

BGer 9C_670/2022 vom 19. April 2023

Bundesgericht, 2023-04-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_670_2022

FR: TF 9C_670/2022 du 19 avril 2023

IT: TF 9C_670/2022 del 19 aprile 2023

Erwägungen

E. 1.1

Le recours est dirigé contre une décision rendue dans une cause de droit public (cf. art. 82 let. a LTF) par une autorité judiciaire cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) sans qu'aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF ne soit réalisée, de sorte que la voie du recours en matière de droit public est en principe ouverte (cf. aussi art. 73 LHID [RS 642.14]).

E. 1.2

La recourante conclut uniquement à l'annulation de l'arrêt attaqué et, subsidiairement, au renvoi de la cause à l'autorité précédente. Des conclusions purement cassatoires ne sont en principe pas suffisantes (art. 107 al. 2 LTF). On comprend toutefois à la lecture de son mémoire de recours (cf. ATF 133 II 409 consid. 1.4.1) que la recourante conclut à ce que la valeur de la parcelle n° zzz déterminante pour les ICC de la période fiscale 2016 soit fondée sur celle figurant dans la promesse de vente conclue en 2015 (et identique à celle du contrat conclu en 2020), soit 4'257'970 fr., tout en tenant compte de sa quote-part et d'un abattement de 40 %. Les conclusions sont donc recevables.

E. 1.3

D'après l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral applique le droit d'office. En matière fiscale, il examine donc en principe librement l'application du droit fédéral, ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (arrêt 2C_826/2015 du 5 janvier 2017 consid. 2 non publié in ATF 143 I 73 ; ATF 134 II 207 consid. 2). Cependant, lorsque la loi précitée laisse une certaine marge de manoeuvre aux cantons, le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral se limite à l'arbitraire, dont la violation doit être motivée conformément aux exigences accrues de l' art. 106 al. 2 LTF (ATF 134 II 207 consid. 2; arrêt 2C_328/2019 du 16 septembre 2019 consid. 2.1. et les arrêts cités).

E. 1.4

Sauf dans les cas cités expressément à l' art. 95 LTF , le recours en matière de droit public ne peut toutefois pas être formé pour violation du droit cantonal en tant que tel. En revanche, il est possible de faire valoir que l'application du droit cantonal consacre une violation du droit fédéral, en particulier qu'elle est arbitraire au sens de l' art. 9 Cst. ou contraire à un autre droit fondamental (ATF 145 I 108 consid. 4.4.1). Le grief de violation de droits fondamentaux et de dispositions de droit cantonal n'est cependant examiné par le Tribunal fédéral que s'il a été invoqué et motivé par le recourant, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée (art. 106 al. 2 LTF ; ATF 146 I 62 consid. 3; 142 III 364 consid. 2.4).

E. 1.5

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique 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).

E. 2.1

Le litige a trait à la conformité au droit de la valeur fiscale retenue par l'Administration fiscale de la parcelle n° zzz que la recourante détient en main commune avec les autres héritiers (quote-part d'

1 / 6) dans le canton de Genève, en relation avec sa taxation des ICC de la période fiscale 2016. Il porte en particulier sur le point de savoir s'il convient de retenir - avant la prise en considération de la quote-part et de l'abattement - la valeur de 4'257'970 fr. correspondant à la somme figurant dans la promesse de vente conclue en 2015 (et identique à celle figurant dans le contrat de vente conclu en 2020) ou la valeur de 6'130'529 fr., retenue par l'Administration fiscale en se fondant, comme point de départ, sur la valeur déclarée à l'occasion du décès de A.B._____.

E. 2.2

Alors que la notion de valeur vénale, qui constitue une notion juridique indéterminée, est une question de droit que le Tribunal fédéral revoit librement, le prix qui peut effectivement être obtenu est une question de fait (ATF 148 I 210 consid. 4.4.3 et les références), pour l'examen de laquelle le Tribunal fédéral dispose d'un pouvoir d'examen limité (art. 105 al. 1 LTF).

E. 3.1.1

Selon l' art. 14 al. 1 LHID , la fortune est estimée à la valeur vénale. Toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée. La LHID ne prescrit pas au législateur cantonal une méthode d'évaluation précise pour déterminer la valeur vénale/de rendement. L' art. 14 al. 1 LHID laisse donc une importante liberté aux cantons pour élaborer et mettre en oeuvre leur réglementation, aussi bien quant au choix de la méthode de calcul applicable pour estimer la valeur vénale que pour déterminer dans quelle mesure le critère du rendement doit, le cas échéant, également être intégré dans l'estimation. Un certain schématisme est admis en la matière, pourvu que l'évaluation ne soit pas fondée sur le seul critère du rendement et qu'elle n'aboutisse pas à des résultats qui s'écartent par trop de la valeur vénale. La marge de manoeuvre des cantons se limite cependant aux règles d'évaluation et ne saurait permettre d'imposer un élément qui n'entre pas dans la notion de fortune au sens de l' art. 13 LHID (ATF 148 I 210 consid. 4.4.2; 134 II 207 consid. 3.6 et les références; arrêt 9C_603/2022 du 13 mars 2023 consid. 4.2).

En droit genevois, l'art. 49 al. 2 de la loi cantonale du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques (LIPP; rs/GE D 3 08) prévoit que la fortune est estimée, en général, à la valeur vénale. L' art. 50 let . e LIPP précise que les "autres immeubles" situés dans le canton, soit notamment les villas, parcs, jardins d'agrément, ainsi que les immeubles en copropriété par étage, sont estimés en tenant compte du coût de leur construction, de leur état de vétusté, de leur ancienneté, des nuisances éventuelles, de leur situation, des servitudes et autres charges foncières les grevant, de prix d'achats récents ou d'attribution ensuite de succession ou de donation et des prix obtenus pour d'autres propriétés de même nature qui se trouvent dans des conditions analogues, à l'exception des ventes effectuées à

des prix de caractère spéculatif. Cette estimation est diminuée de 4 % par année d'occupation continue par le même propriétaire ou usufruitier, jusqu'à concurrence de 40 %. Il est également tenu compte de la durée d'occupation continue par le précédent propriétaire, lorsqu'il s'agit, en cas de liquidation du régime matrimonial, de donation, d'acquisition par avancement d'hoirie ou par succession, du conjoint, de ses parents en ligne directe ou de ses frères et soeurs.

Selon l'art. 52 al. 2 LIPP, l'évaluation des "autres immeubles" est faite par des commissions d'experts et vaut pour une période de 10 ans appelée période décennale. L'art. 52 al. 3 LIPP prévoit que lorsque, pendant cette période, un immeuble est aliéné à titre onéreux ou à titre gratuit, ou dévolu pour cause de mort, la valeur d'aliénation ou la valeur de succession retenue par le département pour la perception des droits d'enregistrement et de succession se substitue à la valeur d'estimation pour le reste de la période décennale. L'art. 52 al. 4 let. b LIPP dispose que pour le reste de la période décennale, l'adaptation de la valeur d'estimation selon l'al. 3 est suspendue en cas de succession, pour le logement principal de la personne décédée, s'il est attribué en propriété ou en usufruit à un héritier qui faisait ménage commun avec elle, tant que cet héritier continue à occuper personnellement le logement comme résidence principale.

E. 3.1.2

Comme l'a exposé la juridiction cantonale, une expertise générale des immeubles du canton de Genève a eu lieu pour la dernière fois en 1964. Par souci d'économie, le Grand Conseil du canton de Genève a prorogé à différentes reprises, à chaque fois pour une période décennale, les estimations alors déterminées avec une majoration de 20 %, sans nouvelle estimation par la commission d'experts. Pour la période décennale 2005-2014, le Grand Conseil a toutefois prorogé sans majoration les valeurs fiscales déterminantes au 31 décembre 2004. Enfin, il a adopté, le 24 août 2014, la nouvelle loi sur les estimations fiscales de certains immeubles (LEFI; rs/GE D 3 10), qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2015, abrogeant ainsi l'ancienne loi du 29 novembre 2012 (art. 3 LEFI; cf. arrêt 2C_194/2018 du 1^{er} octobre 2018 consid. 5.2.3 et les références).

E. 3.1.3

Par principe de la valeur vénale au sens de l'art. 14 LHID (et de l'art. 49 LIPP), il faut entendre la valeur attribuée à un objet sur le marché des échanges économiques, lors d'un achat ou d'une vente dans des conditions normales, qu'un tiers serait prêt à payer (ATF 148 I 210 consid. 4.4.3; arrêts 2C_94/2014 du 28 août 2015 consid. 3.2; 2C_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 4.4; 2C_316/2010 du 29 juillet 2010 consid. 3.3). Dans cette perspective, ce ne sont que des composantes objectives et techniques ("rechtlich-objektive Betrachtungsweise") qui sont déterminantes et non des aspects subjectifs ("subjektiv-wirtschaftliche Betrachtungsweise") (cf. ATF 103 Ia 103 consid. 3a; arrêt 2C_94/2014 du 28 août 2015 consid. 3.2 et les références; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/TOBIAS F. ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4

e éd. 2021, n°127 ad § 220 StG/ZH; MARKUS REICH, Steuerrecht, 3

e éd. 2020, n° 18 p. 360). Le Tribunal fédéral a jugé que lorsque la valeur vénale d'un élément de fortune est donnée par le résultat d'une transaction ayant eu lieu sur le marché libre, la lettre claire de l'art. 14 LHID la désigne comme valeur imposable. En pareil cas, la

fixation schématique (estimation) de la valeur vénale et les règles pour l'élaboration desquelles les cantons disposent d'une large marge de manoeuvre, notamment en ce qui concerne la prise en considération de la valeur de rendement, n'ont ainsi qu'une portée subsidiaire (arrêts 2C_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 4.4; 2C_316/2010 du 29 juillet 2010 consid. 3.3; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 8^e éd. 2023, p. 311).

E. 4.1

La Cour de justice a considéré en substance que la valeur déterminante pour l'impôt sur la fortune dû par la recourante pour sa quote-part de la parcelle n° zzz correspondait à celle déclarée lors du décès de A.B._____ par ses héritiers pour les droits de succession, en application de l'art. 52 LIPP. A cet égard, la valeur déterminée à l'occasion de la vente conclue avec C._____ ne pouvait pas constituer une valeur vénale, puisque cette vente n'avait eu lieu qu'en 2020, soit postérieurement à l'année fiscale 2016. Le fait qu'une promesse de vente, valable durant dix ans, avait été conclue en 2015 n'y changeait rien, puisqu'elle devait être encore concrétisée par un acte de vente.

E. 4.2

Sans remettre en cause l'application des règles du droit cantonal genevois effectuée par la juridiction cantonale, la recourante lui reproche une violation des art. 14 LHID et 49 LIPP. Elle soutient en substance que dans la mesure où la valeur figurant dans la promesse de vente conclue en 2015, qui devait être traitée "à l'égal d'une vente", correspondait à la notion de valeur vénale de droit fédéral, seule cette valeur devait être prise en compte. Comme le prix convenu en 2015 était identique à celui du contrat conclu en 2020, le prix fixé dans le cadre de la transaction conclue devant notaire correspondait à la valeur vénale déterminante pour l'impôt sur la fortune.

E. 4.3

L'administration fiscale cantonale considère en bref que l'opération en cause entre les héritiers et C._____ constituait une vente conditionnelle, de sorte qu'elle était en "suspens" et n'équivalait pas à un titre d'acquisition valable susceptible de fonder une inscription au registre foncier. Partant, la promesse de vente conclue en 2015 ne pouvait pas servir à fixer la valeur déterminante de la parcelle en cause pour l'imposition de la fortune de l'année fiscale 2016.

E. 5.1

Au regard de l'accord passé entre les héritiers de A.B._____ avec C._____ (infra consid. 5.2), on précisera que le droit d'emption est constitué par un contrat qui doit être passé en la forme authentique (art. 216 al. 2 CO). Il est défini comme la faculté en vertu de laquelle une personne (l'empteur) peut se porter acheteur d'une chose par une simple déclaration unilatérale de volonté et exiger ainsi d'une autre personne (le promettant ou le concédant) le transfert de la propriété de la chose moyennant paiement du prix (PAUL-HENRI STEINAUER, *Les droits réels*, tome II, 5

e éd. 2020, n° 2382 et 2390). Le droit d'emption portant sur un immeuble peut être annoté au registre foncier (art. 959 al. 1 CC et 216a CO). Le droit de préemption, qui doit également revêtir la forme authentique, est la faculté en vertu de laquelle une personne (le préempteur) peut exiger d'une autre personne (le promettant) le transfert de la propriété

d'une chose, dans l'éventualité où le promettant la vend à un tiers (PAUL-HENRI STEINAUER, op. cit., n° 2439 et 2446).

Le droit d'emption doit être distingué de la promesse de vente, qui donne à chaque partie (promesse bilatérale) ou seulement au promettant (promesse unilatérale) le droit d'exiger la conclusion d'un contrat de vente, mais non celui d'exiger le transfert de propriété. Ce dernier droit ne résulte que de la conclusion du contrat principal (PAUL-HENRI STEINAUER, op. cit., n° 2384). Une promesse de vente doit être traitée, en principe, à l'égal d'une vente lorsque cette dernière doit être conclue à des conditions identiques à celles stipulées dans la promesse (ATF 129 III 264 consid. 3.2.1; 103 III 97 consid. 2a; arrêt 4A_297/2018 du 21 janvier 2020 consid. 5.2 et les références). Selon la jurisprudence, le droit d'emption est assimilé à une vente conditionnelle entre l'empteur et le promettant, le premier ayant le droit (formateur) de provoquer l'accomplissement de la condition suspensive potestative, soit la déclaration d'exercice du droit, et de parfaire ainsi le contrat de vente qui le lie au second (ATF 129 III 264 consid. 3.2.1; HENRI STEINAUER, op. cit, n° 2387).

E. 5.2

Il ressort de l'énoncé des clauses principales de l'acte authentique des 13 et 19 août 2015 que l'accord passé devant notaire à ces dates contenait déjà tous les éléments essentiels de la vente immobilière. En outre, un acte de vente devait être signé dans un délai maximum de trente jours à la requête de la partie la plus diligente. Toutefois, cette signature était conditionnée au fait que l'immeuble fût entièrement libéré de tout bien, bail ou personne. De plus et en garantie de la promesse de vente, les héritiers avaient concédé à C._____ un droit d'emption annoté au Registre foncier pendant dix ans. En d'autres termes, C._____ disposait d'un droit d'acquisition subordonné à une condition suspensive potestative, soit sa déclaration d'exercice du droit, elle-même liée à la libération préalable de l'immeuble dans le respect des délais énoncés dans l'accord, de sorte qu'il s'agissait d'une vente conditionnelle (supra consid. 5.1).

E. 5.3

La juridiction cantonale n'a pas constaté - et les parties n'en font pas non plus état - que la transaction effectuée entre les héritiers de A.B._____ et C._____ aurait été conclue dans des conditions anormales, de sorte qu'en principe, le prix convenu de 4'257'970 fr. serait déterminant à titre de valeur vénale au sens de l' art. 14 LHID , et non pas la valeur établie en fonction d'une estimation selon le droit cantonal genevois (supra consid. 3.1.3). Toutefois, l'existence de la condition suspensive potestative, figurant dans la promesse de vente conclue en 2015 - soit l'exercice du droit d'emption lié à la libération préalable de l'immeuble de tout bien et de toute personne -, ainsi que le fait que la vente n'a eu lieu qu'en 2020 s'opposent à ce résultat, pour les motifs suivants.

E. 5.3.1

Il convient de préciser tout d'abord que le contrat soumis à une condition suspensive ne produit d'effet qu'à compter du moment où la condition s'accomplit, si les parties n'ont pas manifesté une intention contraire (art. 151 al. 2 CO ; ATF 129 III 264 consid. 3.2.2). A la suite de la cour cantonale, on constate qu'en l'espèce, la promesse de vente devait encore être concrétisée par un acte de vente. Or la condition suspensive potestative qui découle du droit d'emption conclu entre les héritiers de A.B._____ et C._____ doit être prise en considération sous l'angle du droit fiscal, puisqu'il existait, durant la période fiscale déterminante en 2016, un état stationnaire qui a subsisté jusqu'en 2020, soit au moment de

la déclaration (exercice du droit par C. _____) concernant cette condition suspensive (pour l'impôt sur le revenu, cf. arrêt 2C_705/2017 du 10 août 2018 consid. 2.2.2 consid. 2.2.2 et 3.3.2, in RF 73/2018 p. 889). Partant, la promesse de vente assortie d'un droit d'emption conclue en 2015 ne constituait pas une transaction dont le résultat aurait donné la valeur vénale au sens de l'art. 14 LHID (supra consid. 3.1.3), déterminante pour l'impôt sur la fortune de la période fiscale 2016; ce n'est qu'avec la conclusion et l'exécution de l'acte de vente en 2020 que la condition suspensive s'est accomplie et que la valeur vénale aurait pu être fixée en fonction du prix de vente effectivement exécuté.

E. 5.3.2

Cette conclusion s'impose également d'un point de vue économique.

E. 5.3.2.1

Dans un arrêt publié aux ATF 103 Ia 103, le Tribunal fédéral a jugé - sous l'angle de l'arbitraire au sujet de l'art. 46 al. 2 de l'ancienne loi fiscale du canton des Grisons du 21 juin 1964 [Amtliche Gesetzessammlung du canton des Grisons 1964, p. 441 et ss], qui traitait de l'estimation des immeubles selon la valeur vénale - qu'un droit de préemption inscrit au Registre foncier (soit un pacte de préemption "limité" ou "limitatif"; cf. BÉNÉDICT FOËX, La nouvelle réglementation des droits de préemption, d'emption et de réméré dans le CC/CO, SJ 1994 p. 381 ss, 393 et les références) pouvait avoir une influence sur la valeur vénale du terrain. En effet, dans la mesure où ce droit rend plus difficile la vente du bien-fonds à un tiers qui souhaite l'acheter, cette restriction du droit d'aliéner attachée au bien immobilier peut, selon le montant du prix d'achat fixé et la durée du droit de préemption, avoir un effet défavorable sur le prix proposé par un acheteur (tiers). En d'autres termes, un droit de préemption limité inscrit au registre foncier a pour conséquence une diminution de la valeur vénale, dans la mesure où il rend plus difficile la revente du bien-fonds au prix le plus élevé possible (ATF 103 Ia 103 consid. 3b).

E. 5.3.2.2

A l'instar de ce qu'a jugé le Tribunal fédéral au sujet des conséquences qu'a un droit de préemption limité sur la valeur vénale d'un immeuble, on doit considérer qu'un droit d'emption conditionnel annoté au Registre foncier - qui se rapproche au demeurant sensiblement d'un tel droit de préemption (cf., BÉNÉDICT FOËX, op. cit., p. 394) - a également une influence sur la valeur vénale d'un bien immobilier ou d'un terrain sous l'angle fiscal. En effet, un droit d'emption conditionnel annoté peut représenter un instrument de spéculation non négligeable, par exemple en période d'inflation ou de hausse des prix sur le marché immobilier (cf. BÉNÉDICT FOËX, op. cit., p. 399; PETER LIVER, Das Eigentum, in Schweizerisches Privatrecht, Band V/1, Basel/Stuttgart 1977, p. 213). Ainsi, si le prix d'un immeuble ou d'un terrain convenu au moment de l'inscription d'un droit d'emption conditionnel pourrait représenter à ce moment-là sa valeur vénale, il ne saurait en aller de même pour les périodes fiscales subséquentes - quand bien même sa durée est limitée à dix ans (art. 216a CO) - puisque grâce au mécanisme d'un tel droit, l'empteur peut échapper par hypothèse à toute variation des prix sur le marché, quelle qu'en soit la raison. Dès lors, la transaction qui est conclue lorsque l'empteur déclare l'exercice du droit ne reflète plus nécessairement les conditions du marché qui prévalaient lorsque ce droit a été annoté au Registre foncier. A cela s'ajoute que l'octroi d'un droit d'emption peut avoir une influence sur le prix fixé par les parties d'un point de vue fiscal (par exemple au regard de la durée octroyée), de sorte que ce ne sont plus essentiellement des composantes

objectives et techniques qui sont à l'origine de sa détermination, mais également des aspects subjectifs. Or de tels éléments doivent rester étrangers à la détermination de la valeur vénale au sens de l' art. 14 LHID (cf. supra consid. 3.1.3).

E. 5.3.3

Il résulte de ce qui précède que la cour cantonale n'a ni violé l' art. 14 LHID , ni arbitrairement appliqué les art. 49 ss LIPP en considérant que la valeur déterminante sous l'angle fiscal de la quote-part de l'immeuble appartenant à la recourante devait être calculée en fonction de la valeur d'acquisition pour cause de mort. Le recours est mal fondé.

E. 6

Les frais judiciaires sont mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.