualité d'administrateur et de gestionnaire de l'hoirie de feu son père, que celle-ci n'était pas un sujet fiscal et que, consécutivement, chacun des héritiers devait être taxé sur sa part des revenus et de la fortune découlant de la parcelle n° _____. N'ayant pas fait l'objet d'un recours, cette décision est entrée en force.

E. 10

Par décisions du 4 juin 2009, l'administration a statué sur une réclamation déposée par les époux H_____ contre leur taxation pour les périodes 2002 à 2004. Des bordereaux rectificatifs étaient joints à ces décisions, qui donnaient suite notamment à une demande d'abattement de 40 % sur l'estimation de la partie habitation des biens immobiliers appartenant à M. H_____.

E. 11

Le 6 juillet 2009, les époux H_____ ont formé recours contre ces décisions auprès de la commission. Ils demandaient à ce que la procédure soit suspendue jusqu'à droit jugé sur une réclamation du 12 novembre 2005 traitant du même objet. Ils contestaient une reprise de CHF 18'788.- dans les actifs commerciaux de M. H_____ et indiquaient que l'administration ne donnait aucune précision sur leur « droit légal d'amortissement de 6 % l'an ». L'immeuble n° _____ devait faire l'objet d'une déclaration fiscale séparée par l'exécuteur testamentaire. L'abattement de 40 % pour durée d'occupation continue devait concerner la totalité de la parcelle n° _____. La déduction de leurs frais médicaux devait en conséquence être également revue.

E. 12

L'AFC a conclu au rejet du recours. Elle avait statué le 4 juin 2009 sur la réclamation du 12 novembre 2005. Le montant de CHF 18'788.- avait été comptabilisé par M. H_____ dans ses actifs commerciaux et entré dès lors dans la composition de ses fonds propres d'après les comptes au 31 décembre 2002 que lui-même avait joints à sa déclaration. L'abattement de 4 % prévu par la loi ne s'appliquait qu'aux « autres immeubles », à savoir au seul bâtiment habité par les époux H_____ à l'exclusion des bâtiments exploités à titre commercial ou loués à des tiers. Le bâtiment et le terrain avaient été évalués à hauteur de CHF 282'927.- pour apprécier le montant de l'abattement. M. H_____ devait enfin être taxé sur sa part de l'immeuble détenu en indivision conformément à la décision DCCR/69/2004, soit à raison d'un quart de la valeur de celui-ci.

E. 13

Des écritures ont ensuite été échangées s'agissant de l'objet du recours eu égard au fait qu'une réclamation avait été formée par les époux H_____ en date du 14 octobre 2005.

E. 14

Le recours formé par les époux H_____ a été rejeté par le TAPI le 31 janvier 2011. Il n'y avait pas lieu de suspendre la cause. Le montant de CHF 18'788.- avait été intégré à juste titre dans la fortune commerciale des époux H_____ car il provenait des actifs du garage

exploité par M. H_____ selon bilan au 31 décembre 2002. Tous les amortissements figurant dans les comptes de M. H_____ avaient été admis, de sorte que le grief se rapportant à un « droit légal d'amortissement de 6 % l'an » était incompréhensible, sauf à se rapporter à la problématique de l'abattement de 4 % par an pour la durée d'occupation d'un immeuble. Les éléments relatifs à la parcelle n° _____ dépendant d'une succession indivise devaient être taxés dans la personne des époux H_____, ce qui avait d'ailleurs fait l'objet d'une décision de justice que M. H_____ s'était vu notifier en sa qualité d'administrateur et de gestionnaire de l'hoirie de feu son père et qu'il n'avait pas contestée. La part de l'abattement de 4 % par année concernait la seule part de la parcelle n° _____ affectée au logement ainsi qu'une partie du terrain, pour une valeur de CHF 282'925.-, conformément à une décision de justice en force qu'il n'y avait au surplus pas lieu de revoir.

