

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1563/2008-ICC

ATA/538/2009

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

Du 27 octobre 2009

1^{ère} section

dans la cause

Monsieur M_____

représenté par Me Pierre Gillioz, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 8 juin 2009 (DCCR/528/2009)

EN FAIT

1. Monsieur M_____ a acquis la propriété de la parcelle n°X_____, commune Y_____ dans le cadre de la succession de son grand-père, décédé le 9 septembre 1999.

Le grand-père de M. M_____ avait acheté cet immeuble en 1958 pour un prix de CHF 192'704.-.

2. Le 4 septembre 2007, le service des successions de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a indiqué que la valeur de l'immeuble au jour du décès avait été fixée à CHF 5'000'000.- (CHF 4'300'000.- pour le terrain et CHF 700'000.- pour le bâtiment existant). Les droits de succession ont été fixés à CHF 319'194.-.

3. Le 26 octobre 2007, M. M_____ a vendu le bien immobilier précité pour un montant de CHF 20'000'000.- sur lequel il a payé des commissions de vente de CHF 430'000.- et 215'000.-, soit un total de CHF 645'000.-.

Le 21 décembre 2007, M. M_____ a déclaré un gain immobilier imposable de CHF 19'161'696.- à l'AFC. Son mandataire exposait que l'art. 12 al. 3 let. a de la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) était directement applicable et qu'il fallait prendre en compte un taux d'imposition de 0 % correspondant à la durée de possession de plus de vingt-cinq ans depuis l'acquisition de l'immeuble par le *de cuius* en 1958, conformément à l'art. 84 al. 1 let. g de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).

4. Par bordereau du 25 janvier 2008, l'AFC a fixé l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers à CHF 2'105'280.90.

A teneur du procès-verbal de taxation, une valeur d'acquisition de CHF 5'000'000.-, fixée conformément à l'art. 82 al. 4 LCP, avait été déduite de la valeur d'aliénation ainsi que les droits de successions à hauteur de CHF 319'194.- et les commissions pour CHF 645'000.-. La date d'origine de la propriété retenue était le 9 septembre 1999. Le gain immobilier était fixé à CHF 14'035'806.- et le taux à 15 %.

5. Le 15 février 2008, M. M_____ a déposé une réclamation contre le bordereau du 25 janvier 2008 en concluant à son annulation et à la fixation d'un impôt sur les bénéfices et gains immobiliers nul.

L'impôt devait être établi sur la base de l'investissement effectué à l'époque par le *de cuius* et au taux tenant compte de la durée de possession depuis

l'acquisition de l'immeuble par le *de cuius*. Le fait générateur de l'impôt, sous l'empire de la LHID était la vente, peu importait que le décès soit intervenu avant ou après l'entrée en vigueur de la LHID.

6. Par décision du 8 avril 2008, l'AFC a maintenu sa taxation.

La LHID n'avait pas d'effet rétroactif. Le fait générateur déterminant la nature de l'impôt était survenu le 9 septembre 1999. Le gain immobilier réalisé lors de la dévolution successorale avait été exonéré au sens de l'art. 81 al. 3 let. c LCP et non différé au sens de l'art. 12 al. 3 let. a LHID.

7. Le 30 avril 2008, M. M_____ a recouru contre la décision de l'AFC auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, devenue depuis le 1^{er} janvier 2009, la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA), en concluant à son annulation ainsi qu'à celle du bordereau de taxation.

L'art. 81 al. 3 let. c LCP était contraire à la LHID et ne pouvait continuer à déployer des effets au delà du 1^{er} janvier 2001 pour tous les propriétaires qui avaient acquis un immeuble par voie de succession avant cette même date. Le délai de huit ans avait précisément été aménagé en faveur des cantons pour leur permettre d'adapter leur législation avant 2001. Le canton de Genève n'ayant pas fait le nécessaire, la LHID s'appliquait directement. La jurisprudence du Tribunal administratif (ATA/558/2006 du 17 octobre 2006 publié in RDAF 2007 II p. 206) devait être réformée dans ce sens.

8. Le 15 novembre 2008, l'AFC a répondu au recours en persistant dans sa décision.

Le Tribunal administratif s'était prononcé très clairement sur la primauté du droit cantonal, lorsque l'immeuble qui faisait l'objet de la vente avait été acquis par succession avant l'application directe du droit harmonisé le 1^{er} janvier 2001 en lieu et place des dispositions de droit cantonal qui s'en écarteraient.

9. Le 8 juin 2009, la CCRA a rejeté le recours.

Les faits pertinents du litige étaient identiques à ceux de l'arrêt du Tribunal administratif du 17 octobre 2006 et il n'y avait pas lieu de s'écarter de cette jurisprudence.

10. Le 10 juillet 2009, M. M_____ a recouru au Tribunal administratif contre la décision de la CCRA du 8 juin 2009, notifiée le 15 et reçue le 17 juin 2009 en concluant à son annulation et au versement d'une indemnité de procédure.

L'application de l'art. 12 al. 3 let. a LHID à une acquisition par voie successorale intervenue avant le 1^{er} janvier 2001 ne consacrait pas une rétroactivité prohibée de la loi.

Dans un arrêt récent concernant la question du report des pertes en cas de transfert du siège d'une société à l'intérieur de la Suisse, le Tribunal fédéral s'était penché plus spécifiquement sur la question de l'application dans le temps d'une disposition de la LHID (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_761/2007 du 23 juin 2008, StE 2008 B 72.19, nr 9). Il en ressortait que l'art. 25 al. 4 LHID s'appliquait quand bien même l'élément de fait qui le fondait, le transfert de siège, était intervenu avant l'entrée en vigueur de la LHID.

En cas de rétroactivité improprement dite, le nouveau droit n'était applicable que s'il ne prévoyait pas de disposition transitoire contraire, ce qui était le cas, tant pour le droit fédéral que pour le droit cantonal.

11. Le 17 août 2009, l'AFC a déposé des observations et conclu au rejet du recours.

Le point de vue de M. M_____ impliquait l'application, à l'acquisition par voie de succession datant du 9 septembre 1999, des règles de la LHID. Il s'agissait d'un effet rétroactif.

Quant au parallèle avec la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant les pertes reportées en cas de transfert de siège d'une société dans un autre canon, il n'était pas probant.

12. Le 31 août 2009, la CCRA a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.
13. Le 17 août 2009, 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. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 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 fixation du montant de l'impôt sur les bénéfices et les gains immobiliers. Le recourant allègue une violation de la force dérogoratoire du droit fédéral par l'application des dispositions de la LCP. Plus précisément, il estime qu'un taux de 0 % du gain et non de 15 % doit être retenu en raison de la

durée de possession de l'immeuble à prendre en compte, qui serait différente en application de la LHID.

a. 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 (art. 80 al. 1 LCP).

b. Le bénéfice ou gain imposable est constitué par la différence entre la valeur d'aliénation et la valeur d'acquisition. Cette dernière étant égale, lorsque le bien a été acquis par dévolution pour cause de mort à la valeur fixée par l'AFC pour la perception des droits de succession ou d'enregistrement, augmentée du montant desdits droits (art. 82 al. 4 LCP).

c. En cas de succession ou de partage successoral, l'impôt n'est pas perçu (art. 81 al. 3 LCP).

d. Un taux de 15 % sur le montant global du bénéfice ou du gain nets est perçu lorsque le contribuable a été propriétaire des biens ou actifs immobiliers pendant huit ans au moins, mais moins de dix ans. Ce taux est de 0 % lorsqu'il l'a été pendant vingt-cinq ans et plus (art. 84 al. 1 let. e et g LCP).

L'AFC, en application de ces dispositions, a calculé l'impôt en tenant compte du fait que le recourant était propriétaire du bien depuis la dévolution successorale jusqu'à la vente, appliquant ainsi le taux de 15 % correspondant à une durée de huit ans (1999 - 2007).

3. Le recourant estime que l'art. 12 al. 3 let. a LHID, qui prévoit que l'imposition sur les gains immobiliers est différée en cas de transfert de propriété par succession, est d'application directe, l'art. 81 al. 3 LCP étant contraire au droit harmonisé.

a. La LHID prévoit que la dévolution successorale ne fait que différer l'imposition immobilière ; un nouveau délai ne commence pas à courir. En conséquence, lors d'une vente ultérieure, l'impôt immobilier sera calculé en tenant compte du délai afférent au moment de l'acquisition de l'immeuble par le *de cuius* et non pas au moment de l'acquisition par voie de succession comme le prévoit la solution genevoise.

b. Les règles de droit fédéral s'appliquent, depuis le 1^{er} janvier 2001, en lieu et place des dispositions de droit fiscal cantonal contraires (art. 72 al. 1 et 2 LHID).

c. En vertu du principe de la non-rétroactivité, le nouveau droit ne s'applique pas aux faits antérieurs à sa mise en vigueur (ATA/891/2004 du 16 novembre 2004 ; ATA/650/2004 du 24 août 2004 ; ATA/247/2006 du 24 mars 2006 ; P. MOOR, Droit administratif Vol. I, Berne 1994, p.178). Le droit nouveau ne

peut avoir un effet rétroactif que si la rétroactivité est prévue par la loi, est limitée dans le temps, ne conduit pas à des inégalités choquantes, est motivée par des intérêts publics pertinents et ne porte pas atteinte à des droits acquis (P. MOOR, op. cit., p. 179-180).

d. 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 durables, 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 (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).

Selon une jurisprudence du tribunal de céans, portant sur un complexe de faits identique, qui n'a pas été remise en cause, l'art. 12 al. 3 let. a LHID n'a pas d'effet rétroactif (ATA/558/2006 du 17 octobre 2006 publié in RDAF 2007 II p. 2006).

4. Le recourant soutient que la LHID prévoit, dans le cas litigieux, un effet rétroactif improprement dit. A savoir que la règle de la prorogation de l'imposition doit être appliquée également pour les dévolutions successorales antérieures au 1^{er} janvier 2001, au moment de la vente de l'immeuble en 2007, donc lors de l'application de l'art. 84 al. 1 let. e LCP.

A son avis, il y a lieu d'appliquer la prorogation de l'imposition de la dévolution successorale en lieu et place de l'exonération telle que prévue par le droit genevois afin d'aboutir à une durée de possession supérieure à vingt-cinq ans (1958 - 2007) et donc un taux d'imposition de 0 %.

- a. A la jurisprudence du tribunal de céans, le recourant oppose un arrêt du Tribunal fédéral, du 23 juin 2008 (2C_761/2007) qui concerne l'effet rétroactif

improprement dit de l'art. 25 al. 2 et 4 LHID selon lequel, les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites du bénéfice net de la période de taxation, même en cas de transfert du siège de la personne morale à l'intérieur de la Suisse.

b. Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de préciser, dans le cadre de l'application de l'art. 12 LHID, que la perception d'un impôt sur les gains immobiliers était rendue obligatoire mais que la loi demeurait vague sur l'aménagement de cet impôt, ne donnant que peu de précisions aux cantons en particulier sur la durée de possession déterminante (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_583/2007 du 6 mars 2008 ; RDAF 2008 II p. 333).

c. Dans l'arrêt auquel se réfère le recourant, le Tribunal fédéral expose que l'interprétation de la disposition, dont l'application directe était litigieuse, implique que les pertes des sept exercices précédents peuvent être déduites, même si le transfert du siège a eu lieu avant le 1^{er} janvier 2001.

Les situations couvertes par les deux dispositions ne sont pas comparables. Dans le cas de la déduction des charges, la LHID prévoit la prise en compte d'une période de sept ans, rétroactivement, depuis l'année de taxation alors que s'agissant de la dévolution successorale, elle concerne un fait ponctuel, soit l'acquisition de la propriété. Si ce fait est antérieur à l'entrée en vigueur de la loi, celle-ci ne peut s'appliquer au vu de l'interdiction d'un effet rétroactif. Quant aux effets de cette acquisition sur la revente ultérieure, elle doit être examinée dans le cadre des dispositions applicables au moment de la vente, ce qui est le cas dans la décision litigieuse.

Il n'est dès lors pas possible de déduire, de la jurisprudence citée par le recourant, que l'art. 12 al. 3 let. a LHID aurait un effet rétroactif improprement dit.

Le grief du recourant doit être écarté et la décision de taxation confirmée par la décision de la CCRA, conforme à la jurisprudence du tribunal de céans, sera confirmée.

5. Au vu de ce qui précède, le recours est rejeté. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera perçu (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 10 juillet 2009 par Monsieur M_____ contre la décision du 8 juin 2009 de la commission de cantonale de recours en matière administrative ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge du recourant ;

dit que, conformément aux art. 82 et 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 Pierre Gillioz, avocat du recourant, à la commission cantonale de recours en matière administrative ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy et Junod, 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 :