

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C_290/2014

{T 0/2}

Arrêt du 9 septembre 2014

Ile Cour de droit public

Composition

MM. les Juges fédéraux Zünd, Président,
Seiler et Donzallaz.
Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure

Hoirie de Feu A.X._____, soit pour elle
Madame B.X._____,
représentée par Berney & Associés SA,
recourante,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève,
intimée,

Objet

impôt cantonal et communal sur la fortune et impôt immobilier complémentaire 2009; valeur fiscale de terrains agricoles,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice du canton de Genève, Chambre administrative, 1ère section, du 12 février 2014.

Faits :

A.

Feu A.X._____ (ci-après: le contribuable) était domicilié dans le canton de Genève. Il était propriétaire de parcelles sises en zone agricole dans les communes de C._____ (parcelles nos xxxx, xxxx, xxxx, xxxx, xxxx et xxxx) et de D._____ (parcelles nos xxxx et xxxx).

Dans sa déclaration fiscale 2009, datée du 8 mars 2010, le contribuable a indiqué pour l'impôt cantonal et communal un revenu brut de 31'025 fr. et une fortune brute de 296'947 fr.- comprenant des immeubles pour une valeur de 2 fr.: sous la rubrique «Immeubles locatifs ou loués», il a fait état des parcelles de C._____ et de D._____ indiquant en regard du nom de chaque commune une somme de 1 fr. au titre d'«état des loyers capitalisés ou capital selon estimation».

Par bordereau de taxation du 27 avril 2010, l'Administration fiscale cantonale a fixé l'impôt cantonal et communal 2009 à 3'581 fr. 30. Ce montant a été calculé sur la base d'un revenu et d'une fortune imposable de 18'455 fr., respectivement de 667'667 fr., soit 472'127 fr. pour les terrains de C._____ et 62'995 fr. pour ceux de D._____. Calculé sur la base de ces montants, l'impôt immobilier complémentaire a été fixé à CHF 535,15. La fortune totale imposable a été arrêtée à 667'667 fr.

Le 28 mai 2010, le contribuable a déposé une réclamation à l'encontre du bordereau de taxation d'impôt cantonal et communal 2009 auprès de l'Administration fiscale cantonale. La valeur fiscale des terrains de C._____ et de D._____ ainsi que le montant de l'impôt immobilier complémentaire étaient contestés. Par décision sur réclamation du 13 décembre 2010, l'Administration fiscale cantonale a maintenu les taxations contestées.

Par acte du 11 janvier 2011, le contribuable a interjeté recours contre cette décision auprès de la Commission cantonale de recours en matière administrative, dont les compétences ont été reprises depuis le 1er janvier 2011 par le Tribunal administratif de première instance.

Le 22 janvier 2013, le Tribunal administratif de première instance a admis partiellement le recours. L'Administration fiscale cantonale n'avait produit aucun élément permettant de retenir que les parcelles précitées avaient été aliénées à titre onéreux ou à titre gratuit, voire dévolues pour cause de mort, au cours de la période pertinente. Elle n'avait également pas exposé le calcul de la valeur de cette estimation ni n'avait démontré le bien-fondé de la quotité ainsi fixée. Le principe même et le montant de l'estimation fiscale effectuée par l'Administration fiscale cantonale n'étaient donc pas justifiés. Cette dernière devait établir un nouveau bordereau de taxation conforme au droit.

A.X. _____ est décédé le 20 février 2013.

Le 1er mars 2013, l'Administration fiscale cantonale a interjeté recours auprès de la Cour de justice du canton de Genève. Le 19 avril 2013, l'hoirie de feu A.X. _____ soit pour elle B.X. _____, a décidé de poursuivre la procédure.

B.

Par arrêt du 12 février 2014, la Cour de justice du canton de Genève a admis le recours, annulé le jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 janvier 2013 et rétabli le bordereau de taxation du 27 avril 2010. La cause était régie par l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques, impôt sur la fortune, du 29 septembre 2000 (aLIPP-III - D 3 13) ainsi que par l'art. 14 al. 2 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14), qui ne réglait en revanche pas l'impôt immobilier complémentaire. Le contribuable n'avait pas la faculté de substituer sa propre appréciation de la valeur fiscale de ses immeubles à celle de l'administration ou de la commission d'experts. Il devait, s'il considérait que la valeur de son bien immobilier était mal estimée, former une demande de nouvelle estimation, conformément à l'art. 9 al. 5 aLIPP-III. Pour avoir une incidence sur l'impôt d'une année déterminée, la demande d'expertise devait avoir été formée avant la date déterminante pour la situation du contribuable et la fixation de la matière imposable, soit le 31 décembre de l'année fiscale en cause, en l'espèce le 31 décembre 2009, ce que le contribuable n'avait pas fait.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, l'hoirie de feu A.X. _____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt rendu le 12 février 2014 par la Cour de justice du canton de Genève. Elle se plaint notamment de la violation de l'art. 14 al. 2 LHID dans la fixation de la valeur fiscale des immeubles et soutient qu'il ne mentionne pas l'obligation de déposer une demande de nouvelle valorisation avant le 31 décembre de la période fiscale concernée.

La Cour de justice persiste dans les considérants et le dispositif de son arrêt. L'Administration fiscale cantonale conclut au rejet du recours. L'Administration fédérale des contributions renonce à déposer des observations.

Considérant en droit :

1.

1.1. L'arrêt attaqué porte sur l'impôt direct cantonal 2009 sur la fortune ainsi que sur l'impôt immobilier complémentaire, plus précisément sur la question de savoir si feu le recourant a valablement déposé une demande de nouvelle estimation fiscale de ses immeuble et si celle-ci est admissible. Si l'impôt direct sur la fortune fait partie du droit fiscal harmonisé, il en va différemment de l'impôt immobilier complémentaire (cf. art. 1 et 2 LHID; cf. arrêt 2C_734/2008 du 29 janvier 2009 consid. 1.1).

1.2. Aux termes de l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Par conséquent, il vérifie en principe librement l'application du droit fédéral et, notamment, la conformité du droit cantonal harmonisé et son application par les instances cantonales aux dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation fiscale. L'art. 106 al. 2 LTF prévoit toutefois que le Tribunal fédéral n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si ces griefs ont été invoqués et motivés. Il en va ainsi lorsque les dispositions de la loi fédérale sur

l'harmonisation fiscale laissent une certaine marge de manoeuvre aux cantons; l'examen de l'interprétation du droit cantonal est alors limité à l'arbitraire (ATF 134 II 207 consid. 2 p. 209 s.). L'art. 106 al. 2 LTF exige que l'acte de recours contienne, à peine d'irrecevabilité, un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et précise en quoi consiste la violation. Autrement dit, le Tribunal fédéral n'a pas à vérifier de lui-même si l'arrêt entrepris est en tous points conforme au droit et à l'équité; il n'examine que les griefs d'ordre constitutionnel invoqués et suffisamment

motivés dans l'acte de recours (ATF 134 I 65 consid. 1.3 p. 67; 134 V 138 consid. 2.1 p. 143).

I. Impôt cantonal direct sur la fortune

2.

La recourante soutient en substance que l'obligation de déposer une demande de nouvelle estimation fiscale avant le 31 décembre de l'année fiscale en cause, telle qu'elle est prévue par le droit fiscal du canton de Genève, serait contraire à l'art. 14 al. 1 LHID.

2.1. Réglé aux art. 13 et 14 LHID (titre 2, chapitre 4 de la loi sur l'harmonisation fiscale), l'impôt sur la fortune des personnes physiques a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 13 al. 1 LHID) qui se détermine selon les règles d'évaluation prévues à l'art. 14 LHID; cette disposition a la teneur suivante:

1 La fortune est estimée à la valeur vénale. Toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée.

2 Les immeubles affectés à l'agriculture ou à la sylviculture sont estimés à leur valeur de rendement (...).

3 Les biens immatériels et la fortune mobilière (à l'exception des papiers-valeurs) qui font partie de la fortune commerciale du contribuable sont estimés à la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu.

2.2. Le canton de Genève a mis en oeuvre ces règles dans l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - impôt sur la fortune (aLIPP-III; RSGE D 3 13, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009). L'art. 4 aLIPP-III précise que la fortune mobilière et immobilière, établie au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (al. 1), est en règle générale estimée à sa valeur vénale (al. 2), sous réserve - outre les marchandises (al. 4) - des biens immatériels et de la fortune mobilière (à l'exception des papiers-valeurs) qui sont estimés à la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu s'ils font partie de la fortune commerciale du contribuable (al. 3). 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]; etc.).

L'art. 9 aLIPP-III dispose que 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). Selon l'art. 11 aLIPP-III, en cas d'estimation par experts, le département doit notifier la décision à chaque intéressé par lettre recommandée. Cette lettre indique le montant de la nouvelle estimation et mentionne qu'une réclamation peut être adressée par écrit au département dans le délai de trente jours à compter de sa réception.

2.3. En affirmant que l'art. 14 LHID ne mentionne nullement l'obligation de déposer une demande de nouvelle valorisation avant le 31 décembre de la période fiscale concernée, de sorte que cette obligation est contraire au droit fédéral, la recourante perd de vue que la Constitution fédérale garantit aux cantons une large autonomie en matière d'organisation et de procédure, sous réserve de limites posées par la Constitution fédérale elle-même, les lois fédérales et la jurisprudence.

Dans la mise en oeuvre du droit fédéral, la Confédération doit laisser aux cantons "une marge de manoeuvre aussi large que possible" et tenir compte de "leurs particularités" (art. 46 al. 2 Cst.) Lorsque les cantons sont chargés de l'exécution de la législation fédérale, celle-ci leur indique souvent quels organes et quelles procédures sont nécessaires à son exécution. Ainsi en matière de

perception de l'impôt fédéral direct, la loi sur l'impôt fédéral direct intervient souvent dans l'organisation administrative et judiciaire des cantons (art. 129 al.1 Cst.) dans un souci d'harmonisation verticale et de cohérence du système fiscal suisse, lorsque le droit fédéral et le droit cantonal règlent la même matière. En matière d'impôts directs cantonaux (en particulier non harmonisés) en revanche, les cantons retrouvent le degré d'autonomie généralement admis dans ce domaine (ATF 130 II 65 consid. 5 p. 72 ss, à propos de la double instance de recours cantonale et de l'art. 145 LIFD) : hormis les règles de procédure prévues dans la loi sur l'harmonisation fiscale, qui s'imposent directement à eux, les cantons sont tenus de respecter les garanties fondamentales de procédure figurant dans la Constitution fédérale, notamment celles issues des principes de la bonne foi et de l'interdiction du formalisme excessif (arrêt 2C_55/2014 du 6 juin 2014, consid. 4.1) et ne peuvent adopter ou appliquer des règles cantonales qui éludent des prescriptions de droit fédéral ou qui en contredisent le sens ou l'esprit, notamment par leur but ou par les moyens qu'elles mettent en oeuvre, ou qui empiètent sur des matières que le législateur fédéral a réglementées de façon exhaustive (cf. art. 49 Cst. et ATF 140 II 46 et la jurisprudence citées).

2.4. En l'espèce, ni la loi sur l'impôt fédéral direct ni la loi sur l'harmonisation fiscale, en particulier l'art. 14 LHID, ne prévoient de règles qui imposeraient aux cantons une harmonisation verticale ou horizontale de la procédure destinée à établir la valeur fiscale des immeubles en vue de percevoir l'impôt cantonal direct sur la fortune pour une période fiscale donnée. Les cantons disposent à cet égard d'une large autonomie, plus large encore que celle dont ils disposent pour évaluer la fortune imposable (cf. arrêts 2C_820/2008 du 23 avril 2009 consid. 3.1 et 2C_316/2010 du 29 juillet 2010 consid. 3.1). En édictant respectivement en confirmant l'application des art. 9 et 11 aLIPP-III, ni le législateur cantonal ni l'instance précédente n'ont violé l'art. 14 LHID. Le grief de la recourante est par conséquent rejeté.

2.5. Pour le surplus, il résulte de ce qui précède que les art. 9 et 11 aLIPP-III sont des règles de droit cantonal autonome, dont la recourante ne peut se plaindre que si leur application constitue une violation du droit fédéral au sens de l'art. 95 let. a LTF, soit une violation de droits constitutionnels, griefs qu'elle n'a pas formulés conformément aux exigences de motivation accrues de l'art. 106 al. 2 LTF (cf. consid. 1.2 ci-dessus). Ses griefs sont sous cet angle irrecevables.

II. Impôt immobilier complémentaire

3.

En tant que les art. 9 et 11 aLIPP-III ont pour objet de déterminer la valeur des immeubles de la recourante aux fins de perception de l'impôt immobilier, ils constituent du droit cantonal (cf. arrêt 2C_734/2008 du 29 janvier 2009 consid. 1.1). Les griefs de la recourante à cet égard sont irrecevables pour les mêmes motifs que ceux exposés ci-dessus (cf. consid. 2.5).

4.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours dans la mesure où il est recevable. Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

3.

Le présent arrêt est communiqué à la représentante de la recourante, à l'Administration fiscale et à la Cour de justice du canton de Genève, Chambre administrative, 1ère section, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 9 septembre 2014
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le Président : Le Greffier :

Zünd Dubey