E. 15

Les époux H_____ ont formé recours contre ce jugement en date du 11 mars 2011 auprès de la chambre administrative. Ils ont conclu à ce que la péremption du droit de taxer soit constatée et à ce que le jugement soit annulé ; subsidiairement, ils ont demandé que les déclarations fiscales concernant la parcelle n° _____, feuille _____ de la commune de Bellevue soient adressées à Me Jean-Luc Ducret, exécuteur testamentaire de la succession de feu V_____ H_____. Le jugement devait être annulé car le droit de taxer était périmé. La valeur fiscale retenue pour la parcelle n° _____ devait être de CHF 582'000.-. Mentionnant les chiffres à l'appui de la répartition intercantonale des revenus et de la fortune, les recourants s'opposaient à la taxation opérée. La valeur locative ne devait pas être supérieure à 20 % des revenus bruts totaux. La valeur fiscale de la parcelle n° _____ était de CHF 244'335.- ; les époux H_____ contestaient devoir être taxés à raison d'un quart de ce montant au titre de membres de l'hoirie propriétaire de la parcelle, la déclaration fiscale devant être établie par l'exécuteur testamentaire.

E. 16

Le 18 mars 2011, le TAPI a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.

E. 17

Le 20 mars 2011, les époux H_____ ont transmis à la chambre administrative les pièces qu'ils avaient reçues en retour de la juridiction inférieure.

E. 18

L'AFC a répondu en date du 29 avril 2011 en concluant au rejet du recours. Il convenait de distinguer entre l'obligation de célérité imposée à l'autorité de recours et la péremption du droit de taxer, laquelle n'était pas atteinte. Les recourants n'élevaient aucun grief concret à l'encontre de la répartition intercantonale du revenu et de la fortune telle qu'effectuée par l'AFC. L'abattement de 40 % avait été octroyé sur les bâtiments et terrains affectés à l'habitation. La référence à un taux de 20 % en relation avec la valeur locative se rapportait au taux d'effort appliqué à ce revenu, non au montant maximum de l'impôt frappant celle-ci. La valeur de la parcelle n° 2'665, détenue par l'hoirie, avait été évaluée à CHF 360'000.-, de sorte que sa valeur pour un quart devait être retenue au titre de part imposée auprès des recourants.

E. 19

Les époux H_____ ont répliqué en date du 30 mai 2011. Le droit de taxer était périmé pour les années 2002, 2003 et 2004. Mme H_____ avait travaillé à Satigny et également pour un employeur dont le siège était à Berne. Les parcelles n os _____ et _____ devaient figurer à la valeur de CHF 582'000.- respectivement CHF 244'335.-.

E. 20

Le 31 mai 2011, les parties ont été informées que la cause était 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 - 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). 2. Selon l'art. 72 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (D 3 08 - LIPP), en vigueur depuis le 1^{er} 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. Le recours concernant les périodes fiscales 2002 à 2004, il s'agit d'appliquer, notamment, la loi sur l'imposition des personnes physiques, impôt sur la fortune, du 29 septembre 2000 (D 3 13 - LIPP-III) et la loi sur l'imposition des personnes physiques, impôt sur le revenu, revenu imposable, du 29 septembre 2000 (D 3 14 - LIPP-IV). 3. Dans un premier grief, les recourants considèrent que le droit de taxer est périmé en raison du laps de temps écoulé entre le dépôt de leur recours devant le Tribunal administratif de première instance et le jugement rendu par celui-ci. L'art. 77 al. 1 LPA énonce que les juridictions administratives doivent statuer sur les recours dans l'année qui suit leur saisine. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, un recourant ne peut pas se plaindre d'un retard injustifié à statuer, constitutif d'un déni de justice formel, lorsque les autorités cantonales compétentes se sont prononcées sur le fond au moment où ce grief est invoqué. En effet, dans un tel cas, l'intérêt actuel et pratique au recours fait défaut puisque l'interdiction du déni de justice formel a trait au droit de voir une cause jugée dans un délai raisonnable (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.180/2002 et 2A.396/2002 du 12 août 2003). Au demeurant, un retard à statuer, même constitutif d'un déni de justice, n'a pas d'effet sur la matérialité du droit invoqué, sauf disposition spéciale, non existante en l'espèce. Enfin, la péremption du droit de taxer, régie par les art. 22 de la loi de procédure fiscale du 3 octobre 2001 (D 3 17 - LPFisc) et 120 de la Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct LIFD n'est en toute hypothèse pas acquise. Ce premier grief doit, partant, être rejeté. 4. a. Selon l'art. 68 LPA, le recourant peut invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuve nouveaux qui ne l'ont pas été dans les précédentes procédures, sauf exception prévue par la loi. 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. La jurisprudence de la chambre administrative révèle une pratique beaucoup plus restrictive. Ainsi, l'objet d'une procédure administrative ne peut pas s'étendre ou se modifier qualitativement au fil des instances. Il peut uniquement se réduire, dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés devant l'autorité de recours (ATA/163/2010 du 9 mars 2010 ; ATA/503/2009 du 6 octobre 2009 ; ATA/560/2006 du 17 octobre 2006). c. Si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre, dans son mémoire de recours, des conclusions qui sortent du cadre des questions qui ont été traitées dans la procédure antérieure. Quant à l'autorité de recours, elle n'examine pas les prétentions et les griefs qui n'ont pas fait l'objet du prononcé de l'instance inférieure, sous peine de détourner sa mission de contrôle, de violer la compétence fonctionnelle de cette autorité-ci, d'enfreindre le principe de l'épuisement des voies de droit préalables et, en

définitive, de priver les parties d'un degré de juridiction (ATA/163/2010 du 9 mars 2010 ; ATA/503/2009 du 6 octobre 2009 ; ATA/168/2008 du 8 avril 2008 ; B. BOVAY, Procédure administrative, Berne 2000, p. 390/391). En l'espèce, le recourant remet en cause pour la première fois devant la chambre administrative les questions de la répartition intercantonale de la fortune et du revenu. Ces conclusions seront écartées car elles n'ont pas été formulées devant l'instance inférieure. 5. Les recourants se plaignent de la valeur retenue pour la parcelle n° _____, de même qu'ils font grief à l'AFC d'avoir retenu la valeur de CHF 360'000.- pour la parcelle n° _____. a. Selon l'art. 9 LIPP-III, l'évaluation des immeubles, autres que les immeubles locatifs, est faite par des commissions d'experts et vaut pour une période de dix ans appelée période décennale (al. 2). 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). Le Conseil d'Etat, 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 (al. 5). b. Selon la jurisprudence applicable en matière d'estimation des immeubles, rendue sous l'empire de l'ancienne loi sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (D 3 05 - LCP) mais applicable à la LIPP-III, dont les articles n'ont pas été modifiés sur ce point, le contribuable n'a pas la faculté de substituer sa propre appréciation à celle de l'administration ou de la commission d'experts (ATA/422/2008 du 26 août 2008). 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 LIPP-III. 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/422/2008 du 26 août 2008 ; RDAF 2000 II p. 280). c. Quant aux modalités de l'estimation, l'art. 7 al. 1 lettre e LIPP-III énonce que 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. S'agissant de la valeur retenue pour la parcelle n° _____, cette question fait l'objet de deux décisions en force de la chambre de céans rendues en 2002. En l'absence d'une quelconque demande de procéder à une nouvelle estimation, celle-ci ne peut pas être revue dans le cadre de la présente procédure. S'agissant de la valeur prise en compte pour la parcelle n° _____, l'AFC a fait procéder à une nouvelle estimation de ce bien en 2002, soit peu après que l'arrêt de la Cour de justice du 14 septembre 2001 soit entré en force. On ne saurait lui faire grief d'avoir considéré, au vu des développements successifs dans les procédures d'expropriation puis de succession, que les conditions permettant une nouvelle estimation étaient réalisées. En effet, ces procédures ont suscité l'élaboration de différentes expertises, mais celles-ci n'étaient pas toutes fondées sur des bases de calcul identiques. En outre, faute de taxation de l'Hoirie pour des motifs de

péréemption, l'administration ne pouvait pas se fonder sur les valeurs retenues pour la perception de l'impôt sur les successions (art. 9 al. 3 LIPP-III). L'AFC était donc parfaitement en droit de requérir une nouvelle estimation. S'agissant de l'estimation de la valeur de la parcelle pour un montant de CHF 360'000.-, celle-ci est le fruit d'un calcul d'expert fondé sur une valeur intrinsèque de CHF 375'000.-, sur une valeur de rendement de CHF 325'000.- et sur une valeur de marché dans une fourchette de CHF 350'000.- à 400'000.-. Cette estimation prend en compte l'état de vétusté des bâtiments, les nuisances subies sur la parcelle ainsi que les prix du marché en cas de cession à un tiers. Les critères de l'art. 7 al. 1 let. e LIPP-III sont, partant, parfaitement respectés. Au demeurant, le recourant se contente d'opposer à la valeur retenue pour la parcelle par l'administration la valeur constatée par la Cour de justice dans son arrêt du 14 septembre 2001 pour opérer le partage successoral. Or, cette valeur est fonction de l'indemnité d'expropriation déterminée dans la procédure ad hoc et elle se fonde au surplus sur une expertise antérieure. En outre, le recourant ne remet en cause ni le principe d'une nouvelle estimation de l'immeuble en 2002, ni les modalités de l'expertise. En conséquence, ce grief sera rejeté tant en ce qui concerne la parcelle n° _____ que la parcelle n° _____. 6. Les recourants se prévalent d'une déduction légale de 40 % de la valeur fiscale de leur habitation au motif qu'ils y demeurent depuis 1973, en invoquant l'art. 48 let. e LCP. L'art. 48 LCP a été abrogé lors de l'entrée en vigueur de la LIPP-III, de sorte qu'il convient d'appliquer l'art. 7 al. 2 LIPP-III, qui énonce que l'estimation des immeubles est diminuée de 4 % par année d'occupation continue par le même propriétaire ou usufruitier, jusqu'à concurrence de 40 %. Cette problématique a fait l'objet de la décision en force DCCR/354/2008, qui a posé le principe de l'abattement sur la seule partie habitation des biens immobiliers de M. H_____. Au demeurant, l'abattement a correctement été pris en compte dans les décisions sur réclamation du 4 juin 2009 de sorte que les recourants n'ont aucun intérêt au recours s'agissant de ce grief. Ce grief est infondé et doit être rejeté. 7. Les recourants prétendent que la valeur locative ne doit pas être supérieure à 20 % des revenus bruts totaux. Ce grief, qui ne contient aucune motivation, fait référence à l'art. 7 al. 2 LIPP-IV à teneur duquel le loyer théorique pour déterminer la valeur locative ne saurait excéder un taux d'effort de 20 % des revenus bruts totaux. En l'espèce, le taux d'effort de 20 % est respecté pour les taxations des trois années 2002, 2003 et 2004, puisque la valeur locative retenue pour ces années est largement inférieure aux revenus bruts totaux des recourants (CHF 7'142.- pour CHF 73'350.- en 2002, CHF 7'142.- pour CHF 73'333.- en 2003 et CHF 7'142.- pour CHF 86'635.- en 2004). Ce grief est infondé et doit être rejeté. 8. En tous points mal fondé, le recours sera rejeté. 9. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA). Ces derniers sont en outre avertis que s'ils recourent une nouvelle fois contre des éléments qu'ils ont déjà soumis à l'appréciation de la juridiction administrative et qui sont entrés en force, ils s'exposent à une amende pour téméraire plaideur (art. 88 LPA). Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *