

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1487/2007-ICC

ATA/245/2010

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 13 avril 2010**

**1<sup>ère</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Hoirie de feu Monsieur J. P\_\_\_\_\_**, soit pour elle

**Madame A\_\_\_\_\_**

**Madame D\_\_\_\_\_**

**Madame A. et Messieurs G. et J. P\_\_\_\_\_**

représentée par Me Nicolas Merlino, avocat

\_\_\_\_\_

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 18 mai 2009 (DCCR/438/2009)**

---

**EN FAIT**

1. Monsieur M. P\_\_\_\_\_ était propriétaire de quatorze parcelles sises sur la commune de Collonge-Bellerive et regroupées sous le nom « les Balises » (ci-après : l'immeuble).
2. Par testament public, le défunt a attribué l'usufruit de son immeuble à son épouse, alors que ses cinq enfants, Mesdames A\_\_\_\_\_, D\_\_\_\_\_, A. P\_\_\_\_\_ et Messieurs G. et J. P\_\_\_\_\_ (ci-après l'hoirie) en étaient les nus-propriétaires.
3. Au décès de M. M. P\_\_\_\_\_, le 2 février 1995, l'immeuble a été inscrit dans la déclaration de succession pour un montant de CHF 7'300'000.-.
4. L'usufruit s'est éteint le 14 juin 2002, en raison du décès du conjoint survivant.
5. Par acte notarié du 20 mai 2003, l'hoirie a attribué, à titre de partage, la totalité de l'immeuble en pleine propriété à M. J. P\_\_\_\_\_. La valeur d'attribution de la propriété a été fixée à CHF 21'000'000.-.
6. Chaque héritier ayant droit à un cinquième de ce montant, soit CHF 4'200'000.-, l'héritier attributaire a dû verser aux quatre autres héritiers une soulte de partage déterminée comme suit :

Héritiers	Part	Soulte		
		reprise apparteme nt à Paris	en espèces	Total
M. G. P_____	4'200'000.-		4'200'000.-	4'200'000.-
Mme A. P_____	4'200'000.-		4'200'000.-	4'200'000.-
Mme D. A_____	4'200'000.-		4'200'000.-	4'200'000.-
Mme P. D_____	4'200'000.-	411'600.-	3'788'400.-	4'200'000.-
M. J. P_____	4'200'000.-			
Total	21'000'000.-	411'600.-	16'388'400.-	16'800'000.-

7. Le 11 avril 2005, le notaire mandaté a déposé des déclarations pour l'impôt sur les bénéficiaires et les gains immobiliers (ci-après : IBGI) concernant M. G. P\_\_\_\_\_, Mme D\_\_\_\_\_, Mme P\_\_\_\_\_ et Mme A\_\_\_\_\_, soit pour quatre des cinq héritiers.

Ces quatre déclarations revendiquaient une exonération de l'IBGI au titre de partage successoral en application de l'art. 81 al. 3 let. c de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).

8. Par bordereau du 19 janvier 2007, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC), a fixé l'IBGI à CHF 1'533'646,35 sur la base d'une plus-value de CHF 10'224'309.- taxable au taux de 15%.

Selon le procès-verbal de taxation, l'AFC a estimé que les soultes versées en espèces par l'héritier attributaire aux quatre autres héritiers, de CHF 16'388'400.-, au moment du partage de la succession, étaient soumises à l'IGBI conformément à l'art. 81 al. 2 LCP, sous déduction des droits de succession en application de l'art. 82 al. 4 LCP.

9. Le 9 février 2007, l'hoirie a saisi l'AFC d'une réclamation. L'imposition de la soulte était contestée. L'art. 81 al. 2 LCP prévoyant l'imposition immédiate de la soulte reçue, pour la part qui représentait une plus-value de l'immeuble, n'était pas conforme à 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). L'imposition du gain immobilier devait être différée en cas de partage, même si une soulte était versée.

10. Le 8 mars 2007, l'AFC a maintenu la décision litigieuse. Les dispositions de la LHID n'avaient pas d'effet rétroactif. Le fait générateur de l'impôt était la vente immobilière survenue en 2003, mais celui qui déterminait la nature de l'impôt était survenu en 1995. Le gain immobilier réalisé lors de la dévolution successorale avait été exonéré en application de l'art. 81 al. 2 LCP et non différé au sens de l'art. 12 al. 3 let. a LHID. Cette disposition n'était dès lors pas relevante par rapport à la dévolution intervenue en 1995.

11. a. L'hoirie a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts, devenue depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA), d'un recours le 5 avril 2007.

Selon la LHID, l'imposition d'un gain immobilier, en cas de partage successoral, était différée. L'application de cette disposition était inconditionnelle. Elle s'appliquait aussi dans l'hypothèse où un héritier devait verser une soulte à un cohéritier.

b. L'AFC s'est opposée au recours le 6 mai 2008, reprenant et développant les éléments figurant dans la décision sur opposition. Les dispositions de la LHID n'étaient pas applicables, dès lors que le décès était survenu le 2 février 1995.

c. Après avoir autorisé un deuxième échange d'écritures, la CCRA a admis le recours le 18 mai 2009. L'art. 81 al. 2 LCP était contraire à l'art. 12 al. 3 let. a LHID. Les recourants devant elle avaient été exonérés de l'IBGI lors du décès de leur père, en 1995, en application de l'art. 81 al. 3 let. c LCP. L'acte de partage successoral avec soulte, signé après le 1<sup>er</sup> janvier 2001, était soumis à l'art. 12 al. 3 let. a LHID.

12. Le 26 juin 2009, l'AFC a saisi le Tribunal administratif d'un recours, reprenant son argumentation antérieure. Le Tribunal administratif avait fait la distinction entre le fait générateur de l'impôt et le fait générateur déterminant de la nature de l'impôt, dans un arrêt du 17 octobre 2006 (ATA/558/2006). Il avait considéré que la LHID n'était pas relevante par rapport à une dévolution successorale intervenue en 1997.

13. L'hoirie s'est opposée au recours, le 1<sup>er</sup> septembre 2009. La cause tranchée par le Tribunal administratif ne traitait pas de la même question, puisqu'il s'agissait, pour déterminer l'assiette et le taux de l'impôt relatif à une vente - imposable aussi bien en application du nouveau que de l'ancien droit -, de tenir compte des conséquences juridiques de l'ouverture de la succession antérieure à la LHID. L'application du nouveau droit aurait alors entraîné une rétroactivité proprement dite, ce qui n'était pas le cas dans la présente affaire.

En tout état, si l'ancien droit restait applicable, l'art. 81 LCP ne prévoyait pas l'imposition des soultes pour le partage successoral, qui faisait l'objet d'une prorogation d'impôts.

14. Le 1<sup>er</sup> septembre 2009, le juge délégué a informé les parties que la cause apparaissait en état d'être jugée. Un délai était accordé pour formuler d'éventuelles requêtes complémentaires et, passé ce dernier, l'affaire serait gardée à juger.

Le 7 septembre 2009, l'hoirie intimée a indiqué qu'elle n'avait pas d'autres arguments à faire valoir.

Le 16 septembre 2009, l'AFC a maintenu sa position. Selon l'art. 81 al. 2 LCP, lors d'un partage, l'impôt était immédiatement perçu sur la soulte alors que l'al. 3 let. c de la même disposition prévoyait que l'impôt n'était pas perçu en cas de partage successoral. Il n'y avait pas de place pour une exonération ou une prorogation d'imposition en cas de plus-value immobilière.

Cette écriture a été transmise à l'hoirie le 16 septembre 2009.

---

## 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. 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. Des normes fiscales sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001 en application de la LHID. Elles ont abrogé, à partir de cette date, la plupart des dispositions de la LCP. Ces dispositions demeurent cependant applicables, notamment quant à l'imposition des personnes physiques pour les périodes fiscales antérieures à l'année 2001. L'adaptation de la législation fiscale genevoise aux exigences de la LHID est en effet dépourvue d'effet rétroactif, comme l'a relevé le Tribunal administratif (art. 6 al. 1<sup>er</sup> de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 - aLIPP-II - D 3 12 ; ATA/614/2008 du 9 décembre 2008 ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008).
  - b. 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). 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. 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. 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 ou qui se renouvellent (rétroactivité improprement dite). Ainsi, il n'y a 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 du 27 octobre 2009 ; 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).

Dans deux jurisprudences récentes, le tribunal de céans a considéré que l'art. 12 al. 3 let. a LHID n'avait pas d'effet rétroactif (ATA/538/2009 précité ; ATA/558/2006 du 17 octobre 2006 publié in RDAF 2007 II p. 2006).

c. 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).

4. L'AFC soutient que l'imposition du transfert de la propriété de l'immeuble en cause, par acte de partage successoral du 20 mai 2003, doit être opérée au regard du droit applicable au moment où s'est ouverte la succession, soit en 1995. Le partage n'était qu'une étape, finale, de la succession et ne saurait donc, fiscalement, être considéré indépendamment de celle-ci. L'imposition litigieuse se fondait ainsi 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.

Les intimés considèrent, quant à eux, que c'est le droit en vigueur en 2003, au moment du partage, qui s'applique.

5. La première question à trancher est dès lors de savoir si le partage est une étape, finale, de la succession ou, au contraire, une opération distincte de celle-ci.

a. A teneur de l'art. 80 LCP, l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers 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 (al. 1).

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 (al. 4).

b. L'art. 81 al. 1 LCP précise toutefois que l'imposition est prorogée en cas d'aliénation en raison :

- a) d'actes juridiques entre époux ;
- b) d'avancement d'hoirie ou de donation ;
- c) d'échange ;
- d) de remembrement effectué en vue d'un remaniement parcellaire, de l'établissement d'un plan de quartier, de rectification de limites ou d'arrondissement d'une aire agricole.

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).

Enfin, l'al. 3 let. c du même article précise que l'impôt n'est pas perçu en cas de succession ou de partage successoral. Le contribuable est ainsi exonéré de l'impôt sur les bénéfices immobiliers.

c. Conformément à la jurisprudence, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale ; ATA/557/2009 du 3 novembre 2009, consid. 7 et les références citées). Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, le juge doit rechercher 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, 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 131 I 394 consid. 3.2 p. 396 ; 129 V 263 consid. 5.1 et les références citées). Les diverses méthodes d'interprétation sont utilisées de manière pragmatique, sans ordre de priorité entre elles (ATF 131 I 394 consid. 3.2 p. 396 ; 131 II 13 consid. 7.1 p. 31 ; 128 II 66 consid. 4a p. 70 et les autres références citées).

d. En principe, la loi fiscale lie l'imposition des successions et donations aux transferts et institutions du droit civil ; elle peut s'écarter du droit civil pour donner une définition propre des cas d'imposition mais, en vertu du principe de la légalité de l'impôt, elle doit le dire expressément (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, Neuchâtel 1998, p. 522). Lorsque la norme opère clairement son rattachement au droit civil, elle doit être appréciée dans le contexte du droit civil et les concepts du droit civil être pris dans leur acception civile (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3<sup>e</sup> éd., Bâle 2007, p. 52 ; W. RYSER, B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4<sup>e</sup> éd., Berne 2002, p. 78).

Par l'utilisation de la conjonction « ou » à l'art. 81 al. 3 let. c LCP, il appert que le législateur a clairement voulu distinguer la succession du partage successoral, lequel doit dès lors être considéré comme une opération distincte de l'ouverture de la première. Dans ces circonstances, l'appréhension qui en est faite en droit civil n'est d'aucun secours. Ainsi, les intimés ayant, à juste titre, été exonérés de l'impôt sur l'immeuble litigieux lors de la succession de leur père en 1995, il reste à examiner quel est le traitement fiscal applicable au partage successoral avec soutes survenu en 2003.

6. a. A teneur de l'art. 12 al. 3 let. a LHID, l'imposition sur les gains immobiliers est différée en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation.
- b. Cette disposition fixe un cadre que les cantons doivent respecter. Cela signifie que d'une part les lois cantonales ne peuvent pas prévoir des cas d'imposition différée autres que ceux mentionnés dans la LHID et d'autre part qu'elles ne peuvent limiter la portée de ceux mentionnés par la loi (Arrêts du

Tribunal fédéral 2C\_164/2009 et 2C\_165/2009 du 13 août 2009 ; FF 1983 III 108 ; F. ZUPPINGER, Grundstücksgewinn- und Vermögenssteuer, in Archives 61, 309 ss, p. 318).

Au vu de ce qui précède, force est d'admettre que le partage litigieux est directement appréhendé par l'art. 12 al. 3 LHID, indépendamment de ses modalités (avec ou sans soultes), la disposition précitée ne faisant aucune distinction à ce sujet. L'application du nouveau droit ayant des effets juridiques sur l'opération de partage subséquente à l'ouverture de la succession sans que cette dernière ne soit concernée, la présente espèce diffère de celle jugée par le tribunal de céans dans l'ATA/558/2006, où il s'agissait, pour déterminer l'assiette et le taux de l'impôt relatif à une vente intervenue en 2003, de tenir compte des conséquences juridiques résultant de l'application de la loi à un fait antérieur à l'entrée en vigueur du nouveau droit, soit l'ouverture d'une succession.

7. Enfin, à titre subsidiaire, on peine à comprendre la position de l'AFC dans son mémoire de recours, lorsqu'elle entend appliquer l'art. 81 al. 2 LCP au partage en question.

Il ressort des travaux préparatoires relatifs aux art. 80 et 81 LCP la volonté évidente du législateur de l'époque, de ne pas imposer le bénéfice immobilier dans le cadre des successions (MGC 1994 24/III 2553) étant entendu qu'il conviendrait ultérieurement de procéder à la modification de la loi pour la rendre conforme au droit fédéral. En conséquence, l'art. 81 al. 1 let. b LCP était modifié par suppression des mots : « de succession, de partage successoral » et l'al. 3 complété par une lettre c « en cas de succession ou de partage » (MGC 1994 24/III 2510). La systématique de l'art. 81 LCP, divisé en deux sous-titres, est tout à fait claire à ce sujet. L'art. 81 al. 2 LCP qui figure sous le sous-titre « imposition prorogée » doit ainsi être compris comme s'appliquant aux partages faisant l'objet d'une prorogation à teneur de l'art. 81 al. 1 LCP, à l'exclusion des partages successoraux exonérés, en application de l'art. 81 al. 3 LCP.

C'est par conséquent à tort que l'AFC a considéré que les soultes versées au moment du partage de la succession étaient soumises à l'IBGI, conformément à l'art. 81 al. 2 LCP. Une telle solution doit être écartée, quand bien même l'acte générateur de l'impôt aurait eu lieu avant 2001.

8. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté et la décision de la CCRA confirmée.
9. Aucun émolument ne sera mis à la charge de la recourante, en application de l'art. 11 al. 2 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 1'500.- sera allouée à l'hoirie P\_\_\_\_\_,  
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 26 juin 2009 par l'administration fiscale cantonale contre la décision du 18 mai 2009 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

**au fond :**

le rejette ;

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

alloue une indemnité de CHF 1'500.- à l'hoirie P\_\_\_\_\_, soit pour elle Mesdames A\_\_\_\_\_, D\_\_\_\_\_, A. P\_\_\_\_\_ et Messieurs G. et J. P\_\_\_\_\_, conjointement et solidairement, 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 Me Nicolas Merlino, avocat de l'hoirie de feu Monsieur J. P\_\_\_\_\_, soit pour elle Mesdames A\_\_\_\_\_, D\_\_\_\_\_, A. P\_\_\_\_\_ et Messieurs G. et J. P\_\_\_\_\_, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Bovy, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :