

BGer 2C_793/2019 vom 22. Januar 2020

Bundesgericht, 2020-01-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_793_2019

FR: TF 2C_793/2019 du 22 janvier 2020

IT: TF 2C_793/2019 del 22 gennaio 2020

Erwägungen

E. 1

La décision attaquée porte sur les impôts cantonaux et communaux. Elle relève donc du droit public et aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF n'est réalisée. Dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF), le présent recours est en principe recevable comme recours en matière de droit public. L'art. 73 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) confirme du reste expressément cette voie de droit, l'impôt sur les gains immobiliers étant une matière harmonisée au titre 2, chapitre 3 (art. 12 LHID). Le recours a en outre été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF) par le contribuable qui est particulièrement atteint par la décision attaquée et qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 89 al. 1 LTF), de sorte qu'il convient d'entrer en matière.

E. 2

Le Tribunal fédéral statue en principe sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF (ATF 142 I 155 consid. 4.4.3 p. 156). Le recourant ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF ; ATF 142 II 355 consid. 6 p. 358). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. Le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves (ATF 141 IV 369 consid. 6.3 p. 375). Par ailleurs, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut en principe être présenté devant le Tribunal fédéral (art. 99 al. 1 LTF).

E. 3.1

D'après l' art. 12 al. 1 LHID , 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). L' art. 12 al. 2 LHID définit les aliénations imposables. En particulier, l' art. 12 al. 2 let . c LHID prévoit que sont assimilées à une aliénation, la constitution de servitudes de droit privé sur un immeuble ou les restrictions de droit public à la propriété foncière, lorsque celles-ci limitent l'exploitation ou diminuent la valeur vénale de l'immeuble de manière durable et essentielle et qu'elles donnent lieu à une indemnité.

Selon l' art. 12 al. 3 let. a LHID , l'imposition est différée notamment en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation. L' art. 12 LHID contraint les cantons à percevoir un impôt sur les gains immobiliers. Bien qu'il demeure vague sur l'aménagement de cet impôt, en particulier sur la durée de la possession (ATF 134 II 124 consid. 3.2 p. 132), il ne leur laisse aucune liberté pour décider des cas dans lesquels l'imposition doit être différée (arrêt 2C_797/2009 du 20 juillet 2010 consid. 2.1 et les références). Ils sont en revanche libres d'adopter le barème de l'impôt sur les gains immobiliers (art. 1 al. 3 LHID), à condition d'imposer plus lourdement les bénéficiaires réalisés à court terme (art. 12 al. 5 LHID).

E. 3.2

Dans le canton de Genève, l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers 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 de la loi genevoise du 9 novembre 1887 sur les contributions publiques [LCP/GE; RSGE D 3 05]). D'après l'art. 81 al. 1 let. b LCP/GE, l'imposition est prorogée (différée) en cas d'aliénation notamment en raison d'avancement d'hoirie ou de donation, tandis que d'après l' art. 81 al. 3 let . c LCP/GE, l'impôt n'est pas perçu (dans le sens d'une exonération) en cas de succession ou de partage successoral. A propos de cette dernière disposition, le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de juger qu'elle s'écarterait de l' art. 12 al. 3 let. a LHID , qui ne prévoit pas d'exonération, mais uniquement une prorogation (arrêt 2C_797/2009 du 20 juillet 2010 consid. 2.2). L' art. 81 al. 3 let . c LCP/GE est toutefois applicable, en raison de l'interdiction de la rétroactivité des lois, lorsque la dévolution successorale est intervenue avant le 1

er janvier 2001, date à laquelle la LHID est devenue directement applicable dans les cantons dont la législation s'écarterait de cette loi fédérale (art. 72 al. 1 et 2 LHID en relation avec l' art. 79 al. 2 LHID ; arrêt 2C_797/2009 du 20 juillet 2010 consid. 4.2).

Pour le surplus, d'après l'art. 84 al. 1 LCP/GE, l'impôt est perçu de l'aliénateur ou du bénéficiaire du gain sur le montant global du bénéfice ou du gain nets aux taux suivants: a) 50% lorsque celui-ci a été propriétaire des biens ou actifs immobiliers, ou titulaire des droits immobiliers (réels ou personnels) pendant moins de 2 ans; b) 40% lorsqu'il l'a été pendant 2 ans au moins, mais moins de 4 ans; c) 30% lorsqu'il l'a été pendant 4 ans au moins, mais moins de 6 ans; d) 20% lorsqu'il l'a été pendant 6 ans au moins, mais moins de 8 ans; e) 15% lorsqu'il l'a été pendant 8 ans au moins, mais moins de 10 ans; f) 10% lorsqu'il l'a été pendant 10 ans au moins, mais moins de 25 ans; g) 0% lorsqu'il l'a été pendant 25 ans et plus.

E. 3.3

La prorogation de l'imposition prévue par l' art. 12 al. 3 LHID signifie qu'un transfert constituant en soi un acte d'aliénation n'est cependant 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 . 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, comme le prévoit l'art. 82 al. 3 LCP/GE dans le canton de Genève.

A contrario, dans un cas d'exonération, le prix d'acquisition est celui de l'aliénation exonérée qui est aussi déterminante pour fixer la durée de la possession (arrêt 2C_797/2009 du 20 juillet 2010 consid. 2.3 et les références).

E. 4.1

Dans l'arrêt entrepris, sur la base des dispositions testamentaires du parrain du recourant, ainsi que sur divers avis de doctrine, la Cour de justice a considéré que la notion de "légataire universel" utilisée par le défunt désignait un héritier et pas un légataire, ce qui n'était d'ailleurs pas contesté par le recourant. Partant de ce constat, l'autorité précédente a retenu que le recourant avait acquis la propriété des immeubles faisant partie de la succession du défunt au décès de celui-ci en 1997 et non pas lors de l'inscription du transfert de la propriété au registre foncier en 2006, cette inscription n'étant dans ce cas que déclarative. Elle a ajouté que c'était le transfert de propriété et pas la prise de possession qui était déterminant, ce qui avait pour conséquence l'application du droit cantonal à la présente cause et non la LHID. La Cour de justice a conclu en retenant qu'il était donc question d'exonération du gain immobilier lors de la succession en 1997 et, compte tenu du fait générateur d'impôt survenu en 2017, qu'il convenait d'appliquer le taux de 10% au gain imposable, en raison d'une durée de détention de 19 ans.

E. 4.2

Le recourant invoque une violation des art. 12 et 72 LHID. Il estime que c'est à tort que l'autorité précédente a appliqué la LCP/GE à la place de la LHID. En outre, il conteste avoir acquis l'immeuble en cause par succession en 1997 à la mort de son parrain, mais uniquement en 2006, lors de l'inscription de la mutation au registre foncier. Le recourant est d'avis que la pleine propriété implique le pouvoir de disposer du bien et que tant que le nouveau titulaire n'est pas inscrit au registre foncier, il ne peut pas disposer de son droit. En retenant un transfert de propriété en 2006, le recourant estime que c'est la LHID qui devait être appliquée et que, pour déterminer la durée de détention du bien immobilier, il convenait de prendre en compte la date de son acquisition par le défunt, soit 1971, et la vente de 2017. La durée étant de 45 ans, l'impôt est nul, tel que le prévoit l'art. 84 al. 1 let. g LCP/GE.

E. 4.3

Le litige porte donc sur le point de savoir si le gain immobilier réalisé par recourant doit être imposé à 10% en application de l'art. 84 al. 1 let. f LCP/GE, ou ne pas être imposé (c'est-à-dire imposé à 0%), en application de l'art. 84 al. 1 let. g LCP/GE. Pour répondre à cette question, il est nécessaire d'établir le moment du transfert de propriété par succession, afin de déterminer le droit applicable, en l'occurrence le droit cantonal ou la LHID, pour notamment fixer la durée de possession du bien en cause.

E. 5.1

A titre liminaire, il convient de retenir que la radiation du registre foncier d'une servitude ayant grevé un immeuble en contrepartie d'une indemnité, constitue un fait générateur d'imposition d'un éventuel gain immobilier, conformément à ce que prévoit l'art. 12 al. 2 let. c LHID (cf. arrêt 2C_1151/2012 du 3 juin 2013 consid. 3.3 et les références). Le recourant ne le conteste d'ailleurs pas. Il ne conteste en outre pas non plus l'appréciation des preuves effectuée par l'autorité précédente pour arriver à la conclusion qu'il doit être considéré comme étant héritier de son parrain et pas uniquement légataire. Dans la mesure où le défunt n'avait aucun héritier réservataire et qu'hormis l'institution du recourant en tant que "légataire universel", il a constitué des droits d'habitation et légué divers objets mobiliers

distincts à des tiers, il n'est à tout le moins pas arbitraire de retenir que la volonté du défunt, qui constitue une question de fait (cf. arrêt 5C.273/2005 du 14 mars 2006 consid. 4.4), était d'instituer le recourant héritier. A ce propos, on rappellera que les libéralités effectuées à titre de legs n'emportent pas institution d'héritier (art. 484 al. 1 CC), un héritier pouvant notamment être institué pour l'universalité de la succession (art. 483 al. 1 CC). Se pose donc exclusivement la question de savoir à quel moment un unique héritier, tel le recourant, devient propriétaire d'un bien immobilier faisant partie de la succession, au sens de l' art. 12 al. 3 let. a LHID .

E. 5.2

La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires, du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (ATF 137 II 164 consid. 4.1 p. 170). 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 2C_277/2011 du 17 octobre 2011 consid. 4.2.3 et la référence).

L' art. 12 al. 3 let. a LHID parle de " transfert de propriété par succession ". Il ne contient cependant aucune information supplémentaire quant au moment précis du transfert de la propriété à l'héritier. Le message du Conseil fédéral du 25 mai 1983 y relatif (FF 1983 III 1 p. 108) ne traite pas non plus explicitement du moment précis à prendre en compte, pas plus que les débats parlementaires relatifs à cette disposition (BO 1989 N 49; 1986 E 141). Il n'est en particulier pas expliqué si c'est le moment de la mort du défunt ou celui de l'inscription du nouveau propriétaire au registre foncier qui est déterminant pour le transfert de propriété. Toutefois, ce concept de "transfert de propriété", s'il est certes utilisé en droit fiscal, est un concept dont la définition est donnée par le droit civil (cf. BASTIEN VERREY, L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, thèse Lausanne 2011, n. 29 p. 24).

E. 5.3

A teneur de l' art. 656 al. 1 CC , l'inscription au registre foncier est nécessaire pour l'acquisition de la propriété foncière. L' art. 656 al. 2 CC prévoit néanmoins que celui qui acquiert un immeuble par occupation, succession, expropriation, exécution forcée ou jugement en devient propriétaire avant l'inscription, mais il n'en peut disposer dans le registre foncier qu'après que l'inscription audit registre a été remplie. En pareil cas, l'inscription au registre foncier a donc un caractère déclaratif (cf. arrêt 1P.639/2004 du 19 avril 2005 consid. 3.5). Les héritiers acquièrent en effet de plein droit l'universalité de la succession dès que celle-ci est ouverte (cf. art. 560 al. 1 CC). L'effet de l'acquisition par les héritiers institués remonte au jour du décès du disposant et les héritiers légaux sont tenus de leur rendre la succession selon les règles applicables au possesseur (art. 560 al. 3 CC). Conformément à l' art. 665 al. 2 CC , l'occupation, l'héritage, l'expropriation, l'exécution forcée et le jugement autorisent l'acquéreur à réclamer l'inscription de la propriété foncière au registre foncier de son chef. Dans l'arrêt 2C_687/2014 du 28 août 2015 consid. 3.4 relatif

à un cas de droit de mutation, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de juger que la propriété passait aux héritiers déjà avant l'inscription au registre foncier, à la mort du défunt, même s'il en va différemment lorsque l'immeuble est attribué à un légataire (ATF 56 I 480 consid. 1 p. 483; cf. art. 64 al. 1 let . c de l'ordonnance du 23 septembre 2011 sur le registre foncier [ORF; RS 211.432.1]). La personne qui acquiert la propriété sans inscription au registre foncier peut exercer tous les droits qui reviennent à un propriétaire, à l'exception de ceux qui sont liés à l'inscription au registre (pour des exemples, cf. ARTHUR MEIER-HAYOZ, in Berner Kommentar, 3e éd. 1964, n. 67 ad art. 656 CC).

E. 5.4

En l'occurrence, le recourant a été institué unique héritier par le défunt, celui-ci n'ayant pas eu d'héritiers réservataires. Par conséquent, à la mort de son parrain, le recourant est devenu unique propriétaire de l'immeuble en cause, en application des dispositions qui précèdent. Certes, d'autres personnes ont été instituées légataires par le défunt. Toutefois, celle-ci n'avaient aucune prétention sur les immeubles hérités par le recourant. Dans ces conditions, et quand bien même l'inscription au registre foncier a été effectuée plusieurs années plus tard, il faut retenir que le transfert de la propriété des immeubles du défunt au recourant est intervenu à la mort de celui-là, c'est-à-dire le 4 octobre 1997.

E. 5.5

Sur le vu de ce qui précède, soit un transfert de propriété par succession intervenu avant la fin du délai de huit ans suivant l'entrée en vigueur (au 1

er janvier 1993) de la LHID, dans lequel les cantons étaient tenus d'adapter leurs législations (art. 72 al. 1 LHID ; cf. arrêt 2C_797/2009 du 20 juillet 2010 consid. 4.4), il ne saurait être question de violation de l' art. 72 al. 1 LHID par la Cour de justice. Celle-ci a en effet correctement renoncé à appliquer l' art. 12 LHID et a confirmé une taxation du gain immobilier fondée sur le droit cantonal alors en vigueur, en particulier l' art. 81 al. 3 let . c LCP/GE (divergeant de l' art. 12 al. 3 let. 3 LHID ; cf. consid. 3.2 ci-dessus), conformément à ce qu'a déjà jugé le Tribunal fédéral dans l'arrêt 2C_797/2009 du 20 juillet 2010. Puisque l' art. 81 al. 3 let . c LCP/GE prévoit le principe de l'exonération, le prix d'acquisition nécessaire pour calculer le gain immobilier est celui de l'aliénation exonérée, en l'occurrence celui de l'immeuble en cause au décès du parrain du recourant, le 4 octobre 1997 (cf. consid. 5.4 ci-dessus). En outre, la durée de possession du bien doit également être fixée en prenant en compte ce moment (arrêt 2C_797/2009 du 20 juillet 2010 consid. 2.3). Par conséquent, la radiation de la servitude étant intervenue en janvier 2017, cette durée doit être fixée à 19 ans, comme l'a correctement jugé la Cour de justice, impliquant donc une imposition à 10% du gain immobilier, en application de l' art. 84 al. 1 let . f LCP/GE. Le recours doit dès lors être rejeté.

E. 6

Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).