RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4050/2021-ICC **ATA/471/2023**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 2 mai 2023

4ème section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE **recourante**

contre

A_____ **intimé**
représenté par Me Stéphane JORIS, avocat

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 30 juin 2022 (JTAPI/701/2022)

EN FAIT

A. **a.** Le 17 décembre 1999, feu B_____(ci-après : la donatrice), a acquis en nom propre les parts de propriété par étages (ci-après : PPE) n^{os} 1965-17, 1965-44 et 1965-85 (ci-après : les parts ou le bien immobilier), dans un immeuble sis C_____ dans la commune D_____ , pour le prix de CHF 388'800.-, à la suite de la liquidation de E_____ (ci-après : la SI) dont elle était actionnaire-locataire.

b. Selon acte notarié du 13 décembre 2007, feu la donatrice a fait donation à A_____ (ci-après : le contribuable ou le recourant), son fils, des trois parts de PPE susmentionnées en nue-propriété, tout en en conservant l'usufruit. La valeur brute de ces trois parts, admise par l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), s'élevait à CHF 850'000.-, le contribuable reprenant le solde de la dette hypothécaire de CHF 253'800.- grevant le bien immobilier à l'égard du F_____.

c. Par acte notarié du 18 janvier 2021, le contribuable a vendu le bien immobilier à G_____ au prix de CHF 1'840'000.-.

B. **a.** Le 13 janvier 2021, en vue de la vente des trois parts de PPE, la notaire du contribuable a soumis à l'AFC-GE une attestation du montant à consigner pour l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (ci-après : IBGI) présentant le calcul suivant :

Valeur d'aliénation (parts -17 et -44)		
Prix de vente total	CHF 1'840'000.00	
ou 90% si prix de vente à des taux différents	CHF 1'656'000.00	
Commission de vente	-CHF 63'198.00	
Total	CHF 1'592'802.00	CHF 1'592'802.00
Valeur d'acquisition		
Valeur fiscale 5 ans avant l'aliénation	CHF 818'548.00	
Impenses (droits de mutation et émoluments)	CHF 20'464.00	
Total	CHF 839'012.00	- CHF 839'012.00
Gain immobilier imposable		CHF 753'790.00
Valeur d'aliénation (part -85)		
Prix de vente total	CHF 1'840'000.00	
ou 10% si prix de vente à des taux différents	CHF 184'000.00	
Commission de vente	-CHF 7'022.00	
Total	CHF 176'978.00	CHF 176'978.00
Valeur d'acquisition		
Valeur fiscale 5 ans avant l'aliénation	CHF 90'950.00	
Impenses (droits de mutation et émoluments)	CHF 3'638.00	
Total	CHF 94'588.00	-CHF 94'588.00

Gain immobilier imposable			CHF 82'390.00
	Base de calcul	Taux	Montant
Origine de propriété 1	CHF 753'790.00	10.00%	CHF 75'379.00
Origine de propriété 2	CHF 82'390.00	10.00%	CHF 8'239.00
Total	CHF 836'180.00		CHF 83'618

Le montant total à consigner s'élevait donc à CHF 83'618.-.

b. Le 19 janvier 2021, l'AFC-GE a fixé l'IBGI à consigner à CHF 121'326.40, en rectifiant les informations fournies par la notaire du contribuable comme suit :

Valeur d'aliénation (parts -17 et -44)		
Prix de vente total	CHF 1'840'000.00	
ou 90% si prix de vente à des taux différents	CHF 1'656'000.00	
Commission de vente	-CHF 63'198.00	
Total	CHF 1'592'802.00	CHF 1'592'802.00
Valeur d'acquisition		
Valeur fiscale 10 ans avant l'aliénation + 30%	CHF 505'440.00	
Impenses (droits de mutation et émoluments)	CHF 9'720.00	
Total	CHF 515'160.00	-CHF 515'160.00
Gain immobilier imposable		CHF 1'077'642.00
Valeur d'aliénation (part -85)		
Prix de vente total	CHF 1'840'000.00	
ou 10% si prix de vente à des taux différents	CHF 184'000.00	
Commission de vente	-CHF 7'022.00	
Total	CHF 176'978.00	CHF 176'978.00
Valeur d'acquisition		
Valeur fiscale 10 ans avant l'aliénation + 30%	CHF 40'454.00	
Impenses (droits de mutation et émoluments)	CHF 902.00	
Total	CHF 41'356.00	-CHF 41'356.00
Gain immobilier imposable		CHF 135'622.00

	Base de calcul	Taux	Montant
Origine de propriété 1	CHF 1'077'642.00	10.00%	CHF 107'764.20
Origine de propriété 2	CHF 135'622.00	10.00%	CHF 13'562.20
Total	CHF 1'213'264.00		CHF 121'326.40

c. Le 22 janvier 2021, la notaire a admis que l'origine de la propriété remontait à la liquidation de la SI en décembre 1999, ce qui permettait au contribuable de bénéficier de la durée de possession par sa mère du bien immobilier. Conformément à l'art. 82 al. 2 et 5 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), il fallait retenir la valeur fiscale d'il y a dix ans majorée de 30%, « soit selon toute vraisemblance celle issue de la donation du 13 décembre 2007 de CHF 850'000.- ».

Le calcul était détaillé et aboutissait à un montant total de CHF 64'525.50.- à consigner.

d. Le 27 janvier 2021, l'AFC-GE a remis à la notaire une nouvelle attestation du montant à consigner qui annulait et remplaçait celle du 19 janvier 2021. La valeur d'acquisition devant être prise en compte était la valeur de sortie de la SI majorée de 30%, s'agissant d'une donation. Le montant de l'IBGI demeurait inchangé à CHF 121'326.40 sur la base des montants identiques à ceux de l'attestation du 19 janvier 2021.

e. Le 3 février 2021, la notaire a sollicité de l'AFC-GE la notification du bordereau IBGI, tout en persistant à soutenir que la valeur d'acquisition retenue par l'autorité fiscale, soit la valeur lors de la liquidation de la SI augmentée de 30%, ne reposait sur aucune base légale.

Elle a joint une nouvelle déclaration formelle pour l'IBGI, estimant celui-ci à CHF 65'078.70 sur la base des valeurs calculées lors de la donation de la mère du contribuable du 17 décembre 2007, à savoir :

Valeur d'aliénation (parts -17 et -44)			
Prix de vente total		CHF 1'840'000.00	
ou 90% si prix de vente à des taux différents		CHF 1'656'000.00	
Commission de vente		-CHF 63'198.00	
Total		CHF 1'592'802.00	CHF 1'592'802.00
Valeur d'acquisition			
Valeur fiscale 10 ans avant l'aliénation + 30%		CHF 998'137.00	
Impenses (droits de mutation et émoluments)		CHF 9'720.00	
Total		CHF 1'007'857.00	-CHF 1'007'857.00
Gain immobilier imposable			CHF 584'945.00
Valeur d'aliénation (part -85)			
Prix de vente total		CHF 1'840'000.00	
ou 10% si prix de vente à des taux différents		CHF 184'000.00	
Commission de vente		-CHF 7'022.00	
Total		CHF 176'978.00	CHF 176'978.00
Valeur d'acquisition			
Valeur fiscale 10 ans avant l'aliénation + 30%		CHF 106'862.00	
Impenses (droits de mutation et émoluments)		CHF 4'274.00	
Total		CHF 111'136.00	-CHF 111'136.00
Gain immobilier imposable			CHF 65'842.00
	Base de calcul	Taux	Montant
Origine de propriété 1	CHF 584'945.00	10.00%	CHF 58'494.50
Origine de propriété 2	CHF 65'842.00	10.00%	CHF 6'584.20
Total	CHF 650'787.00		CHF 65'078.70

f. Par bordereau du 23 mars 2021, l'AFC-GE a fixé l'IBGI à CHF 121'326.40, conformément à ce qu'elle avait indiqué dans son courrier du 27 janvier 2021.

g. Le 23 mars 2021, le contribuable a élevé réclamation à l'encontre de ce bordereau IBGI, en concluant à son annulation et à la notification d'un nouveau

bordereau prenant en compte comme valeur d'acquisition la somme de CHF 850'000.-, conformément à l'estimation fiscale 2011. Il fallait ensuite majorer ce montant de 30%, soit CHF 1'105'000.-, puis le répartir entre les deux origines de propriété, soit CHF 994'500.- (90%) et CHF 110'500.- (10%).

h. Par décision du 26 octobre 2021, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

La valeur de référence du bien immobilier aliéné s'élevait à CHF 505'440.-. La valeur du dernier transfert soumis à l'impôt devait être retenue. En l'occurrence, l'acquisition s'était opérée par donation du 18 décembre 2007, selon acte notarié. Cette opération de donation n'avait pas été soumise à l'impôt. S'agissant de la prépossession, le bien avait fait l'objet d'une liquidation de société immobilière (la SI) en date du 17 décembre 1999.

C. **a.** Par acte du 25 novembre 2021, le contribuable a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision précitée, concluant à son annulation et à ce qu'un nouveau bordereau IBGI d'un montant de CHF 65'078.-, calculé sur une valeur d'acquisition de CHF 1'105'000.- (CHF 850'000.- correspondant à la valeur fiscale de l'immeuble en 2011 + 30 % de ce montant), lui soit notifié.

b. Le 31 janvier 2022, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La dernière aliénation soumise à l'impôt au sens de l'art. 82 al. 3 LCP, dont la formulation était impérative, était celle par laquelle la SI en liquidation avait vendu les trois parts à la mère du recourant, soit le 17 décembre 1999. C'était à bien plaire que l'AFC-GE avait accepté de majorer de 30 % la somme de CHF 388'800.- pour la porter à CHF 505'440.- et diminuer ainsi le montant de l'IBGI.

c. Par jugement du 30 juin 2022, le TAPI a admis le recours, annulé implicitement la décision sur réclamation du 26 octobre 2021, et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision de taxation IBGI.

L'art. 82 al. 5 LCP devait s'appliquer afin d'éviter de frapper trop lourdement l'aliénateur et d'assurer une perception efficace de l'impôt, comme le rappelait la Conférence suisse des impôts (ci-après : CSI), et comme le prévoyaient d'ailleurs plusieurs cantons suisses.

En effet, les modalités de prorogation d'imposition prévues à l'art. 82 al. 3 LCP n'étaient pas exclusives de la prise en compte d'un prix de revient déterminé tel que le prévoyait l'art. 82 al. 5 LCP.

En outre, dans un arrêt du 13 août 2009 (2C_164/2009), le Tribunal fédéral avait examiné la question de l'applicabilité de l'art. 82 al. 5 LCP dans le cas d'une donation et avait écarté cette possibilité en raison du fait que la dernière acquisition (passage préalable de la fortune commerciale à la fortune privée) était

intervenue moins de dix ans avant l'aliénation. Ce faisant, les juges fédéraux n'avaient pas retenu d'emblée qu'une donation excluait l'application de l'art. 82 al. 5 LCP.

D. **a.** Par acte posté le 25 juillet 2022, l'AFC-GE a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation et au rétablissement de sa décision sur réclamation du 26 octobre 2021.

L'application de l'art. 82 al 5 LCP devait être réservée aux cas dans lesquels l'immeuble aliéné avait été acquis par voie de succession ou de partage successoral, et ne devait pas être admise pour les cas dans lesquels l'immeuble aliéné avait été acquis par voie de donation ou d'avance d'hoirie. Une telle application aboutirait à fortement diminuer, voire à supprimer le gain immobilier théorique relatif à la succession ou au partage successoral, et donc à empêcher tout ou partie de la prorogation de l'IBGI relatif à ce gain immobilier. Par conséquent, seul l'art. 82 al. 3 LCP devait être appliqué. Une interprétation historique des dispositions topiques confirmait cette conclusion.

Si l'art. 82 al. 5 LCP devait être appliqué, le gain immobilier de CHF 461'200.- (CHF 850'000.- [valeur fiscale lors de la donation le 13 décembre 2007] - CHF 388'800.- [valeur d'acquisition par la mère du contribuable le 17 décembre 1999]) pour lequel l'imposition avait été prorogée en 2007 ne serait plus pris en compte, ce qui empêcherait ladite prorogation et aboutirait, matériellement, à l'exonération de ce gain immobilier. Les art. 12 al. 3 let. a de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et l'art. 81 al. 1 let. b LCP étaient donc violés.

Le TAPI avait procédé à une interprétation extensive de la volonté du législateur genevois. Or, il convenait d'interpréter l'art. 82 al. 5 LCP en fonction du but poursuivi par le législateur fédéral, tel qu'il ressortait de l'art. 12 al. 3 let. a LHID, à savoir un différé d'imposition en cas de transfert de propriété par succession, avance d'hoirie ou donation. L'interprétation faite par le TAPI aboutissait à une violation du droit fédéral harmonisé.

b. Le 5 septembre 2022, le contribuable a conclu au rejet du recours et à la confirmation du jugement du TAPI. Une participation à ses frais d'avocat était également sollicitée.

Faisant référence à ses écritures déposées par-devant le TAPI et au jugement attaqué, il relevait que l'art. 12 al. 3 LHID différait l'impôt en cas de sucession et en cas de donation. L'AFC-GE appliquait l'art. 82 al. 5 LCP en cas de succession (Information n° 3/2008 de l'AFC-GE du 19 novembre 2008). Aucune méthode d'interprétation ne permettait d'exclure l'application de l'art. 82 al. 5 LCP en cas de

donation. Le Tribunal fédéral n'avait d'ailleurs pas exclu l'application de cet article en cas de donation et avait analysé la réalisation de ses conditions en vue de son application.

En matière d'interprétation des normes fiscales, le juge devait faire preuve d'une certaine circonspection lorsqu'il procédait à leur interprétation afin de respecter les impératifs propres à la portée particulière que revêtait le principe de la légalité dans ce domaine. Il fallait 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.

Il ne faisait donc aucun doute que l'art. 82 al. 3 LCP n'était pas exclusif et qu'il laissait la place à l'application de l'art. 82 al. 5 LCP.

c. Le 13 septembre 2022, le juge délégué a transmis l'écriture de l'intimé à l'AFC-GE lui accordant un délai au 7 octobre 2022 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.

d. Le 7 octobre 2022, l'AFC-GE a indiqué qu'elle n'avait pas de requête ou d'observation complémentaire à formuler.

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. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2) L'objet du litige consiste à déterminer si l'art. 82 al. 5 LCP est applicable en cas de donation d'un bien immobilier.

3) Le recours peut être formé pour violation du droit, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation, et pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 61 al. 1 let. a et b LPA). Les juridictions administratives n'ont pas compétence pour apprécier l'opportunité de la décision attaquée, sauf exception prévue par la loi (art. 61 al. 2 LPA), non réalisée en l'espèce.

4) **4.1** Depuis le 1er janvier 2001, les cantons sont tenus de prélever un impôt sur les gains immobiliers (art. 1 al. 2 et art. 2 al. 1 let. d LHID), la LHID fixant les principes selon lesquels la législation cantonale l'établit (art. 1 al. 1 LHID, art. 129 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101).

4.2 L'art. 12 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 ou d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses) (al. 1). Toute aliénation d'immeubles est imposable. Sont assimilés à une aliénation les actes juridiques qui ont les mêmes effets économiques qu'une aliénation sur le pouvoir de disposer d'un immeuble (al. 2 let. a). L'imposition est différée en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation (al. 3 let. a).

Le législateur fédéral a décrit à l'art. 12 al. 3 LHID, de manière exhaustive, les états de fait qui fondent un report d'imposition. Ceux-ci doivent être repris par les cantons dans leur législation sur l'imposition des gains immobiliers. Le législateur fédéral a en même temps recherché une harmonisation matérielle des législations cantonales en ce qui concerne le report d'imposition et il ne reste donc aux cantons aucune marge de manœuvre (ATF 130 II 202 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_797/2009 du 20 juillet 2010 consid. 2.1 ; ATA/727/2020 du 4 août 2020 consid. 3a et les références citées).

4.3 En droit genevois, les dispositions concernant l'IBGI figurent aux art. 80 à 87 LCP.

L'art. 80 LCP prévoit ainsi que 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 (al. 1). Sont assimilées à des immeubles les actions ou parts de sociétés immobilières au sens de l'art. 30 al. 3 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) (al. 2). L'impôt est dû par l'aliénateur ou le bénéficiaire du gain même s'il est domicilié hors du canton (al. 3 1ère phr.). 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 (al. 4).

L'imposition est prorogée en cas d'aliénation en raison d'avancement d'hoirie ou de donation (art. 81 al. 1 let. b LCP).

Selon l'art. 82 LCP, le bénéfice ou gain imposable est constitué par la différence entre la valeur d'aliénation et la valeur d'acquisition (al. 1). 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 (al. 2). Lors de l'aliénation d'un immeuble acquis par un transfert justifiant la prorogation de l'imposition, le prix d'acquisition est celui de la dernière aliénation soumise à l'impôt qui est aussi déterminante pour fixer la durée de possession (al. 3). Lorsque le bien a été acquis par dévolution pour cause de mort ou à la suite d'une déclaration d'absence, la

valeur d'acquisition est égale à la valeur fixée par le département des finances et des ressources humaines pour la perception des droits de succession ou d'enregistrement, augmentée du montant desdits droits (al. 4). 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 cinq ans avant l'aliénation s'il s'agit d'un immeuble locatif au sens de l'art. 50 let. a, de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), et la valeur fiscale dix ans avant l'aliénation majorée de 30 % s'il s'agit d'un autre immeuble (al. 5).

L'impôt est perçu de l'aliénateur ou du bénéficiaire du gain sur le montant global du bénéfice net ou du gain net aux taux de 10 % lorsqu'il l'a été pendant dix ans au moins, mais moins de 25 ans (art. 84 al. 1 let. f LCP).

4.4 Le Tribunal fédéral a rappelé que l'imposition est différée (selon la terminologie genevoise : « prorogée ») dans certaines situations, notamment en cas de transfert de la propriété par donation (art. 12 al. 3 let. a LHID ; art. 81 al. 1 let. b LCP). Le différé d'imposition, obligatoire pour les cantons (arrêt du Tribunal fédéral 2C_459/2020 du 19 janvier 2021 consid. 4.1), signifie qu'un transfert constituant en soi un acte d'aliénation n'est pas soumis à imposition. Tout se passe, sous l'angle de l'impôt sur les gains immobiliers, comme si le transfert n'avait pas eu lieu ou, en d'autres termes, comme s'il n'y avait pas eu réalisation d'un gain. La prorogation n'implique toutefois pas une exemption définitive, qui serait d'ailleurs contraire à l'art. 12 LHID (Bernhard ZWAHLEN, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Zweifel/Athanas, 2ème éd., Bâle 2002, ad art. 12 LHID n. 61 ; ATF 141 II 207 consid. 4.2.1). L'augmentation de valeur qui s'est produite entre la dernière aliénation imposable et l'acte prorogeant l'imposition n'est provisoirement pas taxée ; l'imposition est simplement différée jusqu'à nouvelle aliénation imposable (ATF 141 II 207 consid. 4.2.1 et 4.2.2 ; 100 Ia 209 consid. 2c ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_501/2020 du 15 mars 2021 consid. 6.1.2 ; 2C_459/2020 du 19 janvier 2021 consid. 4.3).

4.5 L'information fiscale de la CSI sur l'impôt sur les gains immobiliers (Édition mars 2020) prévoit que les cantons admettent le report de l'imposition pour les gains réalisés à la suite de certaines aliénations. Ainsi, l'imposition n'a pas lieu immédiatement, mais est différée jusqu'à la prochaine aliénation imposable. Par conséquent, lorsqu'un immeuble a été acquis par le biais d'une aliénation avec report de l'imposition, c'est le prix de la dernière aliénation ayant donné lieu à un impôt qui vaut comme prix d'acquisition. De telles exceptions sont admises pour des raisons diverses, par exemple parce qu'une caractéristique essentielle de l'aliénation imposable fait défaut (pas de transfert de la propriété, ni des droits de disposer de l'immeuble) ou parce que les gains réalisés sont exemptés de l'impôt pour des raisons économiques ou sociales. Plus précisément, l'imposition en vertu

de la LHID est différée lors d'avancement d'hoirie, dévolution d'hérédité, donation ; lors de certains transferts de propriété entre époux, en cas de remaniement parcellaire et en cas d'achat de remplacement de terres agricoles et sylvicoles ou de biens d'habitation occupés par le propriétaire (art. 12 al. 3 LHID). Les reports d'impôt sont également applicables à diverses formes de restructuration en vertu du droit fédéral (art. 12 al. 4 let. a LHID) (p. 21-22 n. 5.4.1.).

Est réputé prix d'acquisition le prix auquel l'aliénateur avait acquis l'immeuble. Il s'agit normalement de l'ancien prix d'achat tel qu'il figure dans le contrat d'achat sous la forme d'acte authentique, y compris toutes les autres prestations fournies au vendeur par l'acheteur. Lorsque l'acquisition de l'immeuble remonte à une époque assez lointaine, il est souvent difficile, voire impossible, d'établir avec précision quel avait été le prix d'achat. Afin d'éviter d'une part de frapper trop lourdement l'aliénateur d'une ancienne propriété et d'autre part afin d'assurer une perception efficace de l'impôt, la plupart des lois fiscales prévoient dans ces cas des dispositions particulières concernant la détermination du prix d'acquisition. En lieu et place du prix effectivement payé à l'époque, la valeur fiscale que l'immeuble en question possédait à un certain moment est alors souvent prise en considération. La valeur imposable est calculée en prenant en considération la valeur de la propriété définie légalement rétroactivement. Dans le canton de Genève, le contribuable peut invoquer, comme prix d'acquisition, l'estimation fiscale de l'immeuble dix ans avant l'aliénation, majorée de 30 %, pour les villas et appartements, ou bien alors la valeur fiscale cinq ans avant l'aliénation, mais sans majoration, pour les immeubles locatifs (p. 28-29 n. 7.2.1).

5) **5.1** La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme au regard notamment de la volonté du législateur, telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, en particulier de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique ; ATF 140 II 202 consid. 5.1). Appelé à interpréter une loi, le juge ne privilégie aucune de ces méthodes, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique (ATF 139 IV 270 consid. 2.2).

Le juge est en principe lié par un texte clair et sans équivoque. Ce principe n'est toutefois pas absolu, dès lors que le texte d'une norme peut ne pas correspondre à son sens véritable. L'autorité qui applique le droit ne peut ainsi s'en écarter que s'il existe des motifs sérieux de penser que sa lettre ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée. De tels motifs sérieux peuvent résulter des travaux préparatoires, du fondement et du but de la prescription en cause, de même que de sa relation avec d'autres dispositions (ATF 138 II 557 consid. 7.1).

En dehors du cadre ainsi défini, des considérations fondées sur le droit désirable ne permettent pas de s'écarter du texte clair de la loi, surtout si elle est récente (ATF 118 II 333 consid. 3e).

5.2 Selon l'exposé des motifs de l'art. 83 al. 3 LCP qui deviendra par la suite l'art. 82 al. 5 LCP avec quelques modifications adoptées notamment en 1986, 1994 et 2009, le but initial essentiel des art. 80 à 87 LCP est de lutter contre la spéculation foncière. À l'instar de ce qui a été décidé dans d'autres cantons et pour ne pas pénaliser le contribuable qui est propriétaire de son immeuble depuis de très nombreuses années, celui-ci pourra, en cas de vente au moins après quinze ans de possession, invoquer comme prix d'acquisition l'estimation fiscale de son immeuble quinze ans avant sa vente. Non seulement cette solution est équitable en ce qu'elle tient compte d'une longue durée de possession, mais elle permet d'éviter d'indiscutables difficultés découlant de l'obligation de déterminer une valeur vénale quinze ans avant une vente (MGC 1971 p. 3265 et 3268).

Après renvoi du projet de loi à la commission permanente LCP, le rapporteur a expliqué que « pour ne pas pénaliser les propriétaires anciens, c'est-à-dire ceux qui possèdent le même immeuble depuis de nombreuses années, non seulement la durée de quinze ans prévue dans le projet est ramenée à dix ans, mais l'estimation fiscale dix ans avant la vente est majorée de 30 % : ce faisant, on tient compte, dans une certaine mesure, de la forte dépréciation de l'argent. Dans le même ordre d'idée, le contribuable qui a hérité d'un bien immobilier, et qui le revend, peut invoquer comme prix d'acquisition la valeur fixée par le département pour la perception des droits de succession. C'est que la valeur vénale d'un immeuble estimé par l'administration des successions dépasse souvent l'estimation fiscale de cet immeuble (art. 83 al. 3 nouveau 2ème phrase). Cette innovation nécessite la modification des art. 56 al. 2 et 81 al. 1 let. a LCP, sinon elle serait aussi illogique qu'inopérante et les différentes règles prévues notamment par l'art. 83 LCP seraient alors contradictoires. En effet, puisque cet héritier peut désormais invoquer, s'il vend l'immeuble hérité, comme prix d'acquisition la valeur fixée par le département pour la perception des droits de succession, il se justifie d'ajouter à l'al. 2 de l'art. 56 qu'en cas de succession, l'estimation de l'immeuble dévolu est immédiatement portée, pour le reste de la période décennale, à la valeur fixée par les droits de succession, lorsque celle-ci est supérieure à l'estimation. En outre, pour la même raison, il est bien évident qu'il est maintenant inutile de prévoir encore que lorsque l'aliénation résulte d'un décès, lors de l'aliénation suivante l'aliénateur "est censé avoir acquis la propriété à la date et au prix où elle était entrée dans le patrimoine de celui dont il l'a reçue ". Il faut donc supprimer ce principe lorsque l'aliénation résulte d'un décès (art. 81 al. 1 let. a LCP) » (MGC 1972 p. 336 à 338).

5.3 Selon l'information N° 3/2008 établie par l'AFC-GE le 19 novembre 2008, cette dernière a annoncé que dans la perspective de se conformer au droit fédéral,

elle entendait appliquer les dispositions de la LHID à la revente d'immeubles acquis par voie successorale.

Ainsi, en cas de revente d'immeubles, il conviendrait de ne plus appliquer les dispositions de la LCP qui étaient contraires à la LHID. En conséquence, les transferts antérieurs opérés suite à un décès ou à un partage successoral seraient ignorés. Ceci vaudrait tant pour la détermination de l'assiette imposable que pour le taux de l'impôt. Cette pratique ne concernerait que les reventes d'immeubles acquis à la suite d'un décès ou d'un partage successoral intervenu dès le 1er janvier 2001. Toutefois, l'art. 82 al. 5 LCP (valeur se substituant au prix d'acquisition pour les immeubles détenus depuis plus de dix ans) et l'art. 82 al. 9 LCP (immeubles figurant dans les comptes) demeuraient en particulier applicables.

5.4 En l'espèce, le TAPI a considéré que l'art. 82 al. 5 LCP devait s'appliquer afin d'éviter de frapper trop lourdement l'aliénateur et d'assurer une perception efficace de l'impôt.

Il ne saurait être suivi, dans la mesure où l'art. 82 al. 5 LCP doit être réservé aux cas dans lesquels l'immeuble aliéné a été acquis par succession ou partage successoral.

En effet, historiquement et comme cela ressort des travaux préparatoires relatifs à cette disposition, il n'est nulle part fait mention de « donation ». Au contraire, il est fait référence à un contribuable qui a « hérité d'un bien immobilier », d'« héritier » qui peut invoquer, s'il vend l'immeuble « hérité », comme prix d'acquisition la valeur fixée pour la perception des « droits de succession ».

L'interprétation historique de cette disposition permet ainsi de retenir que le législateur genevois a souhaité limiter l'application de l'art. 82 al. 5 LCP aux seuls cas dans lesquels l'immeuble a été acquis par succession ou partage successoral. Une interprétation systématique des dispositions va dans le même sens, dans la mesure où l'al. 5 de l'art. 82 LCP suit directement l'al. 4 qui traite plus spécifiquement de l'acquisition du bien immobilier acquis par dévolution pour cause de mort.

De plus et indépendamment de ce qui précède, si l'art. 82 al. 5 LCP devait s'appliquer au cas d'une donation, le résultat aboutirait à une violation des art. 12 al. 3 let. a LHID et 81 al. 1 let. b LCP, puisque ces dispositions prévoient une imposition différée et non pas une exonération matérielle d'une partie du gain immobilier réalisé durant la possession de l'immeuble. En effet, en l'espèce, si l'on fait application de l'art. 82 al. 5 LCP, le gain immobilier ne porterait que sur la période entre fin 2011 et 2021 et ne comprendrait pas celui réalisé durant la période entre l'acquisition du bien immobilier par la mère du contribuable (le 17 décembre 1999) et le moment de la donation à son fils (le 13 décembre 2007)

alors même que la loi commande une imposition différée de ce gain immobilier comme cela ressort des dispositions précitées.

Les calculs suivants explicitent cette considération :

Liquidation SI à la mère du contribuable le 17 décembre 1999	Donation de la mère du contribuable à ce dernier le 13 décembre 2007	Valeur fiscale 2011 selon la LEFI, majorée de 30 %	Vente par le contribuable
CHF 388'800.- (valeur d'acquisition)	CHF 850'000.- (valeur fiscale)	CHF 1'105'000.- (valeur fiscale)	CHF 1'840'000.- (valeur d'aliénation)

Avec le calcul de l'art. 82 al. 5 LCP, la différence entre la valeur fiscale dix ans avant l'aliénation majorée de 30 % (CHF 1'105'000.-) et la valeur d'aliénation (CHF 1'840'000.-) représente CHF 735'000.- (CHF 1'840'000.- - CHF 1'105'000.-).

Avec le calcul de l'art. 82 al. 3 LCP, la différence entre la valeur d'acquisition (CHF 388'800.-) et la valeur d'aliénation (CHF 1'840'000.-) représente CHF 1'451'200.- (CHF 1'840'000.- - CHF 388'800.-). Ce montant comprend le gain immobilier de CHF 461'200.- (CHF 850'000.- - CHF 388'800.-), pour lequel l'imposition avait été prorogée le 13 décembre 2007, date de la donation au contribuable.

Retenir ainsi une application de l'art. 82 al. 5 LCP en cas de donation serait contraire à l'objectif de l'IBGI, qui vise à frapper tous les gains immobiliers résultant des plus-values réalisées dans le cadre de la gérance normale de la fortune privée et non imposée, et irait à l'encontre de la lutte contre la spéculation foncière.

L'arrêt du Tribunal fédéral 2C_164/2009 précité auquel fait référence le TAPI traite certes de l'art. 82 al. 5 LCP. Néanmoins, les considérants de cet arrêt ne comportent aucune analyse spécifique portant sur l'application de cette disposition dans le cadre d'une donation, notamment par rapport au respect de l'art. 12 LHID. Il est uniquement retenu que, dans la mesure où il y a eu une aliénation moins de dix ans après l'acquisition, le contribuable ne peut pas se prévaloir de l'art. 82 al. 5 LCP. L'historique ayant conduit à l'adoption de cette disposition n'a de plus pas été analysé par le Tribunal fédéral.

Enfin, la préoccupation du TAPI d'éviter de frapper trop lourdement le recourant est pris en considération dans le cadre du taux d'imposition appliqué. En effet, la durée de possession du recourant est étendue à celle de sa mère, ce qui permet un allégement certain du montant imposé. En l'occurrence, le taux appliqué pour le recourant est de 10 % (durée de possession de 21 et 13 ans) (art. 84 al. 1 let. f LCP).

Dans ces conditions, l'art. 82 al. 5 LCP ne trouve pas application pour le cas dans lequel l'immeuble a été acquis par voie de donation.

Il s'ensuit que le recours sera admis et le jugement entrepris annulé. La décision sur réclamation du 26 octobre 2021 de l'AFC-GE sera rétablie.

6. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 750.- sera mis à la charge de l'intimé, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et 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 25 juillet 2022 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 30 juin 2022 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 30 juin 2022 ;

rétablit la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 26 octobre 2021 ;

met un émolument de CHF 750.- à la charge de A_____ ;

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 Me Stéphane JORIS, avocat de l'intimé, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Jean-Marc VERNIORY, président, Francine PAYOT ZEN-RUFFINEN et Eleanor McGREGOR, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :	le président siégeant :
Sibilla HÜSLER ENZ	Jean-Marc VERNIORY

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :