

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2851/2007 ICC et A/29672007ICC

DCCR/553/2009

DÉCISION

DE LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS

EN MATIÈRE ADMINISTRATIVE

du 15 juin 2009

dans la cause

X__ SA et Y__

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

(Droits d'enregistrement 2007)

EN FAIT

Affaire de l'immeuble d'A

1. Par contrat sous seing privé du 28 juin 2002, A___, propriétaire d'un immeuble sis xxx route de W___ à Z___, a octroyé à X___ SA un droit de superficie réel et transférable pour une durée de vingt ans, la durée du droit étant calculée à compter du jour de l'inscription au Registre foncier. X___ SA était ainsi en droit d'exploiter une station-service, avec magasin et kiosque sur l'immeuble.

La rente de base du droit de superficie se montait à 100'000 fr. par an. Après l'expiration ordinaire, X___ SA avait le droit de prolonger de cinq ans le contrat aux conditions et règles existantes.

2. Par acte authentique des 18 janvier, 5 et 26 mars 2007, instrumenté par Me V___, X___ SA a cédé le bénéfice de ses droits stipulés dans le contrat du 28 janvier 2002 à Y___ pour la somme de 10'000 fr.
3. Le 10 mai 2007, l'Administration fiscale cantonale (ci-après l'administration) a notifié à Me V___ – en sa qualité de débiteur des droits – un bordereau de droits d'enregistrement (n° 778/2007) concernant X___ SA et Y___. L'impôt dû se montait à 60'308 fr. 40 et avait été déterminé comme suit :

	Valeur / Nombre	Droits	Centimes add.	Total
Droit de superficie cessible	2'000'000.00	60'000.00	-	60'000.00
Vente immobilière	10'000.00	300.00	-	300.00
Autres actes et opérations	2	4.00	4.40	8.40
Total				60'308.40

4. Par acte du 8 juin 2007, X___ SA et Y___ (ci-après les contribuables ou encore les recourantes) ont élevé réclamation à l'encontre du bordereau du 10 mai 2007 (n° 778/2007). Elles se sont prévalues du principe d'égalité de traitement avec une autre affaire ayant fait l'objet d'un arrêt du Tribunal administratif. Elles ont fait valoir en substance que la solution retenue par l'administration était choquante, dès lors que dans le cas d'une rente de 29 ans, les droits seraient supérieurs à ceux dus dans l'hypothèse d'une rente de 30 ans. Elles ont conclu à l'octroi de dépens.

Les droits dus par les contribuables s'élevaient, d'après eux, non pas à 60'308 fr. 40, mais à 40'000 fr. (20 * 100'000 fr. * 2 %).

5. Par décision du 13 juin 2007, l'administration a rejeté la réclamation – se référant à l'article 45 LDE – sous le motif que lorsque le droit de superficie cédé comportait une construction, le transfert d'un tel droit – comprenant l'aliénation du bâtiment – était également soumis à l'impôt de 3 %, calculé, pour le terrain, par capitalisation à 5 % de la rente foncière et, pour le bâtiment, sur sa valeur

vénale qui devait correspondre au prix de vente. Le prix de vente se montait à 10'000 fr. et la rente foncière capitalisée à 5 % ascendait à 2'000'000 fr.

6. Par acte du 16 juillet 2007, les contribuables ont déféré la décision du 13 juin précédent à la Commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après la commission) en faisant valoir que la détermination de la valeur de l'immeuble par capitalisation de la rente au taux de 5 % ne pouvait s'appliquer que dans l'hypothèse d'un droit de superficie ou d'une servitude d'une durée supérieure à trente ans. Dans le cas d'un transfert d'une servitude de durée inférieure, il convenait d'appliquer le taux de 3 % sur la valeur annuelle de la rente, de sorte que le montant des droits s'élevait à 3'000 fr.
7. Dans sa réponse du 25 janvier 2008, l'administration conclut au rejet du recours. Elle a fait valoir que la rémunération par Y___ en faveur de X___ SA avait été fixé sous la forme d'un capital (10'000 fr.) et d'une rente (100'000 fr. par an). La loi ne distinguait pas entre la solution dans laquelle un droit de superficie était constitué dans le cadre d'une vente immobilière et celle où un tel droit était constitué indépendamment d'une telle vente. La solution des recourantes, ne visant à taxer que le prix de vente du bien immobilier, sans tenir compte de la valeur du bâtiment et de la rente, se révélait insoutenable.

Affaire de l'immeuble de B

8. Par acte authentique des 24 avril et 10 mai 2006, B___, propriétaire d'un immeuble bâti sis yyy route de W___ à Z___, a octroyé à X___ SA un droit de superficie pour une durée de quinze ans, la durée du droit étant calculée à compter du jour de l'inscription au Registre foncier. X___ SA était ainsi en droit d'exploiter une station-service, avec magasin et kiosque sur l'immeuble. La rente de base du droit de superficie se montait à 60'000 fr. par an.
9. Par acte authentique des 18 janvier et 26 mars 2007, instrumenté par Me V___, X___ SA a cédé le bénéfice de ses droits stipulés dans le contrat constitutif du droit de superficie à Y___ pour la somme de 10'000 fr. Après l'expiration ordinaire, X___ SA avait le droit de prolonger de cinq ans le contrat aux conditions et règles existantes.
10. Le 10 mai 2007, l'Administration fiscale cantonale (ci-après l'administration) a notifié à Me V___ – en sa qualité de débiteur des droits – un bordereau de droits d'enregistrement (n° 777/2007) concernant X___ SA et Y___. L'impôt dû se montait à 36'308 fr. 40 et avait été déterminé comme suit :

	Valeur / Nombre	Droits	Centimes add.	Total
Droit de superficie cessible	1'200'000.00	36'000.00	-	36'000.00
Vente immobilière	10'000.00	300.00	-	300.00
Autres actes et opérations	2	4.00	4.40	8.40
Total				36'308.40

-
11. Par acte du 8 juin 2007, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre du bordereau du 10 mai 2007 (n° 777/2007) en reprenant les arguments développés dans leur réclamation à l'encontre du bordereau n° 778/2007.

Les droits dus par les contribuables s'élevaient, non à 36'308 fr. 40, mais à 18'000 fr. (15 * 60'000 fr. * 2 %).

12. Par décision du 19 juin 2007, l'administration a rejeté la réclamation – se référant à l'article 45 LDE – en reprenant les motifs de sa décision sur réclamation relative au bordereau n° 778/2007. Le prix de vente se montait à 10'000 fr. et la rente foncière capitalisée à 5 % ascendait à 1'200'000 fr.
13. Par acte du 23 juillet 2007, les contribuables ont porté leur cause devant la Commission cantonale de recours en matière d'impôts en reprenant les arguments de leur précédent recours. Dans le cas d'espèce, il convenait d'appliquer le taux de 3 % sur la valeur annuelle de la rente, de sorte que le montant dû s'élevait à 1'800 fr. Les recourantes ont conclu à l'octroi de dépens.
14. Dans sa réponse du 1^{er} février 2008, l'administration conclut au rejet du recours, en reprenant la thèse développée dans son mémoire du 25 janvier précédent.
15. Le 1^{er} janvier 2009, à la suite du remplacement de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts par la Commission cantonale de recours en matière administrative, la présente procédure a été reprise par cette dernière.

EN DROIT

1. La Commission cantonale de recours en matière administrative, qui a repris depuis le 1^{er} janvier 2009 les compétences de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts (art. 162 al. 4 de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 – LOJ – E 2 05), connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'Administration fiscale cantonale (art. 56X al. 2 et 56Y LOJ et art. 179 al. 1 de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 – LDE D 3 30).
2. Les recours A/2851/2007 ICC et A/2967/2007 ICC concernent le même complexe de faits et soulèvent les mêmes problèmes juridiques, la commission les joindra sous la procédure A/2851/2007 ICC (art. 70 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 – LPA – E 5 10).
3. La première décision a été expédiée par pli recommandé du 13 juin 2007, que les recourants allèguent avoir reçu le 15 juin 2007. Le délai de recours a expiré le dimanche 15 juin 2007, et a ainsi été reporté au lundi 16 juin 2007, date d'expédition de l'acte de recours.

S'agissant de la seconde décision, expédiée par pli recommandé du 19 juin 2007, les recourants admettent dans leur recours l'avoir reçue le 21 juin 2007. Le délai de recours de 30 jours a expiré le samedi 21 juillet 2007, et a ainsi été reporté au lundi 23 juillet 2007, date de l'envoi du recours.

Interjetés en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, les recours sont recevables au sens des articles 179 alinéas 1 et 2 LDE et 63 alinéa 1 lettre a LPA.

4. Sont soumis obligatoirement au droit de 3 %, sous réserve des exceptions prévues par la présente loi, tous les actes translatifs à titre onéreux de la propriété, de la nue-propriété ou de l'usufruit de biens immobiliers sis dans le canton de Genève, notamment les ventes, substitutions d'acquéreur, adjudications, apports et reprises de biens (art. 33 al. 1 LDE).
5. L'article 45 alinéa 1 LDE, selon la version du projet du Conseil d'Etat, disposait de la manière suivante (MGC 1965 7/II 815, 836) : « lors de la constitution ou du transfert d'un droit de superficie distinct et permanent ou d'une servitude de superficie cessible, le droit de vente prévu à l'article 33 est perçu sur la valeur vénale de l'immeuble (terrain et bâtiment) sur lequel s'exerce le droit ou la servitude ».

A l'origine, l'article 46 LDE ne comportait qu'un seul article, ainsi conçu : « il est perçu un droit fixe de 5 fr. lors de la constitution d'une servitude de superficie incessible ; néanmoins, si la constitution de cette servitude donne lieu à un prix ou à une prestation quelconque, le droit de vente prévu à l'article 33 est exigible ».

Lors des débats parlementaires, il est ressorti « qu'il semblait équitable que la constitution ou le transfert d'une servitude cessible de superficie soit soumis au droit prévu à l'article 46 lorsque sa durée est inférieure à trente ans puisqu'elle ne peut de ce fait être immatriculée comme immeuble au registre foncier ».

6. Les articles 45 et 46 LDE ont ainsi été modifiés par rapport au projet du Conseil d'Etat. Actuellement, ces articles ont la même teneur qu'au moment de l'adoption de la LDE.

Lors de la constitution ou du transfert d'un droit de superficie distinct et permanent ou d'une servitude de superficie personnelle et cessible, d'une durée de 30 ans au moins, le droit de vente au taux de 3 % prévu à l'article 33 est perçu sur la valeur de l'immeuble (terrain et bâtiment) sur lequel s'exerce le droit ou la servitude (art. 45 al. 1 LDE).

La valeur de l'immeuble est déterminée par capitalisation au taux de 5 % de la rente foncière (art. 45 al. 3 LDE).

Il est perçu un droit fixe de 5 fr., lors de la constitution d'une servitude de superficie personnelle et incessible ou constituée en faveur d'un fonds dominant ; néanmoins, si la constitution de cette servitude donne lieu à un prix ou à une prestation quelconque, le droit de vente prévu à l'article 33 est exigible (art. 46 al. 1 LDE).

Il en est de même lors de la constitution ou du transfert d'une servitude de superficie personnelle et cessible, si sa durée est inférieure à 30 ans (art. 46 al. 2 LDE).

7. Il résulte ainsi clairement des termes des articles 45 et 46 LDE, ainsi que des travaux préparatoires qu'il y a lieu de distinguer – en matière de constitution ou de transfert d'une servitude cessible de superficie – suivant que celle-ci a été conclue pour moins de trente ans ou non.

En l'espèce, les servitudes litigieuses ont été constituées pour moins de trente ans (vingt ans sur l'immeuble d'A___ et quinze ans sur l'immeuble de B___). En taxant les recourantes conformément à l'article 45 LDE – qui concerne les servitudes conclues pour plus de trente ans – l'autorité inférieure a manifestement erré.

Le montant des droits doit être calculé conformément à l'article 46 alinéas 1 et 2 LDE, en se basant sur le prix des cessions effectuées par X___ SA en faveur de Y___ qui s'élève 20'000 fr. au total. Les droits d'enregistrement se montent ainsi à 600 fr. (20'000 fr. * 3 %).

Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis et le dossier renvoyé à l'administration pour nouvelle taxation.

8. En application de l'article 87 alinéa 1 LPA, les contribuables, qui obtiennent gain de cause, sont dispensés du paiement d'un émolument.

Par ailleurs, en application des articles 87 alinéa 2 LPA et 6 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (RFPA – E 5 10.03), attendu que les contribuables ont eu recours aux services d'un avocat et qu'elles ont conclu à l'octroi de dépens, la commission leur allouera une indemnité de procédure de 1'000 fr. à la charge de l'Etat de Genève, soit pour lui le Département des finances.

PAR CES MOTIFS

LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS

EN MATIERE ADMINISTRATIVE

1. déclare les recours A/2851/2007 et A/2967/2007 recevables ;
2. joint ces recours sous la procédure A/2851/2007 ;
3. les admet ;
4. renvoie le dossier à l'administration pour nouvelle taxation dans le sens des considérants ;
5. dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;
6. alloue aux recourantes une indemnité de procédure de 1'000 fr. à la charge de l'Etat de Genève, soit pour lui le Département des finances ;
7. dit que, conformément aux articles 56A LOJ, 63 let. a et 65 LPA, la présente décision est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné de la décision attaquée et des autres pièces dont dispose le recourant ;
8. communique la présente décision à :
 - a. X___ SA et Y___ ;
 - b. l'Administration fiscale cantonale.

Siégeant : Antoine BERTHOUD, président suppléant, Christian FISCHELE et Claude MIFFON, juges assesseurs.

Au nom de la Commission :

Le président suppléant

Antoine BERTHOUD

Copie conforme de cette décision a été communiquée aux parties.

Genève,

La greffière