

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2828/2014-ICC

ATA/855/2016

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 11 octobre 2016

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame A_____

Monsieur B_____

représentés par Bonnefous & Cie SA, mandataire

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
7 juillet 2015 (JTAPI/803/2015)**

EN FAIT

1) Madame A_____, née en 1963, et Monsieur B_____, né en 1946, sont mariés et domiciliés à Genève.

2) Par acte notarié du 11 juin 2003, ils ont acquis, à parts égales, la propriété de la parcelle n° 1_____, feuille 2_____ du registre foncier (ci-après : RF) de la commune de Genève-Petit-Saconnex, sise _____, rue C_____, pour un prix de CHF 2'420'000.-, sur laquelle est bâtie notamment une villa utilisée comme logement.

La parcelle précitée bénéficiait, au moment de son acquisition, de deux servitudes de restriction respectivement d'affectation (RS 3_____) et du droit de bâtir (RS 4_____), inscrites au RF le 30 décembre 1911 sous DI 5_____ et DI 6_____. Selon l'acte de vente, les acquéreurs profiteraient des deux servitudes actives à leurs frais, risques et périls.

3) Le 13 février 2006, les époux A_____ et B_____ ont sous seing privé consenti à renoncer et à faire radier du RF les deux servitudes précitées en échange de deux indemnités de CHF 150'000.- et CHF 200'000.-.

4) Le 28 mars 2014, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a ouvert à l'encontre des époux A_____ et B_____ une procédure en rappel et soustraction d'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (ci-après : IBGI) 2006.

Les intéressés n'avaient pas déclaré l'indemnité de CHF 350'000.- perçue en échange de la radiation des deux servitudes constituées en faveur de leur immeuble ni consigné l'impôt dû. Un rappel d'impôt sur le gain net à un taux de 40 % devait leur être notifié et une amende fixée selon le montant de l'impôt soustrait.

5) Le 16 avril 2014, les époux A_____ et B_____ ont formulé leurs observations à la procédure en rappel et soustraction d'impôt.

L'indemnité perçue représentait la perte de valeur de leur immeuble à la suite de la renonciation à des servitudes créées pour maintenir un quartier calme et agréable, composé principalement de villas. Elle n'était pas une plus-value imposable. Une reprise sur les CHF 350'000.- devait porter sur une éventuelle différence entre la perte de valeur subie et le montant de l'indemnité perçue. Un architecte serait mandaté pour déterminer la valeur de leur bien immobilier avant et après la radiation des deux servitudes en cause.

- 6) a. Par bordereaux du 3 juin 2014, l'AFC a taxé chacun des époux A_____ et B_____ en IBGI pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2006, à hauteur respectivement de CHF 29'999.60 et de CHF 39'999.60.

Sa base de calcul prenait en compte un taux de 40 % sur un gain immobilier imposable de CHF 74'999.- en rapport avec l'indemnité perçue pour la radiation de la servitude de restriction d'affectation et de CHF 99'999.- en rapport avec celle pour la radiation de la servitude de restriction au droit de bâtir.

- b. Elle a également infligé à chacun des époux une amende de CHF 23'333.- pour soustraction à l'ICC 2006.

Les intéressés n'avaient pas déclaré des prestations soumises à l'IBGI. Ils avaient ainsi empêché la taxation de ces gains. L'amende était fixée au minimum légal, soit à un tiers du montant soustrait dans la mesure où, d'une part, seule la négligence pouvait leur être reprochée et, d'autre part, en raison de leur collaboration durant la procédure de rappel d'impôt et des particularités de leur cas.

- 7) Le 30 juin 2014, Monsieur C_____, architecte et expert immobilier mandaté par les époux A_____ et B_____, a rendu un rapport d'expertise admettant comme plausible la perte de valeur de 15 %, soit CHF 350'000.-, sur la propriété des intéressés, suite à la radiation des servitudes précitées.

La construction d'un immeuble de vingt-six logements, haut de 24 m et situé à 41.5 m au sud-sud-est de leur maison réduisait l'ensoleillement de novembre à mars et induisait une perte de valeur.

- 8) Le 2 juillet 2014, les époux A_____ et B_____ ont élevé réclamation contre les bordereaux de l'IBGI et de l'amende du 3 juin 2014, en concluant à leur annulation.

L'indemnité perçue ne correspondait pas à une plus-value ou à un gain immobilier donnant lieu à une taxation au titre de l'IBGI. Elle représentait une compensation d'un dommage qui n'était pas imposable au titre d'impôts directs. En cas de revente de leur bien immobilier, celui-ci subirait une moins-value suite à la radiation des servitudes qui le protégeaient des constructions attenantes. Le prix d'achat payé en 2003 aurait été réduit de CHF 350'000.- sans ces servitudes.

- 9) Par décision du 14 août 2014, l'AFC a rejeté la réclamation des époux A_____ et B_____ et a maintenu les bordereaux d'IBGI et d'amende contestés.

Toute prestation perçue par le titulaire d'un droit immobilier était imposable au moment de l'acquisition de celle-ci. Les époux A_____ et B_____ n'ayant pas fait valoir de frais d'acquisition sur l'assiette imposable de CHF 350'000.-, aucune déduction ne pouvait être admise.

Pour le surplus, elle a persisté dans ses précédents arguments.

- 10) Par acte expédié le 15 septembre 2014, les époux A_____ et B_____ ont recouru contre cette décision devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) en concluant, principalement, à son annulation et à celle des bordereaux de l'IBGI et de l'amende contestés. Subsidiairement, ils ont conclu au renvoi de la cause à l'AFC pour une nouvelle taxation tenant compte des dépenses d'investissement liées à l'opération du 13 février 2006.
- 11) Par jugement du 7 juillet 2015, le TAPI a admis le recours et annulé les bordereaux de l'IBGI et de l'amende contestés.

L'AFC n'avait pas établi de manière plausible le montant du gain réalisé par les époux A_____ et B_____ suite à l'indemnité perçue. Dans son calcul, elle avait considéré la valeur des servitudes comme étant nulle au moment de l'acquisition de l'immeuble le 11 juin 2003, ce qui était peu plausible. L'expertise produite par les intéressés faisait état d'une moins-value de CHF 350'000.- ensuite de la radiation des servitudes actives en faveur de la propriété des époux A_____ et B_____. L'indemnité perçue avait compensé la perte de valeur de leur bien immobilier. Ne leur ayant dès lors procuré aucun gain en capital, celle-ci n'était pas imposable.

- 12) Par acte déposé le 11 août 2015, l'AFC a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), en concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision sur réclamation.

a. Le TAPI ne pouvait pas se fonder sur le fardeau de la preuve pour annuler la taxation contestée. Les dispositions légales applicables à l'IBGI étaient claires et n'étaient pas sujettes à interprétation. Une indemnité indépendante de toute aliénation d'un bien immobilier était imposable comme telle, seuls les frais s'y rapportant étant déductibles. La prestation perçue par les époux A_____ et B_____ était liée à la radiation des servitudes et non à l'aliénation de leur immeuble. Elle n'était pas le prix d'acquisition des servitudes en cause, celles-ci ne pouvant pas avoir de valeur vénale. Le gain soumis à l'IBGI s'élevait ainsi à CHF 350'000.- en 2006, montant qui serait déductible comme impenses au moment de l'aliénation de la propriété. Le taux d'imposition de 40 % appliqué résultait de la durée de la possession des servitudes.

b. S'agissant de l'amende, les intéressés avaient agi par négligence en omettant de vérifier auprès de l'autorité fiscale, si l'indemnité perçue suite à la radiation des deux servitudes actives n'était pas imposable. La quotité de l'amende, fixée au minimum légal, ne pouvait pas être revue à la baisse.

- 13) Le 20 août 2015, le TAPI a envoyé son dossier sans formuler d'observations.
- 14) Le 9 septembre 2015, les époux A_____ et B_____ ont conclu au rejet du recours et à la confirmation du jugement du TAPI. Ils ont également conclu à l'annulation des bordereaux du 3 juin 2014.

Le gain net imposable suite à la radiation des servitudes devait être fixé en fonction de la valeur de leur acquisition. Cette valeur faisait partie intégrante du prix d'achat de leur bien immobilier. L'indemnité de CHF 350'000.- représentait la perte engendrée par la radiation des servitudes et non la plus-value imposable comme telle. Elle correspondait au prix d'acquisition des servitudes en cause. Elle n'avait procuré aucun gain en capital imposable. L'AFC n'avait pas apporté la preuve de l'imposition de l'indemnité perçue.

