

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1262/2007-ICC

ATA/433/2010

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 22 juin 2010**

**en section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Monsieur R\_\_\_\_\_**

représenté par Me Antoine Berthoud, avocat

\_\_\_\_\_

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 22 juin 2009 (DCCR/599/2009)**

---

## EN FAIT

1. A la suite du décès de leur mère, le 16 mars 1997, Monsieur R\_\_\_\_\_ (ci-après : le contribuable) et sa sœur, Madame F\_\_\_\_\_ (ci-après : la sœur), ont hérité de deux immeubles sis sur les parcelles n<sup>os</sup> \_\_\_\_\_ et \_\_\_\_\_ de la commune de X\_\_\_\_\_.
2. Le 22 juillet 2005, le contribuable et sa sœur ont signé un acte de partage successoral. Les deux immeubles en question étaient attribués à cette dernière en pleine propriété, à titre de partage, leur valeur étant estimée à CHF 11'500'000.-, Mme F\_\_\_\_\_ s'engageant à payer une soulte de partage de CHF 5'610'000.- en faveur de son frère incluant la reprise d'une dette hypothécaire de CHF 280'000.- grevant la parcelle n<sup>o</sup> \_\_\_\_\_. Dans l'hypothèse où tout ou partie des parcelles, objets du partage, était vendu dans les quinze ans suivant la date d'entrée en jouissance du partage fixée au 1<sup>er</sup> juillet 2005, M. R\_\_\_\_\_ aurait droit à la moitié du gain net en capital. Ce dernier correspondait à la différence entre le prix de vente, déduction faite des frais à la charge du vendeur et la valeur vénale fixée à l'occasion du partage, dite valeur et le montant des frais étant indexés à l'indice suisse des prix à la consommation, valeur juin 2005.
3. Le 28 octobre 2005, le contribuable a adressé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) une déclaration pour l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (ci-après : IBGI). Compte tenu d'une valeur de partage successoral de CHF 5'610'000.-, d'une valeur d'acquisition de CHF 2'417'218.-, de droits successoraux d'un montant de CHF 117'283,20, le gain immobilier s'élevait à CHF 3'075'498,80. Le contribuable mentionnait sur la déclaration que ce montant était exonéré selon l'art. 81 al. 3 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).
4. Le 19 janvier 2007, l'AFC a adressé au contribuable un bordereau de taxation de l'IBGI d'un montant de CHF 461'324,70 basé sur un gain imposable de CHF 3'075'498.- au taux de 15 %.
5. Le 12 février 2007, M. R\_\_\_\_\_ a adressé une réclamation à l'AFC contre ledit bordereau. C'était à tort que l'IBGI lui était réclamé en vertu de l'art. 81 al. 2 LCP. Cette disposition était contraire à l'art. 12 al. 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) qui prévoyait une prorogation de l'impôt en cas de succession et de partage successoral. Même si la doctrine relative à la LHID ne traitait pas de la question d'une soulte, elle stipulait de manière très claire que les cantons n'avaient aucune marge de manœuvre : les opérations de succession et de partage devaient aboutir à un report de l'imposition, ce qui impliquait que seuls étaient déterminants la date et le prix d'acquisition retenu à la date de la

dévolution successorale à l'exclusion de toute autre opération postérieure au décès. En l'espèce, le transfert de propriété était intervenu dans le contexte d'une succession. Il n'y avait pas eu de vente mais de partage successoral, si bien qu'il ne devait pas y avoir perception d'un impôt.

6. Le 7 mars 2007, l'AFC a rejeté la réclamation. Sa décision de taxer était fondée sur un arrêt du tribunal de céans du 17 octobre 2006 (ATA/558/2006) selon lequel le report de l'imposition sur les gains immobiliers prévu par l'art. 12 al. 3 let. a LHID ne s'appliquait pas à une dévolution intervenue en 1997, seule les dispositions des art. 80 et ss LCP étant applicables.

7. Le 22 mars 2007, le contribuable a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA), concluant à l'annulation de la décision précitée.

Il reprenait l'argumentation développée dans le cadre de sa réclamation.

8. Le 13 février 2008, l'AFC a conclu au rejet du recours, maintenant son argumentation développée dans la décision sur réclamation. Par le biais de l'acte de partage du 22 juillet 2005, il y avait eu réalisation d'un gain immobilier imposable selon les art. 80 ss LCP, l'art. 12 al. 3 let. a LHID n'étant pas relevant. L'acte en question concrétisait un transfert à titre onéreux moyennant le versement d'une somme d'argent tenant compte du prix du marché, soit la valeur vénale, bien supérieure à celle fixée au jour du décès. De ce fait, l'acte de partage devait être assimilé à un acte de transfert à titre onéreux. Le fait générateur déterminant la nature de l'impôt était survenu en 1997. A cette époque, le gain immobilier avait été exonéré lors de la dévolution successorale et non pas différé au sens de l'art. 12 al. 3 let. a LHID. L'art. 81 al. 2 LCP s'appliquait manifestement au cas d'espèce qui disposait expressément que lors d'un partage ou d'un échange, l'impôt était perçu immédiatement sur la soulte reçue pour la part qui représentait une plus-value de l'immeuble aliéné.

9. Le 22 juin 2009, la CCRA a admis le recours et annulé la décision de l'AFC du 7 mars 2007 ainsi que le bordereau du 19 janvier 2007. C'était à bon droit que lors de la succession de la mère du recourant en 1997, celui-ci et sa sœur avaient été exonérés de l'IBGI sur les deux immeubles hérités en application de l'art 81 al. 3 let. 3 LCP. En revanche, l'acte de partage successoral, signé après le 1<sup>er</sup> janvier 2001 et l'entrée en vigueur de la LHID, était soumis à l'art. 12 al. 3 let. a de cette loi. La solution à laquelle l'ATA/558/2006 avait abouti n'était pas applicable au cas d'espèce dans la mesure où la cause précitée portait sur une vente immobilière conclue avec des tiers, alors qu'il s'agissait d'un transfert de propriété entre héritiers dans le cadre d'un partage de succession avec versement d'une soulte.

10. Par acte déposé au greffe le 30 juillet 2009, l'AFC a interjeté recours auprès du Tribunal administratif contre la décision précitée adressée aux parties le 1<sup>er</sup> juillet 2009. L'acte de partage successoral du 22 juillet 2005 devait être assimilé à un transfert à titre onéreux compte tenu de la valeur vénale des immeubles retenue, fixée en fonction de la valeur du marché. La CCRA avait omis de considérer que la dévolution successorale des immeubles était survenue avant que la LHID ne soit applicable, si bien que l'art. 12 al. 3 let. a LHID n'avait pas à être pris en considération, le partage n'ayant pas un caractère autonome par rapport à l'ouverture de la succession. Dès lors, l'imposition d'un gain immobilier réalisé au moment de la liquidation de la succession devait être opérée au regard du droit applicable au moment où s'était ouverte la succession, soit en l'occurrence celui en vigueur en 1997. Le cas d'espèce ne devait être considéré que sous l'angle de l'art. 81 al. 2 LCP, si bien qu'il y avait lieu à la perception de l'IGBI.
11. Le 7 septembre 2009, le contribuable a répondu. Il conclut au rejet du recours. L'acte de partage litigieux concernait clairement celui d'une succession entre héritiers, le versement d'une soulte s'imposant en raison de la disproportion entre les lots attribués. On ne se trouvait pas dans l'hypothèse d'un procédé d'évasion fiscale. L'acte du 22 juillet 2005 était un acte de partage qui entrait dans le champ d'application de l'art. 81 al. 3 let. c LCP. Le fait générateur de l'impôt étant l'acte de partage en question, il était intervenu après 2001 et était soumis à l'art. 12 al. 3 LHID. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la survenance de certains faits antérieurs à l'entrée en vigueur de la LHID ne pouvait empêcher l'application impérative du droit fédéral dès 2001.
12. Le 14 septembre 2009, le juge a avisé les parties que la cause était gardée à juger, sauf requête à formuler d'ici au 29 septembre 2009.
13. Le 25 septembre 2009, l'AFC a persisté dans son argumentation. Elle n'avait jamais admis expressément que l'art. 81 al. 2 LCP était contraire au texte de l'art. 12 al. 3 LHID. Il y avait lieu de ne faire application que de l'art 81 al. 2 LCP qui prévoyait la perception d'un impôt sur la soulte reçue pour la part représentant une plus-value de l'immeuble aliéné. C'était seulement lorsqu'il y avait absence de plus-value que l'art. 81 al. 3 let. c LCP s'appliquait. En l'occurrence, l'acte de partage du 22 juillet 2005 devait être assimilé à une vente.
14. Le 15 octobre 2009, l'intimé a persisté dans ses écritures et ses conclusions.
15. Le 28 mai 2010, le conseil de l'intimé a écrit au Tribunal administratif pour signaler l'ATA/245/2010 du 13 avril 2010, applicable au cas d'espèce, selon lui. Ce courrier a été communiqué à la recourante le 1<sup>er</sup> juin 2010.

## EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17) ; art. 57 à 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Une nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques adoptée le 12 juin 2009 par le Grand Conseil a été acceptée en votation populaire le 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010, elle ne s'applique toutefois qu'aux impôts dus à partir de la période fiscale 2010 (art. 71 et 72 al. 1 LIPP) et n'est pas pertinente en l'espèce.
3.
  - a. En droit cantonal, l'imposition sur les bénéfices et gains immobiliers fait l'objet de dispositions de la LCP dont la dernière modification est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1995. L'IBGI est perçu sur le bénéfice net provenant de l'aliénation d'immeubles sis dans le canton, ainsi que sur certains gains que ces immeubles procurent sans aliénation (art. 80 al. 1 LCP). Est considéré comme aliénation tout acte qui confère à un acquéreur la propriété ou la réelle disposition économique d'un immeuble, soit notamment la vente, l'échange, le partage, l'expropriation et l'apport dans une société (art. 80 al. 4 LCP). Lors d'un partage ou d'un échange, l'impôt est perçu immédiatement sur la soulte reçue pour la part qui représente une plus-value de l'immeuble aliéné (art. 81 al. 2 LCP). L'impôt n'est pas perçu en cas de succession ou de partage successoral (art. 81 al. 3 let. c LCP).
  - b. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2001, l'art. 12 LHID pose également des règles en matière d'IBGI. Celui-ci a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable ou d'un immeuble agricole ou sylvicole. Il n'y a imposition que si le produit de l'aliénation est supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses) (art. 12 al. 1 LHID). Sont notamment assimilés à une aliénation, les actes juridiques qui ont les mêmes effets économiques que l'aliénation sur le pouvoir de disposer d'un immeuble (art. 12 al. 2 let. a LHID). L'imposition est différée notamment en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation (art. 12 al. 3 let. a LHID).
4.
  - a. Une loi ne déploie ses effets qu'après sa publication et son entrée en vigueur. Le principe de non-rétroactivité concrétise cette règle en faisant obstacle à l'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur. S'agissant des lois fiscales, une disposition a un effet rétroactif lorsqu'elle fait dépendre l'obligation fiscale d'une situation de fait née et achevée

antérieurement à sa promulgation (rétroactivité proprement dite). Selon ce principe, l'assujettissement à une obligation fiscale nouvelle n'est donc pas possible si les faits qui motivent cette imposition sont antérieurs à l'entrée en vigueur de la loi. Il n'y a par contre pas de rétroactivité proprement dite lorsque la nouvelle règle s'applique à un état de choses durable, non entièrement révolu dans le temps. Le Tribunal fédéral admet alors l'application du nouveau droit à des états de fait qui ont débuté sous l'empire de l'ancien droit ou qui se renouvellent (rétroactivité improprement dite).

b. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2001, les règles de droit fédéral s'appliquent en lieu et place des dispositions de droit fiscal cantonal contraires (art. 72 al. 1 et 2 LHID) et l'adaptation de la législation fiscale genevoise aux exigences de la LHID est dépourvue d'effet rétroactif (art. 6 al. 1 de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 - aLIPP-II - D 3 12 ; ATA 245/2010 du 13 avril 2010 ; ATA/614/2008 du 9 décembre 2008 ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008). Quant aux dispositions de l'ancienne LCP, elles demeurent applicables pour les périodes fiscales antérieures à l'année 2001, en particulier pour régir les conditions d'imposition des personnes physiques.

Selon sa jurisprudence constante, le tribunal de céans a rappelé que l'art. 12 al. 3 let. a LHID n'avait pas d'effet rétroactif (ATA/245/2010 du 13 avril 2010 ; ATA/538/2009 du 27 octobre 2009 ; ATA/558/2006 du 17 octobre 2006 publié in RDAF 2007 II p. 2006). Le Tribunal fédéral a jugé que l'imposition d'un gain en capital soumis à une imposition spéciale à raison d'un fait générateur survenu avant l'entrée en vigueur de la loi représentait une rétroactivité de la loi fiscale inadmissible du point de vue constitutionnel. Par contre, il n'y avait pas de rétroactivité proprement dite de la loi fiscale du seul fait que la base d'imposition qui sert à définir la quotité de l'impôt existait antérieurement à la promulgation de la loi (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.148/2001 du 10 octobre 2001 ; ATA/538/2009 précité; RDAF 2006 p. 265 ; J.M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 1998, p. 80 s.; E. BLUMENSTEIN/ P. LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, Zurich 2002, p. 162).

5. L'AFC soutient que l'imposition du transfert de la propriété de l'immeuble en cause, par acte de partage successoral du 22 juillet 2005, doit être opérée au regard du droit applicable au moment où s'est ouverte la succession, soit en 1997. Le partage ne serait qu'une étape, finale, de la succession et ne saurait donc, fiscalement, être considéré indépendamment de celle-ci. Le bordereau d'IBGI litigieux se fondait valablement sur l'art. 81 al. 2 LCP stipulant que lors d'un partage ou d'un échange, l'impôt était perçu immédiatement sur la soulte reçue pour la part qui représentait une plus-value de l'immeuble aliéné.

L'intimé considère que c'est le droit en vigueur en 2003, au moment du partage, qui s'applique.

Depuis la date du dépôt du recours, le Tribunal administratif a eu l'occasion de trancher cette question dans un arrêt du 13 avril 2010 (ATA/245/2010) relatif à une cause à laquelle l'intimé s'est d'ailleurs référé dans ses écritures. L'état de fait était similaire puisqu'il concernait un litige relatif à l'imposition, à l'occasion d'un partage successoral signé en 2003, d'une plus-value foncière réalisée suite à l'attribution à l'un des héritiers d'une personne décédée en 1995, de biens immobiliers qui lui étaient échus par succession, en contrepartie du versement par l'attributaire d'une soulte aux autres héritiers calculée en fonction d'une valeur d'estimation du bien immobilier, supérieure à celle retenue lors de la déclaration de succession.

À teneur de cet arrêt (consid. 5 et 6), selon le libellé même de l'art. 81 al. 3 LCP, la phase de « succession » et celle du « partage successoral » constituaient deux opérations distinctes. Il résultait des travaux législatifs relatifs aux art. 80 et 81 LCP que la volonté du législateur était de ne pas imposer le bénéfice immobilier dans le cadre des successions. De ce fait, l'opération de partage qui s'était déroulée en 2003 était appréhendée par l'art. 12 al. 3 let. a LHID qui trouvait une application directe, celle du nouveau droit ayant des effets juridiques sur l'opération de partage subséquente à l'ouverture de la succession, sans que celle-ci ne soit plus concernée. La cause différait du complexe de faits jugé dans l'ATA/558/2006 du 17 octobre 2006 dont l'AFC se prévalait dans ses écritures dès lors que dans la cause en question, il s'agissait d'une succession ouverte en 1995 suivie d'une vente à un tiers intervenue en 2003, et non pas d'un partage successoral effectué à cette date.

Les principes retenus par le Tribunal administratif dans l'ATA/245/2010 précité qui viennent d'être rappelés sont d'application directe dans la présente cause. Dès lors qu'il y a lieu de distinguer entre dévolution successorale et acte de partage, ce dernier est soumis au régime instauré par l'art. 12 al. 3 let. a LHID. Le partage immobilier résultant de l'exécution de l'acte signé entre le recourant et sa sœur le 22 juillet 2005 est exonéré d'impôt en vertu de cette disposition, la prise en compte au plan fiscal étant différée en vertu du droit fédéral, alors même que la succession avait été ouverte en 1997.

6. Le recours sera rejeté. Vu la qualité de la recourante, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 11 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03). Une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée à l'intimé, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 30 juillet 2009 par l'administration fiscale cantonale contre la décision du 22 juin 2009 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

**au fond :**

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue une indemnité de CHF 1'000.- à Monsieur R\_\_\_\_\_, à la charge de l'Etat de Genève ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Antoine Berthoud, avocat de Monsieur R\_\_\_\_\_, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative.

Siégeants : Mme Hurni, présidente, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

F. Glauser

le juge président :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :