

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2052/2008-FIN

ATA/557/2009

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

Du 3 novembre 2009

1^{ère} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE
ADMINISTRATIVE**

et

Monsieur L_____

représenté par Me Bénédicte Fontanet, avocat

EN FAIT

1. Le litige porte sur l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (ci-après : IBGI).
2. Le 13 octobre 1998, M. L. _____ (ci-après : le contribuable) a acquis aux termes d'un acte d'achat, inscrit au Registre foncier (ci-après : RF), un appartement sis sur la parcelle n° _____ du cadastre de la Ville de Genève, section Plainpalais. Le prix était de CHF 1'500'000.-.
3. Par acte de vente à terme conclu par-devant notaire le 17 juin 2004, le contribuable a revendu cet appartement à Madame A. _____ et Monsieur B. _____ (ci-après : les acquéreurs) pour la somme de CHF 3'250'000.-.

Les acquéreurs devaient entrer en possession et jouissance de l'appartement moyennant le paiement simultané du prix de vente le 1^{er} octobre 2004. Ils deviendraient propriétaires "dès après le paiement intégral du prix de vente par l'inscription du présent acte au RF, le transfert de propriété n'étant effectif qu'après l'accomplissement de cette formalité".
4. Par acte authentique du 1^{er} octobre 2004, le contribuable et les acquéreurs ont conclu un avenant à la vente du 17 juin 2004, selon lequel la date de remise des clés, du paiement du solde du prix de vente, ainsi que de l'inscription de la vente au RF était reportée au 13 octobre 2004.
5. La réquisition d'inscription de la vente a été déposée au RF le 15 octobre 2004.
6. Maître Claude Terrier, notaire ayant instrumenté l'acte de vente, a remis, le 20 octobre 2004, la déclaration IBGI y relative.

Le gain immobilier imposable était arrêté à CHF 1'585'090.-. La date d'acquisition était indiquée au 13 octobre 1998 et la date d'aliénation au 13 octobre 2004, de sorte que la durée de possession se trouvait dans une fourchette de plus de quatre ans et de moins de six ans.
7. En janvier 2006, le contribuable s'est vu notifier un bordereau IBGI d'un montant de CHF 475'527.- calculé sur la base d'un taux de 30% sur un gain immobilier de CHF 1'585'090.-.
8. Par réclamation du 23 janvier 2006, le contribuable a sollicité que lui soit appliqué un taux de 20% au lieu de celui retenu, au motif que l'acte de vente avait été inscrit au RF le 15 octobre 2004 et non le 13 octobre 2004.

9. Par pli du 17 février 2006, le contribuable a informé l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) qu'il payait le jour même la somme de CHF 317'018.- à titre d'IBGI pour la vente en cause.
10. Le 10 mai 2006, l'AFC a rejeté la réclamation du 23 janvier 2006, au motif que les dates déterminantes pour le calcul du taux d'impôt étaient celles de la signature des actes d'achat de vente. Selon la jurisprudence du Tribunal administratif, et en particulier d'un arrêt rendu le 5 octobre 2004 (ATA/761/2004), les ventes à terme devaient être taxées conformément aux droits de vente prévus à l'art. 33 de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30) sans attendre l'inscription de l'acte au RF. Dans ces conditions, un solde d'impôt de CHF 158'509.- était dû.
11. Le 12 juin 2006, le contribuable a recouru contre la décision précitée 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 ou la commission).

Conformément à la pratique de l'AFC-GE, le taux devait être calculé sur la base de la date d'exécution de la vente par le dépôt de l'acte au RF, et non pas en fonction de la date de la signature de l'acte. Cette pratique était au surplus entérinée par la Chambre des notaires qui n'avait pas communiqué aux notaires genevois d'instructions différentes sur l'imposition des gains immobiliers avant le mois de novembre 2004, soit postérieurement à la signature de la vente à terme et de son avenant. De surcroît, l'arrêt du Tribunal administratif sur le lequel s'appuyait l'AFC était postérieur à la signature de l'acte et n'était donc pas opposable au contribuable.

Il a conclu à l'annulation de la décision querellée et à la notification d'un nouveau bordereau en appliquant un taux de 20% au gain imposable sur la vente en question.

12. Dans sa réponse du 23 avril 2007, l'AFC a conclu au rejet du recours en reprenant en substance les arguments de sa décision sur réclamation.
13. Par décision du 28 avril 2008, la commission a admis le recours. La solution retenue par le Tribunal administratif dans son arrêt du 5 octobre 2004, auquel faisait référence l'AFC, ne pouvait pas être appliquée à la présente cause. L'inscription d'une opération immobilière au RF n'était pas une condition requise pour la perception des droits d'enregistrement alors que c'était le contraire en matière d'IBGI. Le taux de l'IBGI était fixé en fonction de la durée pendant laquelle l'aliénateur avait été propriétaire du droit réel immobilier. Or, en droits réels immobiliers, c'était l'inscription au RF qui était déterminante pour transférer la propriété (art. 656 al. 1 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 - CCS - RS 210). En cas de vente (à terme ou non), tant que le contrat de vente était conclu,

mais que le transfert de propriété n'avait pas encore été inscrit au RF, l'aliénateur demeurait propriétaire de l'immeuble. Ainsi, la durée pendant laquelle l'aliénateur avait été propriétaire devait être calculée en fonction de la date d'inscription au RF et non de celle de l'acte de vente. Dans le cas d'espèce, le contribuable avait été propriétaire pendant plus de six ans mais moins de huit ans, le taux d'impôt devait donc s'élever à 20%.

14. En date du 9 juin 2008, l'AFC a déposé un recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif en concluant à son annulation et à la confirmation de sa propre décision du 10 mai 2006. Elle a repris son argumentation précédemment développée dans sa décision sur réclamation du 10 mai 2006.

De plus, la commission cantonale de recours du Canton de Vaud s'était prononcée, par décision du 16 novembre 1978, dans le cadre de l'IBGI vaudois, sur la date déterminante à prendre en compte pour le transfert de propriété de l'immeuble aliéné. S'il était exact qu'en droit civil, l'inscription au RF rendait parfaite l'acquisition de la propriété, en droit fiscal, c'était la réalisation du gain provenant de l'aliénation de l'immeuble qui était déterminante. Cette réalisation pouvait se faire entre autres par la vente. L'aliénation apparaissait alors comme une notion économique propre au droit fiscal, qui tenait pour décisive la conclusion du contrat et non pas l'inscription elle-même. Dès lors, les éléments tels que l'entrée en jouissance et la prise de possession de l'immeuble se révélaient sans intérêt. Dans le cas d'espèce, la conclusion de l'acte de vente avait été réalisée le 17 juin 2004 par un premier versement de CHF 250'000.-. Cette date avait été donc retenue à juste titre comme celle d'aliénation au sens de la loi fiscale.

15. En date du 14 juillet 2008, le contribuable a répondu au recours de l'AFC en faisant sienne l'analyse juridique de la commission.

De plus, l'arrêt vaudois sur lequel se fondait l'AFC n'avait pas pour objet de déterminer le nombre d'années pendant lesquelles un contribuable avait été propriétaire d'un immeuble, mais plutôt de définir l'aliénation au sens fiscal du terme. Il s'agissait alors de fixer le moment décisif pour arrêter la date d'assujettissement à l'IBGI, ce qui était différent de la question à résoudre dans le cas d'espèce. La commission vaudoise était d'ailleurs revenue sur cette jurisprudence par décision du 4 juin 1987. Ainsi, pour déterminer le moment de l'aliénation, il fallait notamment examiner les critères de l'entrée en possession, du paiement du prix ou d'une partie de celui-ci, du caractère irrévocable du contrat et du moment où les contributions foncières passaient à la charge de l'acquéreur.

Enfin, l'arrêt du Tribunal fédéral du 31 mars 2003 auquel il était fait référence dans le courrier du 14 décembre 2004 adressé aux associations genevoises immobilières par la Chambre des notaires, et produit par l'AFC, traitait de la question du moment de la réalisation comptable des gains provenant de la

réalisation d'immeubles par des professionnels. Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral confirmait sa jurisprudence selon laquelle les bénéfices en capital provenant de l'aliénation d'immeubles étaient réalisés lorsque le contrat de vente était valablement conclu sur le plan juridique. La conclusion du contrat donnait en principe naissance à un droit ferme générateur de revenus imposables lequel imposait alors une comptabilisation correspondante. Cette jurisprudence n'était d'aucune aide, dès lors que la question du moment de la réalisation de gains provenant de la réalisation d'immeubles divergeait de la question de la durée de propriété à prendre en compte dans le calcul du taux d'imposition du gain immobilier.

Le contribuable a conclu au rejet du recours et à l'octroi d'une indemnité de procédure.

16. Le 2 juillet 2008, la commission a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.
17. Le 22 août 2008, 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. a. L'art. 80 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) prévoit que 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.

b. 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).

c. L'impôt est perçu de l'aliénateur ou du bénéficiaire du gain sur le montant global du bénéfice ou du gain nets aux taux suivants (art. 84 al.1 LCP) :
 - a) 30% lorsqu'il a été propriétaire pendant 4 ans au moins, mais moins de 6 ans ;
 - b) 20% lorsqu'il a été propriétaire pendant 6 ans au moins, mais moins de 8 ans.

3. Les parties divergent sur la question du taux applicable au cas d'espèce. Pour l'AFC, il faudrait appliquer un taux de 30% car la période de calcul déterminante pour fixer le taux s'étendrait du 13 octobre 1998, date de l'acquisition de l'immeuble, au 17 juin 2004, date de l'acte de vente. Pour le contribuable en revanche, ce serait les inscriptions au RF qui feraient foi, soit les 13 octobre 1998 et 15 octobre 2004, en application des dispositions civiles en matière de transfert de la propriété.

4. Le problème qui se pose résulte de la confusion que l'AFC opère entre le moment où le contribuable devient assujéti à l'impôt spécial et la manière de calculer la durée de détention de l'immeuble fixant le taux à appliquer.

Les jurisprudences sur lesquelles se fonde l'AFC traitent précisément de l'assujettissement du contribuable à l'IBGI. Selon le Tribunal vaudois, l'impôt spécial a pour fait générateur la réalisation d'un gain. Celui-ci se fait nécessairement par l'aliénation d'un immeuble. Il conclut donc que le moment où un immeuble est aliéné est celui du contrat de vente. L'arrêt du Tribunal fédéral du 31 mars 2003 va dans le même sens en jugeant que d'un point de vue fiscal le bénéfice doit être tenu pour réalisé au moment de l'instrumentation authentique des contrats. Quant à l'arrêt du Tribunal administratif du 5 octobre 2004, il concerne un tout autre sujet, soit la perception des droits d'enregistrement lesquels, de par leur objet, ne sauraient être assimilés à l'IBGI.

5. Que l'immeuble ait été aliéné au moment de la conclusion du contrat de vente ou au moment de la réquisition de l'inscription au RF de la vente, il n'en demeure pas moins que le taux applicable est déterminé par rapport à la durée pendant laquelle l'aliénateur a été propriétaire du bien immobilier.

6. Certes, on admet en règle générale en droit fiscal, que l'on peut s'écarter des définitions de droit civil lorsque des motifs fondés justifient une interprétation autonome. Ce n'est que si celui-ci renvoie indiscutablement à des institutions créées par le droit civil que le sens de droit civil est aussi déterminant en droit fiscal (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, p. 52 n° 5).

7. Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.115/2003 du 14 mai 2004 ; ATA/377/2009 du 29 juillet 2009).

En l'espèce, le texte clair de la loi ne souffre pas d'interprétation : l'aliénateur doit nécessairement avoir été propriétaire ou titulaire des droits immobiliers pendant un certain temps.

8. Or, le fait générateur de l'impôt spécial est la réalisation d'un gain provenant de la fortune de l'aliénateur. Pour qu'un bien ou qu'un droit fasse partie de la fortune d'une personne, il faut qu'il lui appartienne selon le droit civil. Le rapport

adéquat entre l'objet de l'impôt et le contribuable est ainsi celui de la propriété. La qualification de cette relation se fait selon les règles de droit privé (J.B. PASCHOUD, Imposition des immeubles, 1970, p. 49).

9. L'acquisition de la propriété immobilière par un acte juridique, tel que la vente, est subordonnée sans exception à une inscription au RF en application de l'art. 656 al. 1 CCS. En d'autres termes, tant qu'il n'y a pas eu d'inscription, le bien immobilier reste dans le patrimoine de l'aliénateur. En conséquence, lorsqu'il s'agit de calculer la durée pendant laquelle l'aliénateur a été propriétaire de l'immeuble, les dates déterminantes sont celles du RF. L'AFC ne s'est d'ailleurs pas trompée lorsqu'il s'est agi de prendre en considération la date d'achat initial de l'immeuble par le contribuable. Elle a en effet pris celle de l'inscription au RF, à savoir le 13 octobre 1998, et non la date de conclusion du contrat de vente, nécessairement antérieure, entre le vendeur initial et le contribuable.
10. Il découle de ce qui précède que l'AFC a retenu à tort que le contribuable avait été propriétaire pendant quatre ans au moins, mais moins de six ans, en prenant comme dates référentielles celles de l'acquisition de l'immeuble le 13 octobre 1998 et celle de la conclusion du contrat de vente le 17 juin 2004. La période décisive s'étend en réalité du 13 octobre 1998 au 15 octobre 2004. L'IBGI doit être en conséquence perçu au taux de 20% en application de l'art. 84 al.1 let.d LCP.
11. Mal fondé, le recours sera dès lors rejeté. Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de l'AFC-GE, le recours n'étant pas dirigé contre une décision de la commission cantonale de recours en matière administrative (art. 11 al. 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - E 5 10.03).

Une indemnité de procédure, en CHF 1'500.-, sera allouée au contribuable, qui a agi par la plume d'un avocat et qui y conclut.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 9 juin 2008 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 28 avril 2008 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de l'administration fiscale cantonale un émolument de CHF 1'500.- ;

alloue à Monsieur L. _____ une indemnité de procédure en CHF 1'500.-, 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 Maître Bénédic Fontanet, avocat de Monsieur L. _____, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. a.i. :

le vice-président :

F. Rossi

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :