

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1407/2018-ICC

ATA/1256/2019

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 13 août 2019

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

représenté par Monsieur Stéphane Tanner, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
26 novembre 2018 (JTAPI/1146/2018)**

EN FAIT

- 1) Monsieur B_____ est décédé à Genève le _____ 1997 sans laisser d'héritier réservataire.

Aux termes de ses dispositions testamentaires, soit notamment un testament olographe du _____ 1983, il a institué son filleul, Monsieur A_____, en qualité de « légataire universel ». Il a également constitué des droits d'habitation et légué divers objets mobiliers à des tiers.

- 2) La succession de feu M. B_____ comprenait notamment des immeubles sis sur les parcelles n^{os} 1_____, 2_____, 3_____, 4_____, 5_____ et 6_____ de la commune de Satigny.

- 3) Par acte authentique du 15 mai 2006, le notaire chargé de liquider la succession de feu M. B_____ a requis du registre foncier (ci-après : RF) la mutation au nom de M. A_____ des immeubles susmentionnés.

- 4) À teneur du RF, M. A_____ a été inscrit en qualité de propriétaire de la parcelle n° 7_____, issue de la parcelle n°5_____, en date du 16 juin 2006.

- 5) Par actes authentiques instrumentés par Me C_____, notaire à Genève (ci-après : le notaire), des 11 octobre 2016 et 10 janvier 2017, M. A_____ a consenti à la radiation d'une servitude dont bénéficiait sa parcelle n° 7_____, en contrepartie d'une indemnité de CHF 375'000.-.

- 6) Le 10 février 2017, le notaire a adressé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) une demande d'attestation du montant à consigner. À teneur du formulaire joint à la demande, l'acquisition et l'aliénation étaient intervenues respectivement les 4 octobre 1997 et 10 janvier 2017, de sorte que la durée de possession se montait à dix-neuf ans. Le taux d'imposition s'élevait ainsi à 10 %.

- 7) Par courrier du 2 octobre 2017, l'AFC-GE a relevé que le gain immobilier réalisé lors de la dévolution successorale avait été exonéré au sens de l'art. 81 al. 3 let. c de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) et non pas différé. L'art. 12 al. 3 let. a de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) ne s'appliquait dès lors pas. Le fait générateur déterminant la nature de l'impôt était survenu le 4 octobre 1997.

- 8) Le 28 décembre 2017, M. A_____ a contesté le point de vue de l'AFC-GE. Le transfert de propriété des biens reçus à titre de succession était intervenu en 2006, bien que le défunt soit décédé avant 2001. Ce transfert de propriété entrait dans le champ de l'art. 12 al. 3 let. a LHID (prorogation) et la durée de

« prépossession » des biens immobiliers concernés devait être décomptée à partir de l'année 1971, précédente date d'acquisition. Était jointe une déclaration pour l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (ci-après : IBGI) à teneur de laquelle la possession avait duré du 20 juillet 1971 au 10 janvier 2017, soit pendant quarante-cinq ans. Le taux d'imposition était ainsi nul. En conséquence, le montant consigné auprès du notaire devait lui être restitué.

9) Le 16 janvier 2018, l'AFC-GE a notifié à M. A_____ un bordereau d'IBGI d'un montant de CHF 37'499.90. Le gain imposable, d'un montant de CHF 374'999.-, avait été taxé au taux de 10 %, en tenant compte d'une durée de possession de dix-neuf ans, à savoir du 4 octobre 1997 au 10 janvier 2017.

10) Le 29 janvier 2018, M. A_____ a formé une réclamation à l'encontre du bordereau précité.

Reprenant son argumentation, il a relevé que bien que M. B_____ fût décédé le _____ 1997, la succession n'avait pas été liquidée rapidement et le transfert de propriété n'avait eu lieu que le 15 mai 2006. La dévolution était intervenue après le 1^{er} janvier 2001, de sorte que l'art. 12 al. 3 let. a LHID s'appliquait. L'imposition du gain immobilier devait ainsi être différée.

11) Par décision du 29 mars 2018, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

M. A_____ avait hérité du bien immobilier litigieux le 4 octobre 1997. Dès lors, la taxation du gain immobilier avait été exonérée et non pas différée, si bien que l'art. 12 al. 3 let. a LHID ne s'appliquait pas.

12) Par acte du 27 avril 2018, M. A_____ a interjeté recours contre la décision précitée par-devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) en concluant à l'annulation de la décision du 29 mars 2018 et du bordereau du 16 janvier 2018.

Il n'avait pas acquis de plein droit l'universalité de la succession de son parrain, dès lors qu'il n'était pas son héritier légal. Il n'avait obtenu le droit de disposer de l'immeuble en cause qu'en 2006, soit après avoir été inscrit comme propriétaire au RF. L'imposition du gain immobilier devait être différée. La date du décès de son parrain n'était dès lors pas pertinente pour la présente cause, seule celle du transfert effectif de propriété à son égard l'était.

13) Dans sa réponse du 4 juillet 2018, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

14) Par réplique du 26 juillet 2018, M. A_____ a persisté dans les conclusions de son recours.

La succession incluait des droits d'habitation octroyés à des tiers. Cela confirmait la volonté du de cujus de lui accorder un legs et non de l'instituer

héritier. Si par impossible il devait être considéré comme un héritier institué, il n'était devenu propriétaire de l'immeuble qu'après 2001. En effet, ce n'était qu'en 2006 qu'il avait obtenu le pouvoir de disposer de ce bien.

- 15) Dans sa duplique du 17 août 2018, l'AFC-GE a persisté dans les conclusions de sa réponse.
- 16) Par jugement du 26 novembre 2018, le TAPI a rejeté le recours.

Le parrain de l'intéressé avait désigné ce dernier comme étant son « légataire universel ». Si cette expression était inconnue du droit suisse, il convenait de l'interpréter. Le de cujus n'avait pas attribué un droit ou un bien particulier au contribuable. Ce qui lui revenait ne se limitait pas à des biens ou droits particuliers, mais était au contraire étendu à l'ensemble du patrimoine du de cujus. Même si la totalité des biens du de cujus n'était revenue à l'intéressé qu'amputée de droits d'habitation attribués à des tiers, il fallait le considérer comme étant l'héritier de feu M. B_____.

Le raisonnement que tenait le contribuable au sujet du lien entre le pouvoir de disposer d'une chose et le fait d'en être propriétaire était inopérant puisqu'il ne tenait pas compte du caractère automatique du transfert de propriété, avant l'inscription au RF, dans le cas d'un héritier. L'intéressé avait été propriétaire de l'immeuble du 4 octobre 1997 au 11 octobre 2016, soit durant dix-neuf ans. Pour une telle durée de possession, le taux d'imposition se montait à 10 %, de sorte que le bordereau d'IBGI du 16 janvier 2018 et la décision sur réclamation du 29 mars 2018 devaient être confirmés.

- 17) Par acte du 27 décembre 2018, M. A_____ a interjeté recours contre le jugement précité par-devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en concluant à son annulation et à ce qu'il soit dit que l'immeuble vendu avait été acquis par voie de succession après le 1^{er} janvier 2001, qu'à cette occasion le transfert de propriété n'avait pas été soumis à l'IBGI et que la durée de possession de l'immeuble vendu était ainsi de quarante-cinq ans au moment de la vente.

La question de savoir s'il était légataire ou héritier institué de feu M. B_____ pouvait être réservée, dès lors qu'elle aboutissait au même résultat, à savoir que la date déterminante de l'acquisition de l'immeuble était celle de l'inscription au RC. Il s'en rapportait donc à l'appréciation de la chambre administrative sur ce point.

La jurisprudence du Tribunal fédéral qui refusait d'appliquer la LHID lorsque le transfert de l'immeuble était intervenu avant le 1^{er} janvier 2001 ne s'appliquait pas au cas d'espèce, dès lors que dans cet arrêt, seule la vente de l'immeuble était intervenue après 2001, alors que le décès du de cujus et la

mutation au RF avaient eu lieu avant 2001. S'il était exact qu'en droit civil le décès entraînait le transfert de droit de propriété aux héritiers, en droit fiscal c'était la capacité à disposer de l'immeuble, soit l'inscription au RF, qui était déterminante. La propriété impliquait la possession qui n'était réalisée qu'au moment de ladite inscription.

- 18) Le 10 janvier 2019, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 19) Dans sa réponse du 4 février 2019, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours et à la confirmation de sa décision sur réclamation du 29 mars 2018.
- 20) Dans sa réplique du 1^{er} mars 2019, le recourant a persisté dans ses conclusions.

Il a précisé que la LHID visait le transfert de l'immeuble, lequel ne se réalisait, dans le cadre d'une succession, qu'au moment où la dévolution successorale s'achevait, soit lors de l'inscription au RF. Il n'y avait pas de raison que la jurisprudence portant sur la vente d'immeubles par actes authentiques ne s'applique pas également en cas de succession.

- 21) Le 5 mars 2019, 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 du 26 septembre 2010 - 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) Le litige porte sur la question de savoir si le dégrèvement de servitude consenti par le recourant pour un prix de CHF 375'000.- doit être appréhendé, d'un point de vue fiscal, sous l'angle de l'art. 12 LHID ou des art. 80 et ss LCP.
- 3) a. Selon l'art. 12 al. 1 LHID, l'impôt sur les gains immobiliers 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, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses). Toute aliénation d'immeubles est imposable (art. 12 al. 2 1^{ère} phr. LHID). Sont notamment assimilés à une aliénation, les actes juridiques qui ont les mêmes effets économiques qu'une aliénation sur le pouvoir de disposer d'un immeuble (art. 12 al. 2 2^{ème} phr. let. a LHID).

L'art. 12 al. 3 let. a LHID prévoit que l'imposition est différée en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation.

b. En ce qui concerne le droit genevois, l'art. 80 al. 1 LCP dispose que l'IBGI a pour objet le bénéfice net provenant de l'aliénation d'immeubles ou de parts d'immeubles sis dans le canton, ainsi que certains gains que ces immeubles procurent sans aliénation. L'impôt est dû par l'aliénateur ou le bénéficiaire du gain même s'il est domicilié hors du canton (art. 80 al. 3 phr. 1 LCP). Est considérée 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).

L'art. 81 al. 1 LCP énumère les cas où l'imposition est prorogée, tels que les actes juridiques entre époux (let. a) ou l'avancement d'hoirie ou de donation (let. b). Quant à l'art. 81 al. 3 LCP, il prévoit les cas d'exonération d'impôt. L'IBGI n'est, en particulier, pas perçu en cas de succession ou de partage successoral (art. 81 al. 3 let. c LCP).

c. Dans son arrêt 2C_797/2009 du 20 juillet 2010, le Tribunal fédéral a estimé que l'art. 81 al. 3 let. c LCP s'écarterait de l'art. 12 al. 3 let. a LHID (consid. 2.2).

Toutefois, suivant l'avis de l'autorité fiscale, le Tribunal fédéral a, dans cette affaire, refusé d'appliquer la norme fédérale à l'imposition du gain immobilier résultant de la vente de l'immeuble acquis par le contribuable dans le cadre d'une succession. Il a relevé que le traitement en droit cantonal genevois de la dévolution successorale intervenue avant le 1^{er} janvier 2001 ne pouvait pas être assimilé à un simple élément de fait utile à la fixation de la quotité de l'impôt. Le nombre d'années de possession de l'immeuble avait certes une influence sur le calcul de l'impôt, mais il était déterminé, pour les acquisitions d'immeubles par voie successorale avant le 1^{er} janvier 2001, par la législation cantonale. Il a encore indiqué que l'application directe, avant le 1^{er} janvier 2001, du système de prorogation de l'imposition reviendrait à requalifier le mode d'imposition cantonal du gain immobilier pour une période antérieure à l'application obligatoire des dispositions de la LHID (arrêt 2C_797/2009 précité consid. 4.2).

La chambre de céans applique depuis lors cette jurisprudence (ATA/294/2017 du 14 mars 2017 ; ATA/42/2017 du 17 janvier 2017 ; ATA/19/2017 du 10 janvier 2017).

d. L'information fiscale n° 3/2008 « [IBGI] : revente d'un immeuble acquis par voie de succession ou de partage successoral » établie par l'AFC-GE le 19 novembre 2008 (ci-après : information n°3/2008), qui s'applique aux transactions immobilières effectuées à partir du 1^{er} janvier 2009, prévoit que pour les reventes d'immeubles acquis successivement à un décès ou à un partage

successoral intervenu dès le 1^{er} janvier 2001, il convient de ne plus appliquer les dispositions de la LCP qui sont contraires à la LHID. Dans ces cas de figure, le gain imposable équivaut à la différence entre le prix de vente de l'immeuble et le prix d'achat de l'immeuble par le de cujus. La durée de possession correspond à l'écoulement du temps entre l'acquisition par le de cujus et la revente par l'héritier.

En revanche, si le décès est intervenu avant le 1^{er} janvier 2001, le gain imposable correspond à la différence entre le prix de vente de l'immeuble et la valeur prise en compte pour fixer les droits de successions. Le taux de l'impôt est déterminé en fonction de la durée de possession de l'immeuble, par l'héritier uniquement, c'est-à-dire depuis la date du décès du de cujus jusqu'à la date de revente de l'immeuble.

- 4) Le recourant considère que la dévolution successorale s'est achevée lors de l'inscription au RF en 2006 et qu'elle est donc postérieure au 1^{er} janvier 2001, de sorte que l'art. 12 al. 3 let. a LHID s'applique. Il conclut que la dernière acquisition par le de cujus est déterminante pour la fixation de la durée de possession et du barème d'imposition. En l'occurrence, cette acquisition remontait à quarante-cinq ans, de sorte que le taux d'imposition était de 0%.

L'AFC-GE considère quant à elle que le recourant a acquis les biens provenant de la succession de son parrain au décès de celui-ci, soit le 4 octobre 1997, de sorte que le gain immobilier réalisé lors de la dévolution successorale a été exonérée au sens de l'art. 81 al. 3 let. c LCP et non pas différée au sens de l'art. 12 al. 3 let. a LHID. Elle estime ainsi que la dévolution successorale étant intervenue en octobre 1997 et le fait générateur de l'impôt, soit le dégrèvement de la servitude, en janvier 2017, la durée de possession est de dix-neuf ans.

Il convient, dès lors, de déterminer à quel moment est survenu le transfert au recourant de l'immeuble ayant consenti le dégrèvement de servitude, afin de pouvoir définir les dispositions qui s'appliquent à l'opération litigieuse. Préalablement, il est nécessaire de trancher la question de savoir si ce dernier a été institué légataire ou héritier de la succession de son parrain, pour pouvoir établir à quel moment est intervenu le transfert de l'immeuble précité.

- 5) a. Un ou plusieurs héritiers peuvent être institués pour l'universalité ou une quote-part de la succession (art. 483 al. 1 CC). Toute disposition portant sur l'universalité ou une quote-part de la succession est réputée institution d'héritier (art. 483 al. 2 CC). Le disposant peut faire, à titre de legs, des libéralités qui n'emportent pas d'institution d'héritier (art. 484 al. 1 CC). Il pourra soit léguer un objet dépendant de la succession ou l'usufruit de tout ou partie de celle-ci, soit astreindre ses héritiers ou légataires à faire, sur la valeur des biens, des prestations en faveur d'une personne ou à la libérer d'une obligation (art. 484 al. 2 CC).

b. L'interprétation des dispositions à cause de mort obéit aux principes applicables en matière testamentaire, et non en matière contractuelle, et doit viser à déterminer la volonté réelle du disposant. Le juge doit partir du texte du testament, qui seul exprime valablement la volonté manifestée du disposant. Si celui-ci est clair, il n'a pas à recourir à d'autres éléments d'interprétation. En revanche, si les dispositions testamentaires manquent de clarté au point qu'elles peuvent être comprises aussi bien dans un sens que dans un autre, le juge doit interpréter les termes dont le testateur s'est servi en tenant compte de la logique interne du testament, voire de circonstances extrinsèques lorsque celles-ci permettent d'éclairer la volonté exprimée dans le texte, aussi confuse ou incomplète soit-elle ; il peut également se référer à l'expérience générale de la vie et au principe du favor testamenti, selon lequel, entre deux solutions possibles, il faut choisir la plus favorable au maintien de l'acte (ATF 124 III 414 consid. 3 et les références citées). Le juge doit toutefois toujours rechercher la volonté réelle du disposant; une interprétation fondée sur le principe de la confiance, selon le sens compris de bonne foi par le destinataire de la déclaration de volonté, est exclue (ATF 131 III 106 consid. 1.1 et les références citées ; 120 II 182 consid. 2a ; arrêt du Tribunal fédéral 5A_644/2015 du 24 novembre 2015 consid. 3.3.1 ; ATA/1007/2019 du 11 juin 2019 consid. 9).

c. Les actes pour cause de mort, notamment en raison de lacunes, d'imprécisions ou de formulations équivoques dans le texte du disposant, peuvent poser des questions quant à la qualification du successeur. La qualité d'héritier institué d'un successeur se détermine par l'interprétation de l'acte qui se base sur les règles et présomptions contenues dans la loi et celles élaborées par la jurisprudence et la doctrine. Les plus fréquentes sont les suivantes : l'attribution d'une quote-part de la succession est, en principe, une institution d'héritier, comme l'indique l'art. 483 al. 2 CC, mais l'interprétation peut exceptionnellement mener à la qualification de libéralité de legs (Margareta BADDELEY in Pascal PICHONNAZ/Bénédict FOËX/Denis PIOTET, Commentaire romand du Code civil II, art. 483, § 10-13, p. 156-157).

L'institution d'héritier peut porter sur toute la succession ou seulement sur une partie de celle-ci. Il n'est pas nécessaire que le de cujus utilise les termes « héritier » ou « successeur universel ». Il suffit qu'il ait exprimé sa volonté d'instituer un successeur universel, l'art. 483 al. 2 CC prévoyant que toute disposition portant sur l'universalité ou une quote-part (notamment la réserve ou la quotité disponible) de la succession est réputée institution d'héritier (Pierre-Henri STEINAUER, Le droit des successions, 2015, p. 287 n. 526a et 527). La difficulté consiste cependant à distinguer l'institution d'un héritier de celle d'un légataire. Le principe est qu'il faut rechercher la volonté du de cujus sans s'attacher à la lettre du texte. On peut cependant présumer que les libéralités portant sur un ou plusieurs biens déterminés ne sont pas des institutions d'héritier. Il en va de même si le de cujus utilise le mot « legs », surtout dans un acte notarié.

En revanche, des expressions telles que « légataire universel » ou « légataire de tous mes biens », usuelles dans les régions de tradition française, désignent des héritiers. Par ailleurs, il y a institution d'héritier même si des objets importants sont exclus de la part revenant au bénéficiaire. Il est même possible que le solde restant à l'héritier après l'exécution des legs soit minime ; il n'en est pas moins héritier, car le statut de successeur universel se distingue de celui de légataire sur le plan qualitatif et non de manière quantitative. Inversement, l'interprétation de la disposition pour cause de mort peut montrer qu'en attribuant un objet important (par exemple, un immeuble représentant la moitié de la succession), le de cujus a en réalité voulu désigner un successeur universel (Pierre-Henri STEINAUER, op. cit., n. 527a).

- 6) a. L'art. 537 al. 1 CC prévoit que la succession s'ouvre par la mort.

Selon l'art. 560 CC, les héritiers acquièrent de plein droit l'universalité de la succession dès que celle-ci est ouverte (al. 1). Ils sont saisis des créances et actions, des droits de propriété et autres droits réels, ainsi que des biens qui se trouvaient en la possession du défunt (al. 2).

L'inscription au RF est nécessaire pour l'acquisition de la propriété foncière (art. 656 al. 1 CC). Celui qui acquiert un immeuble par occupation, succession, expropriation, exécution forcée ou jugement en devient toutefois propriétaire avant l'inscription, mais il n'en peut disposer dans le registre foncier qu'après que cette formalité a été remplie (art. 656 al. 2 CC).

b. Le principe de la saisine signifie que les héritiers entrent directement et automatiquement dans les relations juridiques de l'auteur de la succession. Aucun acte de transfert particulier n'est exigible et toute inscription dans un registre (RC, registre des actions, etc) n'a qu'un effet déclaratif (Suzette SANDOZ in Pascal PICHONNAZ/Bénédict FOËX/Denis PIOTET, Commentaire romand du Code civil II, art. 560, § 7, p. 717).

L'art. 656 al. 2 CC ne vise que les héritiers – légaux ou institués – mais non les légataires. L'acquisition par le légataire et l'acquisition par un cohéritier ensuite du partage de la succession ont lieu conformément au principe absolu de l'inscription au RF (Paul-Henri STEINAUER in Pascal PICHONNAZ/Bénédict FOËX/Denis PIOTET, Commentaire romand du Code civil II, art. 656, § 11, p. 1319).

Les héritiers sont ainsi immédiatement titulaires de plein droit de tous les droits transmissibles du de cujus, notamment la propriété des immeubles. Cette acquisition intervient sans formalité, l'inscription au registre foncier n'étant pas nécessaire pour les immeubles (Pierre-Henri STEINAUER, op. cit., n. 947). L'acquéreur devient ainsi propriétaire par le seul effet du titre d'acquisition. Il peut ensuite requérir lui-même son inscription au RF, laquelle est déclarative

(Paul-Henri STEINAUER in Pascal PICHONNAZ/Bénédict FOËX/Denis PIOTET, op. cit., art. 656, § 10 p. 1319). L'acquéreur n'est pas obligé de demander son inscription. Il a toutefois intérêt à le faire s'il souhaite à son tour disposer de l'immeuble (art. 656 al. 2 in fine CC), s'il entend bénéficier de la présomption attachée à l'inscription et surtout s'il veut éviter qu'un tiers de bonne foi ne puisse, dans l'intervalle, acquérir la propriété à son détriment (Paul-Henri STEINAUER, op. cit., n. 1558 p. 83).

- 7) En l'espèce, par testament olographe du 12 mars 1983, le parrain du recourant a institué ce dernier « légataire universel ». Il ressort de la doctrine précitée que cette expression, usuelle dans les régions de tradition française, désigne des héritiers. Cette interprétation – qui n'est plus contestée par le recourant, lequel se rapporte à l'appréciation de la chambre de céans sur ce point – est également confirmée par le fait que le parrain du recourant, à teneur de ses autres dispositions testamentaires, a accordé différents legs à des tiers, portant sur des biens précis, alors qu'il a désigné le recourant « légataire universel », sans autre précision. Les droits du recourant portent ainsi bien sur l'ensemble du patrimoine de feu son parrain, exception faite de quelques legs. Le TAPI et l'AFC-GE doivent dès lors être suivis lorsqu'ils considèrent que le recourant doit être qualifié d'héritier institué.

Ladite qualification, ainsi que les dispositions et références doctrinales précitées, permettent d'aboutir à la conclusion que le recourant a acquis la propriété de la parcelle litigieuse au décès de son parrain, survenu le 4 octobre 1997, et non lors de son inscription au RF (art. 656 al. 2 CC), ladite inscription étant déclarative mais non constitutive.

Le recourant allègue toutefois que le transfert de l'immeuble, générateur de l'impôt, ne serait pas intervenu lors du décès de son parrain en 1997, mais lors de son inscription au RF, laquelle constituait l'achèvement du processus de dévolution successorale. Selon lui, tant la LHID que la LCP posent comme condition de l'imposition le transfert de la « possession » de l'immeuble, lequel est intervenu lors de l'inscription au RF.

- 8) Selon une jurisprudence constante du Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme en la dégageant de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique ; ATF 143 I 109 consid. 6 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_327/2017 du 12 septembre 2017 consid. 5.5 ; ATA/550/2018 du 5 juin 2018). Le Tribunal fédéral ne privilégie aucune méthode d'interprétation, mais s'inspire

d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme. Il ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste (ATF 142 II 388 consid. 9.6.1). Enfin, si plusieurs interprétations sont admissibles, il faut choisir celle qui est conforme à la Constitution (ATF 144 III 58 consid. 4.1.3.1).

Lorsque le droit fiscal renvoie à des notions de droit civil, la question est de savoir si le sens donné en droit civil est aussi déterminant en droit fiscal ou si le droit fiscal doit préférer une interprétation autonome qui se fonde uniquement sur la réalité économique. La doctrine admet en règle générale que l'on peut s'écarter des définitions de droit civil lorsque des motifs fondés justifient une interprétation autonome (arrêt du Tribunal fédéral 2C_277/2011 du 17 octobre 2011 consid. 4.2.3 ; Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4^{ème} éd., 2012, p. 60). Il faut à chaque fois interpréter la norme fiscale afin de voir si elle entend ou non reprendre la notion correspondante de droit civil. Si, après interprétation de la norme au moyen des méthodes reconnues, on arrive à la conclusion que le droit fiscal renvoie indiscutablement à des institutions créées par le droit civil, le sens de droit civil est alors aussi déterminant en droit fiscal (Xavier OBERSON, *op. cit.*, p. 60). Lorsque le législateur fiscal recourt à une notion empruntée à un autre domaine du droit, il faut alors déterminer s'il entend reprendre cette notion telle quelle et s'y tenir ou s'il s'agit d'un « point d'accrochage » permettant de définir l'opération ou l'état de fait qu'entend saisir la loi. Dans le premier cas, l'interprétation de la notion est limitée par sa définition dans la partie du droit où elle a été puisée. Dans le second, il faut prendre en compte le sens et le contenu (éventuellement économique) de la notion de droit privé, qui peuvent être interprétés le cas échéant extensivement au regard du but et de la systématique de la loi fiscale (Danielle YERSIN, *Remarques préliminaires*, in Danielle YERSIN/Yves NOËL, *Impôt fédéral direct - Commentaire de la LIFD*, 2017, n. 50 p. 28-29).

- 9) Le CC distingue la notion de possession (art. 919 ss CC) de celle de propriété (art. 641 CC). La première se définit par la maîtrise effective de la chose (art. 919 al. 1 CC). La possession consiste en la maîtrise de fait sur un bien matériel et présuppose la volonté de posséder de la personne qui l'exerce (Paul-Henri STEINAUER, *Les droits réels*, tome I, 5^{ème} éd., 2012, p. 86 ss). La propriété est un droit réel conférant à son titulaire la maîtrise totale et exclusive de la chose dans les limites de l'ordre juridique (Paul-Henri STEINAUER, *op. cit.*, p. 356 n. 1002).
- 10) Selon l'art. 12 al. 2 let. a LHID sont assimilés à une aliénation les actes juridiques qui ont les mêmes effets économiques qu'une aliénation sur le « pouvoir de disposer d'un immeuble ». L'art. 12 al. 3 let. a LHID prévoit en revanche que l'imposition est différée en cas de « transfert de propriété par succession ».

Sur le plan cantonal, l'art. 80 al. 4 LCP définit l'aliénation comme « tout acte qui confère à un acquéreur la propriété ou la réelle disposition économique d'un immeuble ». L'art. 84 al. 1 let. a LCP, qui traite du taux de l'IBGI, fixe ledit taux selon le nombre d'année durant lequel l'aliénateur ou le bénéficiaire « a été propriétaire des biens ou actifs immobiliers, ou titulaire des droits immobiliers (réels ou personnels) ».

11) Dans les travaux préparatoires relatifs à l'art. 84 LCP – qui traite du taux de l'IBGI –, les députés ont utilisé le mot « possession » du bien immobilier dans leurs débats concernant la fixation du taux d'imposition (MGC 1994 24/III, 2511, 2549, 2563, 2564, 2572, 2574 et 2575). Or la disposition légale précitée se réfère bien au « propriétaire des biens ou actifs immobiliers, ou titulaires des droits immobiliers (réels ou personnels) ». Tel est également le cas de l'amendement proposé par la minorité souhaitant lutter de manière plus forte contre la spéculation immobilière (MGC 1994 24/III 2549).

12) La chambre administrative a considéré, dans une affaire concernant également le calcul de l'IBGI, que pour qu'un bien ou qu'un droit fasse partie de la fortune d'une personne, il fallait qu'il lui appartienne selon le droit civil. Le rapport adéquat entre l'objet de l'impôt et le contribuable était ainsi celui de la propriété. La qualification de cette relation se faisait selon les règles de droit privé. Elle a encore relevé que la durée de la propriété d'un bien soumis à l'IBGI se calculait en prenant en compte le moment de l'inscription du nouveau propriétaire au RF, et non la date de la conclusion du contrat de vente entre le nouveau et l'ancien propriétaire, étant donné que le transfert de propriété ne survenait qu'avec ladite inscription au RF (ATA/557/2009 du 3 novembre 2009).

Dans une autre affaire, la chambre de céans a relevé que l'emploi du terme « possession » lors des travaux préparatoires relatifs à l'art. 84 LCP précités indiquait que la volonté du législateur consistait à tenir compte de la durée de détention ininterrompue du bien immobilier par le même propriétaire pour fixer le taux d'imposition (ATA/513/2014 du 1^{er} juillet 2014 consid. 9).

Le Tribunal fédéral a encore relevé qu'une interprétation constitutionnelle conforme de l'art. 12 al. 2 let. a LHID supposait que l'état de fait du transfert de propriété économique ne soit pas rempli par hasard. L'assimilation entre les opérations civiles et économiques établie par la disposition est remplie lorsque l'acte juridique transfère les pouvoirs à l'acheteur et que seule l'inscription au registre foncier fait (encore) défaut. Seule une telle interprétation restrictive du transfert de propriété économique garantit que les effets fiscaux découlant de la transaction juridique soient prévisibles, comme le prévoit le principe de la légalité (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1044/2014 du 26 novembre 2015 consid. 2.4.2, RDAF 2016 II 275, p. 278 et les références citées).

- 13) En l'occurrence, il ressort de ce qui précède que le terme « possession » est parfois utilisé pour parler de la durée de détention du bien immobilier dans le calcul de l'IBGI, par exemple dans les travaux préparatoires précités ou dans l'information n°3/2008. Toutefois, il apparaît que ce terme se réfère bien plutôt, dans ce contexte, à la notion de propriété. Il ressort notamment des normes légales et de la jurisprudence précitées que le rapport déterminant est bien celui de la propriété (12 al. 3 let. a LHID ; art. 84 al. 1 let. a LCP ; ATA/513/2014 précité ; ATA/557/2009 précité). Le recourant ne saurait en particulier être suivi lorsqu'il allègue que la dévolution successorale s'est achevée par l'inscription au RF, dès lors que, comme exposé ci-avant, les héritiers entrent directement et automatiquement dans les relations juridiques de l'auteur de la succession, sans acte de transfert particulier. Le recourant, en sa qualité d'héritier institué, est donc devenu propriétaire de la parcelle litigieuse au moment du décès de son parrain survenu le 4 octobre 1997 et non lors de son inscription postérieure au RF en 2006 (art. 556 al. 2 CC).

S'agissant de l'ATA/557/2009 auquel se réfère le recourant – lequel précise que tant qu'il n'y a pas eu d'inscription au RF, le bien immobilier reste dans le patrimoine de l'aliénateur –, il est sans incidence sur ce qui précède, dès lors que cet arrêt concernait l'acquisition de la propriété immobilière par un acte juridique, tel que la vente, laquelle est effectivement subordonnée à une inscription au RF en application de l'art. 656 al. 1 CC. Dans le cas d'espèce, il est question d'une acquisition de la propriété immobilière par voie de succession au sens de l'art. 656 al. 2 CC, sans inscription préalable au RC.

Dès lors que la dévolution successorale est intervenue avant le 1^{er} janvier 2001, il doit être considéré, conformément à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_797/2009 précité, que le gain immobilier réalisé lors de celle-ci a été exonéré au sens de l'art. 81 al. 3 let. c LCP et non pas différé au sens de l'art. 12 al. 3 let. a LHID. Le recourant ne saurait être suivi lorsqu'il allègue que cette jurisprudence ne serait pas transposable au motif que dans cette affaire, contraire au cas d'espèce, tant le décès du de cujus que la mutation au RF seraient intervenus avant 2001. La lecture dudit arrêt permet de constater que le Tribunal fédéral n'a attaché aucune importance à la date de la mutation au RF, laquelle n'est d'ailleurs pas mentionnée.

Ainsi, le fait générateur de l'impôt – soit le dégrèvement de la servitude – étant survenu en janvier 2017, la durée de possession litigieuse s'élève bien à dix-neuf ans. C'est donc à juste titre que l'AFC-GE, suivie par le TAPI, a taxé le gain imposable au taux de 10 % (art. 84 al. 1 let. f LCP).

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

- 14) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 27 décembre 2018 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 26 novembre 2018 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Monsieur A_____ un émolument de CHF 1'500.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

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 ;

communiquera le présent arrêt à Monsieur Stéphane Tanner, mandataire du recourant, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Thélin et Mme Cuendet, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :