RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2321/2007-FIN **ATA/547/2007**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 30 octobre 2007

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS CANTONAUX ET COMMUNAUX

et

Monsieur R_____

EN FAIT

1. Monsieur R_____ est domicilié à Genève. Il exerce la profession d'agent immobilier.

2. Depuis plusieurs années, il était propriétaire d'un immeuble de 512 m^2 sis à P_____ (ci-après: l'immeuble).

3. Dans sa déclaration fiscale 2000, le contribuable a indiqué que l'immeuble était en gérance légale et qu'il ferait prochainement l'objet d'une vente forcée.

4. Le 4 avril 2003, à défaut d'avoir obtenu les renseignements souhaités de la part du contribuable, l'administration fiscale cantonale (ci-après: l'AFC ou la recourante) lui a notifié le bordereau de taxation d'office concernant les impôts cantonaux et communaux pour la période fiscale 2001. Celui-ci ne faisait pas état d'un quelconque bien immobilier possédé par le contribuable.

5. Par acte du 4 juin 2003, le contribuable a formé réclamation contre le bordereau ICC 2001.

6. Le 30 janvier 2004, l'immeuble a fait l'objet d'une adjudication en faveur de la fondation de valorisation des actifs de la banque cantonale de Genève (ci-après : la fondation).

7. Le 4 juin 2004, le contribuable a envoyé à l'AFC sa déclaration fiscale pour la période 2001. Il n'y était pas fait état de l'immeuble.

8. Par décision sur réclamation du 19 mai 2005, l'AFC a adressé au contribuable un bordereau rectificatif de taxation ICC 2001. Celui-ci ne faisait toujours pas mention d'un quelconque immeuble possédé par le contribuable.

9. Par acte daté du 16 juin 2005, le contribuable a interjeté recours contre la décision sur réclamation du 19 mai 2005 auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts cantonaux et communaux (ci-après : la CCRICC).

10. Dans sa réponse du 26 mai 2006, l'AFC a conclu au rejet du recours et à une *reformatio in pejus* consistant en la prise en compte d'un impôt immobilier complémentaire de CHF 980.- pour la période fiscale 2001.

    Dans sa déclaration fiscale 2001, le contribuable n'avait pas déclaré son immeuble sis à P_____, qui était à l'époque en gérance légale. En conséquence, le montant des dettes était identique à la fortune mobilière. C'est pourquoi aucun impôt sur la fortune et sur le revenu n'était dû. Toutefois, cet immeuble devait faire l'objet d'un impôt immobilier complémentaire en vertu de l'article 76 alinéa

1er de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05). La valeur de l'immeuble ayant été arrêtée à CHF 980'000.-, celui-ci s'élevait à CHF 980.-.

11. Par courrier du 5 juillet 2006, le contribuable a confirmé le maintien de son recours contre la décision sur réclamation du 19 mai 2005.

12. Par décision du 7 mai 2007, la CCRICC a débouté l'AFC de ses conclusions s'agissant de l'impôt immobilier complémentaire.

Il n'était pas établi que le contribuable était effectivement le propriétaire de l'immeuble sis à P_____ au cours de l'année 2001. L'AFC avait donc échoué dans sa tentative d'en apporter la preuve.

13. La décision de la CCRICC a été notifiée à l'AFC le 16 mai 2007.

14. Par acte du 14 juin 2007, l'AFC a recouru contre la décision de la CCRICC du 7 mai 2007. A la lecture du texte, on comprend qu'elle conclut à l'annulation de la décision de la CCRICC ainsi qu'à une reprise à titre d'impôt immobilier complémentaire pour l'année 2001.

M. R_____ était bien propriétaire de l'immeuble sis à P_____ au 31 décembre 2001. En effet, il l'avait acquis en 1988 et ce n'est qu'en 2004 que celui-ci a fait l'objet d'une adjudication en faveur de la fondation. Le recourant avait d'ailleurs mentionné ce bien immobilier dans sa déclaration fiscale 2000.

15. Dans sa réponse du 26 juillet 2007, le contribuable conclut à la confirmation de la décision de la CCRICC.

Son immeuble avait été placé en gérance légale du fait de son insolvabilité. La propriété de l'immeuble ne lui profitait donc pas, car il n'avait plus aucun lien avec l'immeuble en question. En effet, l'office des poursuites et faillites (ci-après: l'OPF) s'occupait d'en percevoir les fruits, l'assurait et veillait aux intérêts des tiers. L'on devait donc admettre que le bénéficiaire administratif de l'immeuble et du revenu qu'il générait, soit l'OPF, était tenu d'en assumer toutes les charges, y compris fiscales, jusqu'au rachat effectif de l'immeuble.

16. Le 19 octobre 2007, 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. 53 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Il s'avère cependant ici utile de rappeler à la recourante que, d'après l'article 65 alinéa 1er LPA, la présence de conclusions dans l'acte de recours est une des conditions de sa validité (A. GRISEL, Traité de droit administratif, vol. II, Neuchâtel 1984, p. 913 s). Compte tenu du caractère peu formaliste de cette disposition, il convient de ne pas se montrer trop strict sur la manière dont sont formulées les conclusions du recourant. Le fait que ces dernières ne ressortent pas expressément de l'acte de recours n'est pas en soi un motif d'irrecevabilité, pourvu que le tribunal et la partie adverse puissent comprendre avec certitude les fins du recourant (ATA/1/2007 du 9 janvier 2007 ; ATA/118/2006 du 7 mars 2006 ; ATA/775/2005 du 15 novembre 2005 et la jurisprudence citée). Il serait toutefois préférable de les transcrire clairement dans l'acte de recours, ceci d'autant plus que le tribunal est lié par elles (art. 69 al. 1er LPA).

3. Seule demeure litigieuse devant le tribunal de céans la question de l'impôt immobilier complémentaire pour la période fiscale 2001.

4. D'après l'article 76 LCP, il est perçu un impôt annuel de 1‰ sur la valeur de tous les immeubles situés dans le canton et qui ne sont pas exonérés des impôts par des dispositions de cette loi (al. 1er). Cet impôt est perçu sur la valeur des immeubles sans défalcation d'aucune dette (al. 2). L'impôt est dû par la personne inscrite comme propriétaire ou usufruitier au registre foncier à la date du 31 décembre de la période fiscale (al. 5). Il s'agit donc ici de déterminer qui était propriétaire de l'immeuble au 31 décembre 2001.

5. La propriété est le droit réel conférant à son titulaire la maîtrise totale et exclusive d'une chose dans les limites de l'ordre juridique. La maîtrise du propriétaire n'en est pas pour autant illimitée, car l'ordre juridique apporte à cette maîtrise de nombreuses restrictions (art. 641 al. 1 *in fine* du Code civil suisse du 10 décembre 1907 - CC - RS 210 ; P.-H. STEINAUER, Les droits réels, t. I, 4ème éd., Berne 2007, p. 350). La gérance légale d'un immeuble par l'office conformément aux articles 16 et suivants de l'ordonnance du Tribunal fédéral sur la réalisation forcée des immeubles du 23 avril 1920 (ORFI - RS 281.42) fait partie de ces restrictions à la propriété que le propriétaire doit tolérer mais qui n'enlèvent rien à son statut juridique pour autant. Selon la lettre de l'article 76 LCP, il importe peu de savoir qui en est le bénéficiaire administratif, seule la notion de propriété étant déterminante.

En l'espèce, il n'est pas contesté par les parties que la personne inscrite comme propriétaire au registre foncier en date du 31 décembre 2001 soit

M. R_____. C'est ainsi lui qui est visé par la loi pour le paiement de l'impôt immobilier complémentaire.

6. L'article 371 alinéa 1er LCP dispose cependant encore que l'impôt immobilier complémentaire pour deux années échues et l'année courante est au bénéfice d'une hypothèque légale sans inscription (art. 836 CC), dans les termes prévus par l'article 80 de la loi d'application du code civil et du code des obligations du 7 mai 1981 (LaCC - E 1 05). Cette hypothèque prend naissance en même temps que la créance qu'elle garantit (art. 80 alinéa 2 LaCC). Il convient donc à présent de déterminer à quel moment naît la créance d'impôt et, partant, d'établir si l'impôt immobilier complémentaire pour l'année 2001 peut faire l'objet d'une hypothèque légale.

D'après la doctrine et la jurisprudence, la source de l'obligation fiscale réside dans la loi. La créance d'impôt naît déjà en vertu de celle-ci, la décision de taxation ne faisant que constater quelle est sa quotité. La dette d'impôt existe effectivement déjà avant que l'AFC n'ait connaissance des éléments imposables. C'est donc la loi, en déterminant quel est le fait générateur de l'impôt, qui donne naissance à la dette (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.35/2006 du 11 janvier 2007 consid. 2.2 ; E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6ème éd., Zurich 2002, p. 307 ; J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2e éd., Lausanne 1998, p. 213 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., Bâle-Genève-Munich 2007, p. 14).

S'agissant de l'impôt immobilier complémentaire, le fait générateur de l'impôt n'est donc pas une décision de taxation mais bel et bien la propriété de l'immeuble concerné au 31 décembre de l'année fiscale en cause. La créance d'impôt existe dès ce moment-là. Partant, l'article 371 alinéa 1er LCP, en octroyant une hypothèque légale pour les dettes d'impôt uniquement pour deux années échues et l'année courante, ne couvre pas la période fiscale 2001, déjà échue depuis cinq ans. L'impôt immobilier complémentaire litigieux ne bénéficie donc pas d'une hypothèque légale.

7. A défaut d'hypothèque grevant l'immeuble en cause, la dette d'impôt ne passe pas à l'adjudicataire comme cela est prévu par l'article 49 alinéa 1er lettre b ORFI (cf. également JdT 1981 I p. 211 consid. 3a p. 217s. ; RJJ 1996 p. 224 ; P.-R. GILLIÉRON, Poursuite pour dettes, faillite et concordat, 4ème éd., Bâle-Genève-Munich-Lausanne, p. 378). Il appartient donc au débiteur de celle-ci de s'en acquitter.

8. Partant, l'immeuble doit faire l'objet d'un impôt immobilier complémentaire pour la période fiscale 2001. C'est le propriétaire au 31 décembre 2001 qui en est le débiteur, soit M. R_____.

9. Le recours est ainsi admis. La décision attaquée doit être annulée et le bordereau de taxation 2001 modifié dans le sens d'une taxation pour l'impôt immobilier complémentaire. Le dossier sera renvoyé à l'AFC à cet effet. L'intimé, qui succombe, est condamné au paiement d'un émolument de CHF 500.- (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 14 juin 2007 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts cantonaux et communaux du 7 mai 2007 ;

au fond :

l'admet ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision au sens des considérants ;

met à la charge de M. R_____ un émolument de CHF 500.- ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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'article 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 ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts cantonaux et communaux et à Monsieur R_____.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :	le président :
C. Del Gaudio-Siegrist	F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le	la greffière :