

GE_GERICHTE A/595/2024 vom 18. November 2025

GE Cour de justice, 2025-11-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_595_2024

FR: GE_GERICHTE A/595/2024 du 18 novembre 2025

IT: GE_GERICHTE A/595/2024 del 18 novembre 2025

Regeste

DROIT FISCAL;IMPÔT;IMPÔT CANTONAL ET COMMUNAL;CALCUL DE L'IMPOT;DÉCLARATION D'IMPÔT;FORTUNE;FORTUNE PRIVÉE;FORTUNE IMMOBILIÈRE;IMPÔT SUR LA FORTUNE;VALEUR FISCALE;IMMEUBLE;PROPRIÉTÉ FONCIÈRE;ETAT LOCATIF;LOYER | Recours de l'AFC-GE contre un jugement du TAPI ayant ramené la valeur fiscale d'un immeuble en la calculant d'après le total des créances de loyers rattachées à la période fiscale litigieuse, soit du 1er janvier au 14 juillet 2022, date de décès de la contribuable. L'état locatif annuel qui doit être capitalisé au sens de l'art. 50 let. a LIPP doit tenir compte tant des revenus effectifs (encaissés) que des revenus théoriques, et non pas uniquement du montant représentant le total des créances de loyers rattachées à la période d'assujettissement. Lorsque les conditions de l'assujettissement ne sont réalisées que durant une partie de la période fiscale, l'évaluation de la valeur fiscale de l'immeuble doit être établie d'après un état locatif annuel estimatif, soit une projection de l'état locatif annuel qui serait obtenu si la situation de l'immeuble telle qu'elle est à la fin de l'assujettissement ne change pas jusqu'au 31 décembre de l'année fiscale concernée. Admission du recours. | Cst; LHID.13.al1; LHID.14.al1; LIPP.7; LIPP.47; LIPP.49; LIPP.50; LIPP.52; LIPP.61; LIPP.64; LPFisc.30; RIPP.25

Erwägungen

E. 4

L'AFC-GE se plaint de la violation de l'art. 50 let. a LIPP, le TAPI ayant pris en compte un montant de CHF 464'820.- pour la capitalisation de l'état locatif de l'immeuble sis à la route de E_____ 2.

E. 4.1

L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 13 al. 1 LHID). 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).

E. 4.2

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. 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 1er octobre 2018 consid. 5.1 ; ATA/90/2025 du 21 janvier 2025 consid. 6.1).

E. 4.3

Dans le canton de Genève, les immeubles sont soumis à l'impôt sur la fortune qui est perçu chaque année sur la fortune dans son état au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû et estimée en général à la valeur vénale (art. 47 al. 1 let. a et 49 al. 1 et 2 LIPP).

E. 4.4

L'art. 50 LIPP fixe les principes d'estimation des différents types d'immeubles pour l'impôt de la fortune privée, à savoir les immeubles locatifs (let. a), les immeubles servant exclusivement et directement à l'exploitation d'un commerce ou d'une industrie (let. b), les immeubles servant à l'exploitation agricole et sylvicole (let. c), les terrains improductifs ou à bâtir (let. d) et les « autres immeubles », dont notamment les villas et les immeubles en copropriété par étages (let. e).

E. 4.5

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, l'état locatif se déterminant 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. 50 let. a LIPP). Les taux de capitalisation servant à calculer la valeur fiscale des immeubles locatifs, conformément à l'art. 50 let. a LIPP, sont fixés 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. 25 al. 1 du règlement d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques 13 janvier 2010 - RIPP - D 3 08.1). Pour l'année fiscale 2022, le taux de capitalisation s'élevait à 3.35% (art. 25 al. 3 let. a RIPP).

E. 4.6

L'évaluation des immeubles locatifs visés à l'art. 50 let. a LIPP est faite par le contribuable lui-même, dans sa déclaration d'impôt (art. 52 al. 1 LIPP). Selon l'art. 30 LPFisc, le contribuable propriétaire d'un immeuble est tenu de communiquer au département l'état des revenus bruts de chacun des immeubles qu'il possède ou exploite, ainsi que tous autres renseignements jugés nécessaires pour déterminer la situation et la valeur exacte de chaque immeuble et de son revenu (al. 1). Il doit notamment fournir au département la formule pour les nouvelles constructions, le questionnaire pour déterminer la valeur locative, un état locatif annuel pour chaque immeuble locatif, toutes pièces justifiant les loyers encaissés et toutes autres pièces nécessaires propres à justifier une déduction prévue par la législation fiscale (al. 2).

E. 4.7

Dans un arrêt de 2019, concernant un bâtiment avec un garage et deux logements, dont l'un occupé par le propriétaire et l'autre loué à un tiers, la chambre administrative a précisé que les loyers des locaux susceptibles d'être loués mais « occupés par le propriétaire et sa famille » visés à l'art. 50 let. a LIPP, correspondent à leur valeur locative, qui est le

rendement d'un immeuble ou partie d'immeuble dont son propriétaire se réserve l'usage et qui représente un revenu en nature dont la valeur économique correspond au loyer que le contribuable aurait pu obtenir d'un tiers en louant son logement (ATA/829/2019 du 25 avril 2019 consid. 4 et 6b) ; la valeur locative s'intègre aux autres loyers composant l'état locatif annuel qui sert à calculer la valeur de l'immeuble selon l'art. 50 let. a LIPP (consid. 6c).

E. 4.8

Ces règles d'évaluation ont été jugées conformes au cadre défini largement par l'art. 14 al. 1 LHID, le principe de la capitalisation de l'état locatif inscrit à l'art. 50 let. a LIPP renvoyant à la valeur de rendement et la prise en considération des transactions constatées sur le marché ou, pour les immeubles de logements, de l'âge de ces derniers (art. 50 let. a LIPP cum art. 25 al. 1 et 3 RIPP) pour déterminer le taux de capitalisation applicable se référant à des critères qui relèvent plus particulièrement de la valeur vénale. Le taux de capitalisation des immeubles locatifs au sens de l'art. 50 let. a LIPP est ainsi calculé non pas de manière abstraite, mais en fonction des transactions réalisées durant une période donnée (ATF 134 II 2017 consid. 3.8 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_194/2018 du 1^{er} octobre 2018 consid. 5.3 ; 2C_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 4.4 ; 2C_316/2010 du 29 juillet 2010 consid. 3 ; 2C_820/2008 du 23 avril 2009 consid. 3.3 et 5.2 ; ATA/357/2025 du 1^{er} avril 2025 consid. 3.2 ; ATA/1834/2019 du 17 décembre 2019 consid. 12a).

E. 4.9

Selon l'art. 61 LIPP, les impôts sur le revenu et la fortune des personnes physiques sont fixés et prélevés pour chaque période fiscale (al. 1). La période fiscale correspond à l'année civile (al. 2). L'art. 64 LIPP dispose que la fortune imposable se détermine d'après son état à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (al. 1). Si les conditions de l'assujettissement ne sont réalisées que durant une partie de la période fiscale, seul le montant de l'impôt correspondant à cette durée est prélevé (al. 3). L'art. 64 al. 1 et 3 LIPP reprend la teneur de l'art. 17 al. 1 et 4 LHID. L'assujettissement prend fin le jour du décès du contribuable, de son départ pour l'étranger ou le jour de la disparition de l'élément imposable dans le canton (art. 7 al. 2 LIPP).

E. 4.10

D'après le principe de l'imposition selon la capacité économique de l'art. 127 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), toute personne doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens. La charge fiscale doit être adaptée à la substance économique à la disposition du contribuable (ATF 142 II 197 consid. 6.1 ; 140 II 157 consid. 7.1). En vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée (ATA/279/2025 du 18 mars 2025 consid. 3.2).

E. 5

En l'espèce, pour évaluer la valeur de l'immeuble sis à la route de E_____ 2, l'AFC-GE a capitalisé un montant de CHF 879'372.- ressortant de « l'état locatif théorique récapitulatif au 15.07.2022 » établi par la régie le 29 août 2022. Le TAPI a en revanche considéré qu'il convenait de capitaliser le montant (de CHF 464'280.-) représentant le total des créances de

loyers (encaissements) rattachées à la période fiscale litigieuse (du 1^{er} janvier au 14 juillet 2022) pour évaluer la valeur dudit immeuble. Les intimés soutiennent désormais ce raisonnement, seuls les revenus encaissés pouvant être capitalisés, contrairement d'ailleurs à ce qu'ils avaient implicitement admis devant le TAPI. Or, l'art. 50 let. a LIPP dispose sans équivoque que l'état locatif annuel se détermine d'après les loyers obtenus des locaux loués mais aussi des loyers qui pourraient être obtenus de ceux susceptibles d'être loués. Par conséquent, l'état locatif annuel qui doit être capitalisé au sens de l'art. 50 let. a LIPP doit tenir compte tant des revenus effectifs (encaissés) que des revenus théoriques. Dès lors, le TAPI ne pouvait pas capitaliser le montant représentant uniquement le total des créances de loyers rattachées à la période d'assujettissement de feu A_____.

E. 5.1

Reste à déterminer si l'AFC-GE était fondée à capitaliser le montant de CHF 879'372.-, la période d'assujettissement pour l'année 2022 de la défunte s'arrêtant au 15 juillet 2022 et non pas au 31 décembre 2022. Il ressort de la décision sur réclamation du 10 janvier 2024 que l'AFC-GE a d'abord calculé le montant de l'impôt sur la fortune pour la période fiscale 2022 (CHF 24'805.-) puis l'a ajusté pour tenir compte de la période d'assujettissement limitée de 194 jours (CHF 24'805 x 194/360). Il convient ainsi d'en déduire que l'AFC-GE a pris en compte, sur le principe déjà, un état locatif annuel (et non pas un état locatif arrêté à la fin de la période d'assujettissement) pour évaluer la valeur fiscale de l'immeuble. Cette façon de procéder apparaît conforme aux dispositions de la LIPP. Certes, il ressort des art. 17 al. 1 LHID et 64 al. 1 LIPP que, lorsque les conditions d'assujettissement ne sont réalisées que durant une partie de la période fiscale, la fortune imposable se détermine d'après son état à la fin de l'assujettissement. Or, l'art. 49 al. 1 LIPP dispose que l'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû. En outre, et en particulier, les immeubles locatifs visés à l'art. 50 let. a LIPP présentent la particularité que leur valeur fiscale est estimée d'après un état locatif annuel (sur douze mois), composé des 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. Ainsi, dans le système genevois, la valeur d'un immeuble locatif augmente fictivement au cours de l'année pour atteindre sa valeur fiscale au 31 décembre de l'année en cours (art. 49 al. 1 LIPP). Dès lors, estimer la valeur d'un immeuble selon un état locatif correspondant à la seule période d'assujettissement, lorsque celle-ci ne correspond pas à la période fiscale, ne permet pas de calculer sa valeur réelle telle qu'elle doit ressortir des règles de l'art. 50 let. a LIPP et revient à le dévaluer sans motif objectif. Aussi, comme le relève l'AFC-GE, la valeur d'un immeuble ne peut en principe pas varier, durant une même période fiscale, selon la durée de la période d'assujettissement. Dès lors, même lorsque les conditions de l'assujettissement ne sont, comme en l'espèce, réalisées que durant une partie de la période fiscale, l'évaluation de la valeur fiscale de l'immeuble doit être établie d'après un état locatif annuel estimatif, soit une projection de l'état locatif annuel qui serait obtenu si la situation de l'immeuble telle qu'elle est à la fin de l'assujettissement ne change pas jusqu'au 31 décembre de l'année fiscale concernée. Contrairement à ce que soutiennent les intimés, une telle approche n'est pas contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive et il ne s'agit pas non plus de prendre en compte et capitaliser des loyers qu'une personne assujettie pour une durée limitée, en raison par exemple d'un décès, ne pourra plus encaisser pendant le reste de la période fiscale considérée. En effet, d'une part, l'état locatif annuel estimatif doit être établi uniquement d'après les loyers qui ont déjà été perçus et qui auraient pu être perçus par le contribuable pendant la période

d'assujettissement. D'autre part, seul le montant de l'impôt correspondant à la durée d'assujettissement sera prélevé (art. 64 al. 3 LIPP), ce qui exclut la prise en compte de loyers afférents à la période pour laquelle le contribuable n'est plus assujéti. C'est d'ailleurs ce qui ressort du calcul effectué par l'AFC-GE dans ses décisions sur réclamation du 10 janvier 2024, qui a ajusté le montant de l'impôt pour tenir compte de la période d'assujettissement de feu A_____ limitée à 194 jours (du 1^{er} janvier au 14 juillet 2022).

E. 5.2

En l'occurrence, « l'état locatif théorique récapitulatif au 15.07.2022 » établi par la régie le 29 août 2022 s'élève à CHF 879'372.-. Il a été calculé d'après les loyers annuels (et non pas mensuels) de chaque appartement et est proche tant de l'état locatif annuel pour l'année 2021 (CHF 826'000.-) que de « l'état locatif théorique récapitulatif au 31.12.2022 » (CHF 903'372.-) établi par la régie le 21 décembre 2022. Il ne peut ainsi s'agir que d'un état locatif annuel estimatif pour l'année 2022, et non pas d'un état locatif portant sur la seule période s'étendant du 1^{er} janvier au 15 juillet 2022. Par conséquent, et au vu de ce qui précède, l'AFC-GE était fondée à retenir ce montant et à le capitaliser pour obtenir la valeur fiscale de l'immeuble sis à la route de E_____. 2. Pour le surplus, son calcul du montant de l'impôt sur la fortune n'est pas contesté et a, à juste titre, été ajusté pour tenir compte de la période limitée d'assujettissement. Le grief sera donc admis.

E. 6

Les intimés se plaignent d'une inégalité de traitement, l'AFC-GE n'appliquant pas l'interprétation qu'elle revendiquait dans des cas similaires.

E. 6.1

Une décision viole le principe d'égalité consacré à l'art. 8 al. 1 Cst. lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou qu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante. L'inégalité apparaît ainsi comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (ATF 146 II 56 consid. 9.1 ; 144 I 113 consid. 5.1.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_555/2023 du 5 avril 2024 consid. 6.1).

E. 6.2

En matière fiscale, le principe d'égalité de l'art. 8 al. 1 Cst. est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par celui de l'imposition selon la capacité économique. Le principe de la généralité de l'impôt exige que toute personne ou groupe de personnes soit imposé selon la même réglementation juridique : les exceptions qui ne reposent sur aucun motif objectif sont inadmissibles (ATF 141 II 338 consid. 3.2 et les références).

E. 6.3

En l'espèce, les recourants soutiennent que l'état locatif pris en compte dans la taxation de l'intimé s'élevait à CHF 406'935.- et que, dans le cadre de ces deux taxations, l'AFC-GE avait ainsi suivi le raisonnement du TAPI. Or, la taxation 2022 de celui-ci indique expressément que le montant de CHF 408'936.- (et non pas de CHF 406'935.-) correspond à sa part sur l'immeuble, soit 50% (l'autre moitié concernant son frère), et non pas au total de

l'état des loyers (« estimation fiscale : état des loyers pour votre part de 50% Fr. 408'938.- capitalisé au taux de 3.35%, soit Fr. 12'207045.- »). L'état locatif annuel (pour l'entier de l'immeuble) pris en compte pour la taxation de l'intimé a donc été de CHF 817'872.■, et non pas de CHF 408'936.■. Les intimés l'avaient d'ailleurs admis devant le TAPI, alléguant que « l'état locatif avait été correctement capitalisé sur une base annuelle de CHF 817'000.- ». Il n'y a donc pas de violation du principe d'égalité de traitement. Aussi, contrairement à ce que soutiennent les intimés, l'AFC-GE n'a pas non plus suivi le raisonnement du TAPI. Le grief sera donc écarté, ce qui conduit à l'admission du recours. Le jugement du TAPI sera ainsi annulé en tant qu'il retient que la valeur fiscale de l'immeuble, imposable dans le chef des intimés, s'élève, compte tenu d'un taux de capitalisation de 3.35%, à CHF 13'859'104.-. Il sera confirmé pour le surplus. Les décisions sur réclamation de l'AFC-GE du 10 janvier 2024 seront rétablies en tant qu'elles retiennent que la valeur fiscale de l'immeuble, imposable dans le chef des intimés, s'élève à CHF 26'249'910.-.

E. 7

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge solidaire des intimés (art. 87 al. 1 LPA) et il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA). * * *

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