- 15) La cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) Par-devant la chambre de céans, les intimés ne contestent pas avoir perçu une indemnité de CHF 350'000.- qu'ils n'ont pas déclarée et avoir omis de consigner l'impôt dû. Il n'est pas contesté non plus que l'indemnité perçue en cas de radiation d'une servitude est soumise à l'impôt sur les bénéficiaires et les gains immobiliers. Le taux d'imposition de 40 % n'est pas non plus remis en cause.

Le litige porte ainsi sur la détermination du montant imposable au titre de l'IBGI suite à la radiation des deux servitudes profitant au bien-fonds des intimés. Pour l'AFC, l'indemnité de CHF 350'000.- est soumise comme telle à l'IBGI, alors que, pour les époux A_____ et B_____, la reprise doit porter sur une éventuelle différence entre la perte de valeur subie par leur bien immobilier suite à cette radiation et le montant de l'indemnité perçue.

- 3) La recourante reproche au TAPI d'avoir annulé sa décision sur réclamation au motif qu'elle n'avait pas établi de manière plausible le montant du gain réalisé par les intimés suite à l'indemnité perçue de CHF 350'000.-.
 - a. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la

constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/1309/2015 du 8 décembre 2015 ; ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015).

b. En droit fiscal, l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (art. 46 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - Loi sur l'harmonisation fiscale - LHID - RS 642.14). À Genève, le département compétent procède à la taxation des impôts sur la base de la déclaration d'impôt et des justificatifs déposés par le contribuable, ainsi que des contrôles et investigations effectués (art. 36 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

c. Il appartient ainsi à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/1019/2015 précité).

4) a. L'art. 12 al. 1 LHID prévoit que l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition, impenses). Cette disposition laisse une grande liberté aux cantons pour déterminer, dans leur législation, les situations assimilables à une aliénation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1035/2013 du 5 juin 2015 consid. 3.2 = RDAF 2015 II 469, p. 474).

b. En droit fiscal genevois, les art. 80 à 87 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) règlent la taxation des bénéficiaires et gains immobiliers. Cet impôt 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). Sont également soumises à l'impôt les prestations de tout genre que reçoit, avant ou après l'aliénation, le propriétaire d'un bien ou actif immobilier ou le titulaire d'un droit immobilier réel ou personnel, soit notamment le produit de la constitution, la modification ou la radiation de charges ou, le cas

échéant, de droits de superficie, qui, sous la forme de servitudes de droit privé ou de restrictions de la propriété fondées sur le droit public, atteignent de façon essentielle et durable l'exploitation ou la valeur d'aliénation d'un immeuble (art. 83 al. 1 let. b LCP). Par ailleurs, les indemnités de tout genre, quelle que soit leur appellation, liées à l'aliénation du bien ou actif immobilier ou à une des transactions prévues à cet article sont également soumises à l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (art. 83 al. 1 let. d. LCP). Lorsqu'une de ces prestations est liée à l'aliénation d'un immeuble, elle fait partie de la valeur d'aliénation selon l'article 82 ; dans les autres cas, elle est soumise à l'impôt au moment où elle est acquise, sous déduction éventuelle des seuls frais s'y rapportant directement (art. 83 al. 2 LCP).

c. L'impôt sur les gains immobiliers est un impôt cantonal ayant pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble (Thierry OBRIST, La fiscalité des droits de superficie, in : Florence GUILLAUME/Maryse PRADERVAND-KERNEN [éd.], Le droit de superficie. Questions pratiques et d'actualité, 2016, p. 148). Le canton de Genève prélève l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers qui frappe les gains résultant de diverses transactions immobilières, notamment les opérations d'aliénation d'immeubles et cela indépendamment du statut juridique de la fortune (privée ou commerciale) du contribuable. Pour les contribuables agissant à titre privé, cet impôt représente une charge définitive. Il a pour fonction de saisir des gains en capital qui échappent généralement à l'impôt ordinaire sur le revenu. Son taux dégressif a un but d'orientation en ce sens qu'il tend à décourager la spéculation immobilière. Les gains en rapport avec l'immeuble sont des prestations reçues, avant et après la vente, par le propriétaire ou titulaire d'un droit immobilier (produit de cession d'un droit d'emption ou de préemption, de constitution ou de modification de charges ou de droits de superficie, etc. ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 299). La renonciation notamment à une servitude foncière d'interdiction de construire contre indemnité donne lieu à la perception d'un impôt sur les gains immobiliers (Bastien VERREY, Commentaire de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_1151/2012 du 3 juin 2013, in RDAF 2013 II 607, p. 614 ss).

- 5) 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 138 II 557 consid. 7.1 p. 565 ; 138 II 105 consid. 5.2 p. 107 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_850/2014 et 2C_854/2014 du 10 juin 2016 consid. .6.1 ; ATA/513/2014 du 1^{er} juillet 2014). Le Tribunal fédéral utilise les diverses méthodes d'interprétation de manière

pragmatique, sans établir entre elles un ordre de priorité hiérarchique (ATF 138 II 217 consid. 4.1 p. 224 ; 133 III 175 consid. 3.3.1 p. 178 ; 125 II 206 consid. 4a p. 208/209 ; ATA/513/2014 précité). 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). Ces règles d'interprétation valent aussi en droit fiscal, sous la réserve suivante découlant du principe de la légalité (ATF 131 II 562 consid. 3.4 et 3.5 p. 567 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 59 ss).

b. L'administration et le juge sont assurément tenus de faire preuve d'une certaine circonspection lorsqu'ils interprètent les normes fiscales, afin de respecter les impératifs de suprématie et de réserve de la loi qui découlent du principe de légalité. Ce principe revêt une importance particulière en droit fiscal où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101). Selon cette norme constitutionnelle, les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, sont définis par la loi. Il s'agit, en particulier, d'éviter que ne soient créés, par le biais d'une interprétation extensive, de nouveaux cas d'assujettissement, de nouvelles matières imposables ou de nouveaux faits générateurs d'imposition. Si la loi, dûment interprétée, ne constitue pas une base légale suffisante, l'impôt ne peut, en principe, pas être prélevé (ATF 131 II 562 consid. 3.1 et 3.4 p. 565 s.).

c. Selon le Tribunal fédéral, lorsque le droit fiscal renvoie à des notions de droit civil, la question est de savoir si le sens donné en droit civil est aussi déterminant en droit fiscal ou si le droit fiscal doit préférer une interprétation autonome qui se fonde uniquement sur la réalité économique. La doctrine admet en règle générale que l'on peut s'écarter des définitions de droit civil lorsque des motifs fondés justifient une interprétation autonome (arrêt du Tribunal fédéral 2C_277/2011 du 17 octobre 2011 consid. 4.2.3 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 60). Il faut à chaque fois interpréter la norme fiscale afin de voir si elle entend ou non reprendre la notion correspondante de droit civil. Si, après interprétation de la norme au moyen des méthodes reconnues, on arrive à la conclusion que le droit fiscal renvoie indiscutablement à des institutions créées par le droit civil, le sens de droit civil est alors aussi déterminant en droit fiscal (Xavier OBERSON, op. cit., p. 60). Lorsque le législateur fiscal recourt à une notion empruntée à un autre domaine du droit, il faut alors déterminer s'il entend reprendre cette notion telle quelle et s'y tenir ou s'il s'agit d'un « point d'accrochage » permettant de définir l'opération ou l'état de fait qu'entend saisir la loi. Dans le premier cas, l'interprétation de la notion est limitée par sa définition dans la partie du droit où elle a été puisée. Dans le second, il faut prendre en compte le sens et le contenu (éventuellement économique) de la notion de droit privé, qui peuvent être interprétés le cas échéant extensivement au regard du but et de la systématique de la loi fiscale (Danielle YERSIN, Remarques préliminaires, in :

Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct – Commentaire de la LIFD, 2008, n. 50 p. 24).

- 6) a. Du point de vue du droit civil, l'interdiction de construire tombe sous la notion de servitude foncière, négative et de durée indéterminée, au sens de l'art. 730 al. 1 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210 ; ATF 123 III 337 consid. 2c p. 341 ss ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1151/2012 du 3 juin 2013 consid. 3.2 = RDAF 2013 II 607, p. 612 ; Cyril GALLAND, *Le contenu des servitudes foncières*, 2013, p. 32 ; Paul-Henri STEINAUER, *Les droits réels*, vol. 2, 2012, 4^{ème} éd., n. 2204 p. 406). Le bénéficiaire de la servitude n'utilise pas directement le fonds servant ; il n'en use que de façon indirecte, en ce sens qu'il profite, dans l'intérêt de son fonds, de ce que le propriétaire du fonds servant ne peut pas exercer certaines prérogatives inhérentes à sa propriété (Paul-Henri STEINAUER, *op. cit.*, n. 2204 p. 406).
- b. Selon l'art. 736 al. 1 CC, le propriétaire grevé peut exiger la radiation d'une servitude qui a perdu toute utilité pour le fonds dominant. Il peut obtenir contre indemnité la libération totale ou partielle d'une servitude qui ne conserve qu'une utilité réduite, hors de proportion avec les charges imposées au fonds servant (art. 736 al. 2 CC ; ATF 107 II 331 consid. 3 p. 334 ss = JdT 1982 I 118).

Pour le fonds dominant, la présence d'une servitude représente un avantage. Par conséquent, la valeur de la servitude correspond à la plus-value qu'elle engendre pour le fonds dominant, cette plus-value peut être calculée par la détermination de la plus-value elle-même ou par l'estimation de la valeur vénale du fonds avant et après la constitution de la servitude (Maryse PRADERVAND-KERNEN, *La valeur des servitudes foncières et du droit de superficie*, 2007, p. 35).

Pour calculer l'indemnité due en cas de libération totale ou partielle d'une servitude, il faut tenir compte seulement des conséquences directes de la suppression de la servitude (Andrea BRACONI/Blaise CARRON, *Code civil suisse et code des obligations annotés*, 10^{ème} éd., 2016, p. 430 ad art. 736 CC). La servitude n'a pas de valeur vénale. En cas de transaction portant sur la servitude elle-même, celle-ci est en étroite dépendance économique avec le fonds qu'elle grève et celui en faveur duquel elle est constituée, sa valeur ne peut être déterminée qu'en fonction des fonds qu'elle concerne (Maryse PRADERVAND-KERNEN, *op. cit.*, p. 38).

En cas de sa suppression ou de sa restriction, il faut comparer la valeur vénale du fonds au bénéfice de la servitude avec sa valeur vénale après la suppression ou la restriction de celle-ci et prendre en compte le montant de tous les préjudices subis par le titulaire du fonds dominant dans la mesure où ils peuvent être prévus dans le cours ordinaire des choses comme une conséquence de la suppression ou de la restriction (ATF 121 II 436 consid. 8a p. 445 =

JdT 1996 I 425 ; Andrea BRACONI/Blaise CARRON, op. cit., p. 430 ad art. 736 CC). Le prix de transaction de la servitude dépend de la volonté des parties qui s'entendent comme bon leur semble. Il est influencé par des éléments de négociation tels que les conditions de la transaction (l'urgence ou non de conclure, le climat de la transaction, etc.) ou celles du marché (relation entre l'offre et la demande ; Maryse PRADERVAND-KERNEN, op. cit., p. 41).

Lors de la suppression d'une servitude foncière, l'indemnité se calcule d'après les règles du droit de l'expropriation, en fonction de la diminution de valeur du fonds dominant provoquée par cette suppression (ATF 121 II 436 consid. 8a p. 445 = JdT 1996 I 425 ; 102 Ib 173 consid. 2 p. 176 ; ATA/294/2013 du 7 mai 2013 ; Paul-Henri STEINAUER, op. cit., n. 2276 p. 44 ; Maryse PRADERVAND-KERNEN, op. cit., p. 72). La contre-prestation que le titulaire de la servitude a versée lors de son acquisition n'a pas à être prise en considération pour le calcul de l'indemnité (ATF 102 Ib 173 consid. 3b p. 178/179). Les paramètres tels que l'ensoleillement, le calme et la vue influent sur la valeur d'un immeuble, mais leur effet sur le prix n'est pas linéaire et leurs interactions sont complexes (Maryse PRADERVAND-KERNEN, op. cit., p. 111). Ainsi, un ensoleillement satisfaisant est une caractéristique considérée comme allant de soi par tout acquéreur potentiel. Sa présence ne produit aucune hausse de prix. Inversement, si l'ensoleillement est compromis par l'ombre du bâtiment voisin, le prix de l'immeuble risque de chuter drastiquement. La restriction de bâtir constituée en vue de garder un ensoleillement optimal permet donc au fonds dominant de ne pas perdre la valeur à cause d'un manque d'ensoleillement, mais elle ne lui confère pas particulièrement de valeur (Maryse PRADERVAND-KERNEN, op. cit., p. 175).

7) En l'espèce, la question à résoudre est celle de savoir si l'indemnité perçue par les intimés suite à la radiation des servitudes actives bénéficiant à leur bien-fonds constitue une prestation imposable ou un gain qui tombe dans le bénéfice et qui est exonéré, comme ils le soutiennent, étant rappelé que selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la radiation d'une servitude constitue une aliénation partielle d'un bien immobilier.

a. D'après les intimés, l'indemnité perçue représente la valeur réelle de la perte engendrée par la radiation des servitudes et non la plus-value imposable comme telle. Elle correspond au prix d'acquisition des servitudes en cause. Elle n'a procuré aucun gain en capital imposable. À l'appui de leurs allégations, ils ont produit une expertise privée confirmant leurs propos. La recourante soutient de son côté que l'indemnité perçue est imposable comme telle.

Les intimés ont reçu suite à la radiation des servitudes actives d'interdiction de bâtir et d'affectation bénéficiant à leur bien immobilier une indemnité de CHF 350'000.-. Cette opération est assimilable à une aliénation partielle de leur immeuble. L'indemnité reçue qui relève du droit civil est calculée, selon la

jurisprudence précitée, sans tenir compte de la contre-prestation qu'ils auraient versée au moment de l'acquisition de leur propriété et en prenant en considération la complexité des interactions des paramètres comme l'ensoleillement, le calme ou la vue dont profitait leur immeuble en raison des servitudes précitées. Elle correspond en droit fiscal à la notion de prestation acquise avant l'aliénation totale de leur bien immobilier. Or, la renonciation à une servitude d'interdiction de construire notamment contre indemnité donne lieu à la perception d'un impôt immobilier, selon la jurisprudence fédérale précitée également. C'est cette solution que prévoit du reste le texte clair de l'art. 83 al. 2 LCP qui dispose que toute prestation qui n'est pas liée à une aliénation d'un immeuble au sens de l'art. 82 LCP est soumise à l'impôt au moment où elle est acquise. Au demeurant, la fonction de l'IBGI comme charge fiscale définitive destinée notamment à saisir des gains en capital qui échappent à l'impôt ordinaire sur le revenu et son but de décourager la spéculation immobilière imposent aussi une telle solution. Une autre issue créerait une insécurité juridique en raison notamment du taux dégressif appliqué, selon l'art. 84 LCP, à l'impôt en fonction de la durée de la possession des biens ou actifs immobiliers voire des droits immobiliers.

b. Ainsi, contrairement aux affirmations des intimés, la prestation qu'ils ont perçue suite à la renonciation aux servitudes actives bénéficiant à leur immeuble est imposable comme telle sans tenir compte d'une éventuelle contre-prestation payée au moment de l'acquisition de leur propriété. L'AFC n'avait dès lors pas à apporter la preuve que les intimés avaient réalisé un gain suite à la radiation des deux servitudes en cause, mais celle démontrant que ces derniers ont perçu une prestation provenant d'une radiation des servitudes en cause, soit une indemnité soumise comme telle à l'IBGI, ce qu'elle a fait en établissant que les intimés avaient reçu une indemnité de CHF 350'000.- suite à la radiation susmentionnée. Les intimés ne contestent pas du reste avoir perçu une telle indemnité. L'expertise produite par ces derniers ne contredit pas cette appréciation, même si elle considère l'indemnité perçue comme une perte de la valeur de leur bien immobilier. La taxation en IBGI constituant une charge fiscale définitive pour les intimés, l'indemnité perçue sera, au moment d'une éventuelle réalisation de leur propriété, considérée comme une impense. C'est à ce même moment qu'ils pourront faire valoir la perte de valeur de leur bien immobilier énoncée dans l'expertise comparant la valeur de leur immeuble avant et après la radiation de la servitude.

En annulant la décision sur réclamation au motif que la recourante n'avait pas apporté la preuve du gain réalisé par les intimés suite à la radiation des servitudes précitées, le TAPI a violé la LCP.

Partant, le grief de la recourante est fondé et doit être admis et le jugement attaqué annulé.

- 8) a. Toute aliénation ou prestation doit être déclarée au département par l'aliénateur ou le bénéficiaire du gain, dans un délai de trente jours à compter de la date de l'opération, sur la formule établie par le département, en y joignant les pièces justificatives (art. 86 LCP). En outre, lors de la passation d'un acte translatif de la propriété d'un immeuble ou de tout autre droit immobilier réel ou personnel, l'aliénateur est tenu de consigner entre les mains du notaire qui instrumente ou du préposé à l'office des poursuites et des faillites la partie du bénéfice résultant de l'opération correspondant en pour-cent au taux de l'impôt mentionné à l'article 84 de la présente loi, ou des sûretés équivalentes (art. 86A al. 1 LCP).
- b. Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, celui qui, intentionnellement ou par négligence, obtient une restitution d'impôt illégale ou une remise d'impôt injustifiée, est puni d'une amende (art. 69 al.1 LPFisc). En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 69 al. 2 LPFisc). Lorsqu'elle est réduite au minimum légal, elle ne peut pas être revue à la baisse (ATA/580/2014 du 29 juillet 2014).
- 9) a. Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier (arrêt du Tribunal fédéral 2C_907/2012 du 22 mai 2012 consid. 5). Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (ATA/580/2014 du 29 juillet 2014 ; Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd], op. cit., ad art. 175 n. 7 ss ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 586 ss). Sur le plan subjectif, il y a négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, un contribuable ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. Tel est le cas lorsque le contribuable n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (art. 12 al. 3 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0 ; RDAF 2003 II 622, p. 631 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 587).
- b. En l'espèce, les éléments objectifs nécessaires à la commission d'une soustraction fiscale sont remplis. En effet, les intimés n'ont pas déclaré l'indemnité perçue et ont omis de consigner l'impôt dû. Sur le plan subjectif, l'AFC a retenu, compte tenu de toutes les circonstances du cas, notamment la situation professionnelle et personnelle des intimés, que ces derniers se sont rendus coupables d'une soustraction d'impôt par négligence.

Cette appréciation est conforme au droit et doit être approuvée.

c. Le fait que l'auteur ait agi intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant, sur la quotité de l'amende (ATA/647/2013 du 1^{er} octobre 2013 ; ATA/337/2013 du 28 mai 2013). Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende (ATF 114 Ib 27 consid. 4a p. 31 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2 et 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2). La chambre de céans ne les censure qu'en cas d'abus dans l'exercice de ce pouvoir (ATA/410/2007 du 28 août 2007 ; ATA/317/2007 du 12 juin 2007). Les autorités fiscales doivent, dans le respect du principe de la proportionnalité, faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi (ATA/18/2013 du 8 janvier 2013).

d. En l'espèce, l'AFC a considéré que, les intimés ayant agi par négligence et en raison de leur collaboration durant la procédure en rappel d'impôt et des autres circonstances de leur cas, la quotité de l'amende devait être fixée à un tiers de l'impôt éludé. Ainsi, sa décision qui retient une amende correspondant au minimum légal incompressible n'est pas critiquable.

10) Ce qui précède conduit à l'admission du recours.

Partant, le jugement du TAPI qui annule la décision sur réclamation de l'AFC n'est pas conforme au droit. Il sera annulé, les bordereaux de taxation et d'amende rétablis.

11) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis conjointement et solidairement à la charge des intimés (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 11 août 2015 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 7 juillet 2015 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 7 juillet 2015 ;

rétablit la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 14 août 2014, les bordereaux de l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers du 3 juin 2014 portant sur l'impôt cantonal et communal 2006 et les bordereaux d'amende du 3 juin 2014 ;

met conjointement et solidairement à la charge de Madame A_____ et Monsieur B_____ un émolument de CHF 1'500.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

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 Madame A_____ et Monsieur B_____, représentés par Bonnefous & Cie SA, mandataire, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :