RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2721/2006-FIN **ATA/652/2006**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 5 décembre 2006

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

Monsieur S_____

EN FAIT

1. Né en _____ et originaire de F_____, dans le canton des Grisons, Monsieur S_____ (ci-après : M. S_____ ou le contribuable) est domicilié dans celui de Genève.

2. Le 14 mai 1979, il fit l'acquisition d'un bien immobilier sur le territoire de la commune de C_____ comportant la propriété de la parcelle n° _____ de ladite commune ainsi que la co-propriété des parcelles n° _____ et _____.

3. Le 7 novembre 2003, M. S_____, agissant tant en son nom personnel qu'au nom de ses trois enfants, O_____, G_____ et R_____, vendit le bien immobilier précité à des tiers.

4. Le 19 février 2004, le contribuable établit une déclaration pour l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (ci-après : IBGI). La valeur nette d'aliénation de l'immeuble précité était de CHF 1'527'914,80, soit CHF 763'957,40 pour une moitié. Compte tenu d'une valeur d'acquisition de CHF 414'700.-, de frais de mutation à hauteur de CHF 12'760.- et de travaux d'un montant total de CHF 90'000.-, soit CHF 45'000.- pour une moitié, le gain immobilier imposable se montait à CHF 291'497,40. A cette déclaration étaient jointes des factures pour le montant total annoncé de CHF 90'000.-, relatives à des travaux effectués pour la construction d'un garage, la pose de stores, le blindage d'un pan de toit, la construction d'une cheminée, des plantations dans le jardin et l'aménagement de la salle de jeux.

5. Le 28 mai 2004, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) établit un procès-verbal de taxation sans déduire du bénéfice d'aliénation les travaux susdécrits.

6. Le 24 juin 2004, le contribuable éleva une réclamation.

L'article 8 de la loi sur l'imposition des personnes physiques ([LIPP - III] - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 – D 3 13) était entré en vigueur le 1er janvier 2001 ; cette disposition n'était dès lors pas applicable au moment où les travaux litigieux avaient été exécutés. Quant à l'article 82 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre l887 (LCP - D 3 05), il n'exigeait pas que les dépenses ayant augmenté la valeur de l'immeuble, aient fait l'objet d'une déclaration écrite pour être portées en déduction du bénéfice immobilier. Le contribuable a conclu dès lors à la prise en compte des travaux à plus-value, tels qu'ils avaient été annoncés. Il a réduit toutefois ses prétentions de CHF 90'000.- à CHF 73'000.-, renonçant ainsi à la déduction de travaux de ferblanterie, dès lors qu'ils pouvaient être qualifiés d'entretien. Il a produit à l'appui de sa réclamation

treize factures de différents corps de métier s'échelonnant entre les années 1979 et 1985.

7. Le 8 juillet 2004, l'AFC a rejeté la réclamation au motif que les travaux effectués avant la date déterminante pour calculer la valeur d'acquisition au sens de l'article 82 alinéa 5 LCP ne pouvaient être pris en considération.

8. Le 9 août 2004, le contribuable a recouru par-devant la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la CCRMI). Il avait réduit le montant des impenses augmentant la valeur de l'immeuble litigieux de CHF 90'000.- à CHF 73'000.- au cours de la procédure de réclamation et avait produit toutes les pièces utiles. L'AFC avait toutefois refusé de les prendre en compte, au motif que les travaux ne lui avaient pas été déclarés. Cette administration avait modifié son argumentation, retenant tout d'abord l'application de l'article 8 LIPP-III avant de fonder son raisonnement sur l'article 88 LCP. Les arguments du contribuable étaient les suivants :

- selon la loi modifiant et complétant la loi générale sur les contributions publiques en vue d'imposer certains bénéfices immobiliers du 13 mai 1961 (anciennement : D 3 1 ; aLCP), la valeur d'acquisition d'un bien immobilier pouvait être augmentée des dépenses effectuées pour des constructions, aménagements ou transformations, s'ils avaient eu pour effet d'augmenter la valeur de l'immeuble (art. 84 let. a aLCP ; ROLG 1961 507) ;

- quant aux autres modifications de l'article 82 LCP, elles trouvaient leur origine dans une proposition du Conseil d'Etat (PL 3763 ; Mémorial du Grand Conseil [ci-après : MGC] 1971 IV 264) selon lequel en cas d'acquisition intervenue plus de quinze ans avant l'aliénation, le contribuable aurait pu invoquer, comme prix d'acquisition, l'estimation fiscale de l'immeuble quinze ans avant l'aliénation. Selon l'exposé des motifs accompagnant la proposition du Conseil d'Etat, ces dispositions nouvelles auraient eu pour but de ne pas pénaliser le contribuable, propriétaire de son immeuble depuis de très nombreuses années, au moment de l'aliénation ;

- en 1984, le Grand Conseil avait été saisi d'un nouveau projet de loi (PL 5646) selon lequel les dépenses encourues après la date déterminante pour la fixation de l'immeuble pourraient s'ajouter auxdites valeurs, pour autant que la déclaration écrite ait été faite dans les délais prescrits ; toutefois, ce projet de loi n'a jamais été abouti ;

- en 1993, le Grand Conseil s'est saisi à nouveau de la question de l'indexation du prix d'acquisition d'un bien immobilier pour tenir compte des effets de l'inflation. L'article 82 alinéa 5 LCP avait été adopté le 23 juin 1994 (MGC 1994 III 2516) sans être modifié depuis lors. Le but de la norme était d'éviter la

« progression à froid » et elle était sans rapport avec la question de la prise en compte des travaux à plus-value.

9. Le 18 mars 2005, l'AFC a répondu au recours déposé par le contribuable par-devant la CCRMI.

L'article 82 alinéa premier LCP posait le principe selon lequel le bénéfice ou le gain imposable était constitué par la différence entre la valeur d'aliénation et la valeur d'acquisition d'un bien immobilier. L'alinéa 5 de la même disposition contenait une particularité pour les biens acquis pour les dix ans avant l'aliénation. Dans une telle hypothèse, le contribuable pouvait demander que soit considérée comme valeur déterminante d'acquisition, la valeur fiscale dix ans avant l'aliénation, majorée de 30 %, s'il ne s'agissait pas d'un immeuble locatif.

En l'espèce, la valeur d'acquisition de la villa que possédait le contribuable à C_____ devait être déterminée en tenant compte de la valeur fiscale de ce bien dix ans avant l'aliénation, augmentée de 30 %. Contrairement à ce que prétendait le recourant, seules les impenses réalisées depuis le 7 novembre 1989, date déterminante pour le calcul de la valeur d'acquisition, pouvaient être prises en compte. Toute dépense engagée avant la survenance de l'accord définitif sur le prix d'acquisition ou après pour le prix d'aliénation devait être écartée. Les déductions, comme celles réclamées par le recourant, devaient être expressément prévues par les dispositions légales et appelaient une interprétation restrictive.

10. Les 20 avril et 23 mai 2006, les parties ont répliqué et dupliqué, sans apporter d'éléments nouveaux au litige.

11. Le 19 juin 2006, la CCRMI a admis le recours du contribuable. L'article 82 LCP n'était pas parfaitement clair, car il ne répondait pas expressément à la question posée. L'alinéa 5 de cette disposition n'excluait pas que l'on ajoute à la valeur considérée comme celle d'acquisition, soit la valeur fiscale dix ans avant l'aliénation, majorée de 30 %, les impenses. Elle a renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelle taxation.

12. Le 25 juillet 2006, l'AFC a recouru contre la décision précitée auprès du Tribunal administratif. Elle a repris les arguments développés par-devant l'autorité juridictionnelle de première instance, ajoutant le point suivant :

Le contribuable qui faisait le choix de la fiction instaurée par l'article 82 alinéa 5 LCP, admettait que la valeur d'acquisition d'un bien immobilier soit calculée à partir de la valeur fiscale dix ans avant l'aliénation, augmentée de 30 %. Seul celui qui renonçait à cette faculté pouvait demander la déduction des travaux effectués plus de dix ans avant l'aliénation. Il était impossible en revanche de cumuler les avantages des deux systèmes.

13. Le 5 septembre 2006, M. S_____ a contesté que le contribuable avait un choix entre le système de la majoration de 30 % et la prise en compte des travaux ayant augmenté la valeur de l'immeuble. L'argument de l'autorité recourante était contraire au texte légal. En réalité, les aliénas 5 et 8 de l'article 82 LCP poursuivaient des buts différents et la date de l'exécution des travaux à plus-value était sans pertinence.

14. Le 15 septembre 2006, la CCRMI a déposé son dossier et a déclaré persister dans les termes de sa décision.

15. Le 19 septembre 2006, 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 de l'AFC 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. Les parties perdent de vue l'objet du litige, qui est le suivant : lorsque l'aliénateur d'un bien immobilier entend réclamer l'application de l'article 82 alinéa 5 LCP, c'est-à-dire demander que la valeur d'acquisition de son bien soit arrêtée en fonction de la valeur fiscale majorée de 30 %, peut-il encore demander le bénéfice de l'article 82 alinéa 8 LCP, selon lequel les dépenses qui ont augmenté la valeur du bien immobilier doivent être considérées comme des impenses. Si le contribuable intimé par-devant le tribunal de céans, répond par l'affirmative à cette question, l'administration recourante soutient le contraire au motif que la valeur fictive du bien immobilier, définie selon les règles de l'article 82 alinéa 5 LCP, contiendrait nécessairement les impenses réalisées par l'aliénateur avant la fixation de cette valeur fictive.

3. Les dispositions pertinentes sont les alinéas 1er, 2, 5 et 8 de l'article 82 LCP, dont la teneur est aujourd'hui la suivante :

[1]Le bénéfice ou gain imposable est constitué par la différence entre la valeur d'aliénation et la valeur d'acquisition.

[2] La valeur d'acquisition est égale au prix payé pour l'acquisition du bien, augmentée des impenses, ou, à défaut de prix, à sa valeur vénale.

[…]

[5] Lorsque l'acquisition est intervenue plus de dix ans avant l'aliénation, le contribuable peut demander que soit considérée comme valeur d'acquisition la

valeur fiscale 5 ans avant l'aliénation s'il s'agit d'un immeuble locatif au sens de l'article 48, lettre a, et la valeur fiscale 10 ans avant l'aliénation majorée de 30% s'il s'agit d'un autre immeuble.

[8] Sont considérés comme impenses les frais liés à l'acquisition ou à l'aliénation de l'immeuble et les dépenses qui en ont augmenté la valeur.

4. Il faut ainsi déterminer le sens réel de la norme, compte tenu notamment des travaux du législateur.

a. Selon une jurisprudence constante du Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu d'après 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, 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 129 V 258 consid. 5.1 p. 263/264 et les références citées). Le Tribunal fédéral utilise les diverses méthodes d'interprétation de manière pragmatique, sans établir entre elles un ordre de priorité hiérarchique (ATF 125 II 206 consid. 4a p. 208/209). Enfin, si plusieurs interprétations sont admissibles, il faut choisir celle qui est conforme à la Constitution (ATF 119 Ia 241 consid. 7a p. 248 et les arrêts cités).

b. Il est constant que le principe selon lequel le bénéfice net imposable en cas d'aliénation d'un bien mobilier est égal à la différence entre la valeur d'aliénation et celle d'acquisition, cette dernière étant augmentée du prix des travaux qui ont eu pour effet d'accroître la valeur de l'immeuble (art. 84 let. a aLCP - ROLG 1961 507). Il est acquis également que l'idée de la définition d'une valeur théorique d'un bien immobilier a été introduite au début des années septante dans la loi sur les contributions publiques. Selon le conseiller d'Etat alors en charge du département des finances, il s'agissait de ne pas pénaliser le contribuable qui était propriétaire de son immeuble depuis de très nombreuses années en lui permettant d'invoquer comme prix d'acquisition l'estimation fiscale de son immeuble quinze ans avant la vente (MGC 1971 IV 3268). Lors des discussions parlementaires à propos de cette modification de la LCP, le rapporteur de la commission compétente a exposé lors de la séance plénière du 4 février 1972, quelques modifications au système proposé par le Conseil d'Etat. La durée de possession devait être ramenée de quinze à dix ans, mais l'estimation fiscale de l'immeuble opérée dix ans avant la vente, serait majorée de 30 % pour tenir compte « de la forte dépréciation de l'argent » (MGC 1972 I 337). Le même jour, le Grand Conseil a adopté la disposition pertinente retenant comme délai une période de dix ans, l'estimation fiscale de l'immeuble étant alors majorée de 30 % (MGC 1972 I 374-375). Les dernières modifications apportées au texte légal, aboutissant à celui

actuellement en vigueur, sont sans pertinence dans le cadre du présent litige (MGC 1994 III 2511).

Le législateur cantonal s'est préoccupé depuis le début les années septante de fixer la valeur d'acquisition d'un bien immobilier d'une manière telle que le bénéfice dégagé lors d'une opération de vente ne soit pas artificiellement augmenté du fait de l'inflation.

c. S'agissant maintenant de la prise en compte des travaux, celle-ci n'a plus été discutée depuis l'introduction des normes en ce sens en 1961. Il ne ressort en particulier nullement des travaux préparatoires que le législateur entendait que le contribuable aliénateur renonce à la prise en compte des impenses antérieures qu'il avait consenties pour améliorer l'immeuble s'il entendait que la valeur fiscale de celui-ci soit fixée à celle arrêtée dix ans avant l'aliénation, augmentée de 30 %.

Rien ne permet d'affirmer qu'en introduisant postérieurement un système qui permette d'éviter les conséquences du phénomène de « la progression à froid », le législateur cantonal ait entendu restreindre le cercle des travaux susceptibles d'augmenter la valeur d'un immeuble. Il est certes regrettable que le siège des deux matières soit le même. Il n'en demeure pas moins que les buts des deux institutions sont différents et qu'ils proviennent de travaux législatifs distincts.

5. Dans un arrêt connu des deux parties (ATA/43/2003 du 21 février 2003), le tribunal de céans avait jugé que les contribuables pouvaient se prévaloir des travaux qu'ils avaient effectués pour augmenter la valeur de l'immeuble, même si ceux-ci n'avaient pas été annoncés à l'AFC. Le tribunal de céans s'était alors considéré comme lié par le texte de l'article 82 LCP et il n'y a pas lieu de revenir sur cette jurisprudence.

6. Aucun argument de texte ou historique, ni la jurisprudence du Tribunal administratif, ne permettent de soutenir, comme le voudrait la recourante, que le contribuable bénéficiant des dispositions particulières de l'article 82 alinéa 5 LCP doive renoncer à la prise en compte des dépenses qu'il a consenties pour augmenter la valeur de l'immeuble qu'il aliène, au sens de l'article 82 alinéa 8 LCP.

Le recours doit dès lors être rejeté et la décision de la CCRMI confirmée.

7. En application de l'article 87 alinéa premier LPA, la recourante, qui succombe sera condamnée aux frais de la procédure arrêtés en l'espèce à CHF 1'000.-. L'intimé, quoiqu'il obtienne gain de cause, n'a pas soutenu avoir exposé de frais particuliers pour la défense de ses intérêts ; il n'a donc pas droit à une indemnité de procédure.

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 25 juillet 2006 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 19 juin 2006 ;

au fond :

le rejette ;

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

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à Monsieur S_____.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj.	la vice-présidente :
M. Tonossi	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :