

GE_GERICHTE ATA/19/2017 vom 10. Januar 2017

GE Cour de justice, 2017-01-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_19_2017

FR: GE_GERICHTE ATA/19/2017 du 10 janvier 2017

IT: GE_GERICHTE ATA/19/2017 del 10 gennaio 2017

Regeste

Résumé: Imposition du gain résultant de la vente d'un immeuble ayant été transféré dans le cadre d'un enchaînement de successions et dont l'acquisition onéreuse remonte au-delà du mois d'août 1962. Litige sur le point de départ de la durée de possession à prendre en compte pour le calcul de l'IBGI. Le conflit entre les al. 3 et 4 de l'art. 82 LCP se résout à la lumière du droit applicable en août 1991, lors de l'acquisition de l'immeuble par la personne défunte, c'est-à-dire à une période où le transfert d'immeuble par succession était exonéré de l'impôt sur les gains immobiliers, contrairement aux transferts d'immeuble dus à des décès survenus après le 1er janvier 2001 et soumis à la prorogation de l'impôt. Le point de départ de la durée de possession est, en l'espèce, le moment de la dernière aliénation exonérée. Pas de prise en compte des droits de succession payés par les recourants. Pas de caractère confiscatoire du cumul entre l'impôt sur les gains immobiliers et les droits de succession. Rejet du recours.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Le présent litige porte en premier lieu sur la fixation de l'IBGI suite à la vente – survenue en mai 2012 – du bien immobilier hérité, en partie et de manière médiate, par les recourants suite au décès d'une parente en décembre 2008. Ces derniers estiment, contrairement à l'AFC et au TAPI, que le bordereau d'IBGI relatif à ladite vente doit être annulé en invoquant successivement deux arguments. Le premier a trait à la durée de possession dudit bien, qui détermine le taux d'imposition. Le second argument porte sur la valeur d'acquisition à prendre en compte lors de l'établissement du gain immobilier imposable.

La particularité du cas d'espèce réside, d'une part, dans le fait que feu Mme H_____ a elle-même acquis le bien immobilier en cause par succession, au moment du décès de sa mère en août 1991, étant précisé que cette dernière l'avait également hérité lors du décès de son mari en août 1962. L'acquisition onéreuse de cet immeuble remonte ainsi au-delà de cette date. D'autre part, cet enchaînement de successions se déroule pendant une période qui a connu un changement législatif en matière d'IBGI pour les immeubles transférés par succession, avec le passage du système genevois de l'exonération de l'IBGI (art. 81 al. 3 let. c de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 - LCP - D 3 05) à celui de la prorogation de l'imposition rendue obligatoire, dès le 1er janvier 2001, par le droit fédéral (art. 12 al. 3 let. a LHID). 3)

Il convient tout d'abord d'identifier le droit applicable à l'imposition du gain immobilier résultant de la vente du bien hérité par les recourants, suite aux décès de feu Mmes L_____ et M_____ dont ils sont respectivement les héritiers, ceux-là étant survenus avant la

liquidation de la succession de feu Mme H_____.

- 5/19 - A/3991/2014

a. Selon 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, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses). Toute aliénation d'immeubles est imposable (art. 12 al. 2 phr. 1 LHID). Sont notamment assimilés à une aliénation, les actes juridiques qui ont les mêmes effets économiques qu'une aliénation sur le pouvoir de disposer d'un immeuble (art. 12 al. 2 phr. 2 let. a LHID).

L'art. 12 al. 3 let. a LHID prévoit que l'imposition est différée en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation.

b. En ce qui concerne le droit genevois, l'art. 80 al. 1 LCP dispose que l'IBGI 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. L'impôt est dû par l'aliénateur ou le bénéficiaire du gain même s'il est domicilié hors du canton (art. 80 al. 3 phr. 1 LCP). Est considérée 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 (art. 80 al. 4 LCP).

L'art. 81 al. 1 LCP énumère les cas où l'imposition est prorogée, tels que les actes juridiques entre époux (let. a) ou l'avancement d'hoirie ou de donation (let. b). Quant à l'art. 81 al. 3 LCP, il prévoit les cas d'exonération d'impôt. L'IBGI n'est, en particulier, pas perçu en cas de succession ou de partage successoral (art. 81 al. 3 let. c LCP).

c. Dans son arrêt 2C_797/2009 du 20 juillet 2010, le Tribunal fédéral a estimé que l'art. 81 al. 3 let. c LCP s'écarterait de l'art. 12 al. 3 let. a LHID (consid. 2.2).

Toutefois, suivant l'avis de l'autorité fiscale, le Tribunal fédéral a, dans cette affaire, refusé d'appliquer cette norme fédérale à l'imposition du gain immobilier résultant de la vente de l'immeuble acquis par le contribuable dans le cadre d'une succession, au motif que le décès, générateur du transfert de propriété en faveur du contribuable, était survenu en 1999, soit avant l'expiration du délai de huit ans accordé aux cantons pour se conformer à la LHID. Selon le Tribunal fédéral, l'application directe, avant le 1er janvier 2001, du système de prorogation de l'imposition reviendrait à requalifier le mode d'imposition cantonal du gain immobilier pour une période antérieure à l'application obligatoire des dispositions de la LHID (arrêt 2C_797/2009 précité consid. 4.2).

d. En l'espèce, dans la mesure où feu Mme H_____ est décédée en décembre 2008, il y a lieu d'appliquer directement l'art. 12 al. 3 let. a LHID, et non

- 6/19 - A/3991/2014 l'art. 81 al. 3 let. c LCP qui est, malgré l'arrêt susmentionné, toujours en vigueur. Les dispositions de la LHID sont directement applicables si celles de la LCP s'en écartent, depuis le 1er janvier 2001, date de l'expiration du délai de huit ans à compter de l'entrée en vigueur de la LHID survenue le 1er janvier 1993 (art. 72 al. 1 et al. 2 LHID). Dès lors, lors du décès de feu Mme H_____, l'imposition de l'IBGI a été différée, et non exonérée comme le prévoit le droit genevois qui se trouve sur ce point, dès le 1er janvier 2001, en contradiction avec le droit fédéral. La LCP demeure applicable pour le surplus. 4)

Il s'agit à présent d'examiner le premier argument des recourants relatif à la durée de possession de l'immeuble vendu en mai 2012. D'après ces derniers, vu la prorogation de l'imposition, il faut prendre en compte la durée écoulée entre ladite vente et l'acquisition onéreuse de l'immeuble, survenue avant août 1962 en raison des dévolutions pour cause de mort successives dudit bien entre 1962 et 2008. Comme la durée de possession est alors supérieure à vingt-cinq ans, le taux d'imposition à appliquer en l'espèce serait de 0 % et l'IBGI nul. D'après l'AFC suivie par le TAPI, le point de départ de la durée de possession à prendre en compte serait l'acquisition du bien par feu Mme H_____ en août 1991 lors du décès de sa mère ; le taux d'imposition applicable à une telle durée de possession, comprise entre dix ans et moins de vingt-cinq ans, serait alors de 10 %.

Aucune des parties ne soutient, à juste titre, que le point de départ de la durée de possession serait le jour du décès de feu Mme H_____ en décembre 2008, voire ceux des décès ultérieurs de feu Mmes L_____ et M_____, dans la mesure où, à ces dates, l'imposition de l'IBGI a été différée conformément à l'art. 12 al. 3 let. a LHID pour les raisons sus-évoquées.

a. Les taux d'imposition précités découlent de l'art. 84 al. 1 LCP et y sont conformes. Selon cette disposition, l'impôt est perçu de l'aliénateur ou du bénéficiaire du gain sur le montant global du bénéfice ou du gain net, à un taux de 10 % lorsqu'il a été propriétaire des biens ou actifs immobiliers, ou titulaire des droits immobiliers (réels ou personnels), pendant dix ans au moins, mais moins de vingt-cinq ans (let. f) et à un taux de 0 % lorsqu'il l'a été pendant vingt-cinq ans et plus. Le litige porte, en l'espèce, sur la détermination de la durée de possession, et plus particulièrement sur l'identification du point de départ pertinent de celle-ci. Aucune partie ne conteste que la vente de mai 2012 est l'acte d'aliénation fixant le terme de la durée de possession.

b. Selon le Tribunal fédéral, si la perception d'un impôt sur les gains immobiliers est rendue obligatoire par l'art. 12 LHID, celui-ci demeure toutefois vague sur l'aménagement de cet impôt, ne donnant que peu de précisions aux cantons en particulier sur la durée de possession déterminante (ATF 134 II 124 consid. 3.2 = RDAF II 2008 p. 333 ; arrêt 2C_797/2009 précité consid. 2.1). Les cantons restent compétents pour la fixation des barèmes, des taux et des montants exonérés d'impôt (art. 1 al. 3 LHID, art. 129 al. 2 phr. 2 de la

- 7/19 - A/3991/2014 Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101), sous réserve de l'art. 12 al. 5 LHID. À teneur de cette disposition, les cantons veillent à ce que les bénéfices réalisés à court terme soient imposés plus lourdement.

c. Selon l'art. 82 al. 1 LCP, le bénéfice ou gain imposable est constitué par la différence entre la valeur d'aliénation et la valeur d'acquisition. Il ressort de cette disposition que la durée de possession à prendre en compte correspond à la période entre l'acquisition et l'aliénation du bien. La valeur d'acquisition est, en général, égale au prix payé pour l'acquisition du bien, augmentée des impenses, ou, à défaut de prix, à sa valeur vénale (art. 82 al. 2 LCP).

Le droit genevois distingue, aux al. 3 et 4 de l'art. 82 LCP, deux hypothèses spécifiques pertinentes pour le cas présent. Les trois règles classiques principales en cas de conflit de normes (*lex superior derogat inferiori* [la norme supérieure prime la norme inférieure], *lex specialis derogat generali* [la norme spéciale prime la norme générale] et *lex posterior*

derogat anteriori [la norme postérieure prime la norme antérieure] ; ATA/1000/2014 du 16 décembre 2014 consid. 11) ne permettent pas de déterminer laquelle de ces hypothèses doit primer, le présent litige portant sur l'aliénation d'un immeuble acquis par succession et dont l'imposition du transfert a été prorogée comme exposé ci-dessus. L'articulation entre les deux hypothèses est claire tant que l'art. 81 al. 3 let. c LCP demeure applicable, car alors les transferts d'immeuble par succession liés à des décès survenus avant le 1er janvier 2001 sont exonérés de l'IBGI, l'art. 12 al. 3 let. a LHID ne primant jusqu'à cette date pas la disposition cantonale précitée. Toutefois, l'articulation entre les al. 3 et 4 de l'art. 82 LCP doit être clarifiée pour l'imposition résultant de transferts d'immeubles ayant été soumis à une imposition différée et acquis par succession suite à des décès survenus après le 1er janvier 2001, et en particulier après l'arrêt 2C_797/2009 précité du Tribunal fédéral. En effet, une telle constellation, comme c'est le cas dans le présent litige, conduit, au regard du droit genevois en vigueur, à deux résultats différents et inconciliables.

La première hypothèse concerne l'aliénation d'un immeuble acquis par un transfert justifiant la prorogation de l'imposition. Selon l'art. 82 al. 3 LCP, « 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 ». Dans ce cas de figure, le point de départ de la durée de possession est la dernière aliénation soumise à l'impôt, c'est-à-dire in casu l'acquisition onéreuse de l'immeuble remontant au-delà du mois d'août 1962, toutes les acquisitions ultérieures – hormis la vente de mai 2012 – ayant conduit soit à l'exonération de l'IBGI soit à la prorogation de l'imposition.

- 8/19 - A/3991/2014

La seconde hypothèse vise le cas d'un bien acquis par dévolution pour cause de mort. D'après l'art. 82 al. 4 LCP, « 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 pour la perception des droits de succession ou d'enregistrement, augmentée du montant desdits droits ». Dans l'arrêt 2C_797/2009 précité concernant la LCP, le Tribunal fédéral a indiqué que, 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 précité consid. 2.3). Le point de départ de la durée de possession est, dans ce cas, celui de l'aliénation exonérée. En l'espèce, il s'agit, pour les raisons évoquées ci-dessous, de l'acquisition – exonérée de l'IBGI – en août 1991 par feu Mme H_____ dans le cadre de la succession suite au décès de sa mère. En effet, le transfert suivant, survenu lors du décès de feu Mme H_____ en décembre 2008, n'entre pas en compte, vu qu'il est soumis à l'imposition différée pour les raisons exposées ci-dessus. Il en va de même pour les successions de feu Mmes L_____ et M_____, dont les recourants sont les héritiers et qui sont décédées après feu Mme H_____.

d. Pour clarifier l'articulation entre les al. 3 et 4 de l'art. 82 LCP, et identifier le point de départ pertinent de la durée de possession à prendre en compte lors de la fixation de l'IBGI litigieux, il faut considérer le droit applicable à chacun des transferts de l'immeuble, depuis son acquisition par la mère de feu Mme H_____ en août 1962 jusqu'à sa vente en mai 2012.

En effet, l'interdiction de la rétroactivité (proprement dite) des lois, qui découle des art. 5 al. 1 et 9 Cst. et qui est lié aux principes de sécurité du droit et de prévisibilité, fait obstacle à

l'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur. Il n'y a toutefois pas de rétroactivité proprement dite lorsque le législateur entend réglementer un état de choses qui, bien qu'ayant pris naissance dans le passé, se prolonge au moment de l'entrée en vigueur du nouveau droit. Il s'agit dans ce cas d'une rétroactivité improprement dite qui est en principe admise, sous réserve du respect des droits acquis (ATF 140 V 154 consid. 6.3.2 ; 138 I 189 consid. 3.4 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_524/2014 du 24 février 2016 consid. 4.1 ; 1C_659/2012 du 24 septembre 2013 consid. 4.3.2.1).

Le principe de la légalité revêt aussi une importance particulière en droit fiscal où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst. 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. La suprématie de la loi, qui est l'un des deux aspects du principe de la légalité, impose aux organes de l'État de se soumettre à l'ordre juridique et de n'exercer leur activité que dans le cadre tracé par la loi. En particulier, lorsque l'administration et le juge sont amenés à interpréter les normes

- 9/19 - A/3991/2014 fiscales, soumises aux mêmes règles d'interprétation que les autres domaines du droit administratif, ils doivent respecter le principe de légalité, en particulier les impératifs de suprématie et de réserve de la loi. Il s'agit notamment 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).

e. Suite à la modification législative de la LCP entrée en vigueur le

E. 13

mai 1961 (ci-après : aLCP-1961), l'art. 81 al. 1 let. a aLCP-1961, intitulé « Exemptions », disposait que : « L'impôt [soit, l'impôt spécial sur certains bénéficiaires immobiliers] n'est pas dû lorsque l'aliénation résulte d'une donation, d'un décès, d'une déclaration d'absence, d'un contrat de mariage, d'une liquidation de régime matrimonial ou d'une cession de parts dans le cadre d'une indivision de famille ; 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 » (Mémorial du Grand Conseil [ci-après : MGC] 1961 15/II, p. 1689).

L'art. 81 aLCP-1961 a été modifié par le changement législatif de la LCP entré en vigueur le 1er janvier 1987 (ci-après : aLCP-1987). Les cas d'exemption traités par l'art. 81 al. 1 let. a aLCP-1961 ont été répartis entre les let. a et b du nouvel al. 2 de l'art. 81 aLCP-1987. Le nouvel al. 1 de cette disposition-ci régissait la notion d'aliénation, tandis que l'al. 2 concernait les « exceptions ». Selon l'art. 81 al. 2 aLCP-1987, « les aliénations suivantes ne donnent pas lieu à la perception : a) la donation, l'avancement d'hoirie et la dévolution pour cause de mort ou à la suite de déclaration d'absence ; b) la dévolution résultant d'un partage, d'un contrat de mariage, d'une donation entre époux, d'une liquidation de régime matrimonial, ou d'une cession de parts dans le cadre d'une indivision de famille ; 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 ; (...) » (MGC 1986/IV 4346 s).

S'agissant de la dernière phrase de l'art. 81 al. 2 let. b aLCP-1987, le fait qu'elle ne figure pas à la let. a de cette même disposition régissant notamment les aliénations résultant de dévolution pour cause de mort, n'est pas expliqué ni même relevé dans les travaux

préparatoires (MGC 1984/III p. 3624 ss, en particulier p. 3631 s). Selon ces derniers, l'al. 2 de l'art. 81 aLCP-1987 « correspond à l'alinéa 1 actuel [à savoir, la teneur de l'aLCP-1961] avec quelques modifications rédactionnelles » (MGC 1984/III 3631). De plus, lesdits travaux législatifs

- 10/19 - A/3991/2014 précisent que les donations et les dévolutions à la suite de déclaration d'absence ont été assimilées aux dévolutions pour cause de mort, au motif qu'elles « sont de nature similaire et justifient le même traitement » (MGC 1984/III 3631).

On peut néanmoins déduire, de l'art. 86A al. 5 aLCP-1987 – prévoyant la possibilité de différer la perception de l'impôt en cas de remploi du bénéfice résultant notamment de l'aliénation d'un logement occupé par le propriétaire qui aliène – une volonté du législateur d'alors de ne pas soumettre, à tout le moins dès le 1er janvier 1987, au même traitement fiscal les hypothèses des let. a et b de l'art. 81 al. 2 aLCP-1987. En effet, l'art. 86A al. 5 aLCP-1987 dispose que « l'impôt dont la perception a été différée est perçu lors de l'aliénation de l'immeuble de remplacement, sauf si l'aliénation constitue une des exceptions de l'article 81, alinéa 2, lettres a, c, d, ou e ; si elle constitue une exception selon la lettre b, la perception reste différée jusqu'à l'aliénation suivante » (MGC 1986/IV p. 4351). Il ressort de cette disposition combinée à l'art. 81 al. 2 let. a et b aLCP-1987 que les transferts d'immeubles par succession – prévus à la let. a – sont exonérés de l'impôt, contrairement à ceux résultant d'un contrat de mariage par exemple – prévus à la let. b – qui sont différés. Cette différence de traitement fiscal, mise en évidence par l'art. 86A al. 5 aLCP-1987, transparait, à l'art. 81 al. 2 aLCP-1987, par l'absence à la let. a, respectivement par la présence à la let. b, de la phrase susmentionnée régissant l'aliénation suivante. Cette phrase ne figure, par ailleurs, pas non plus aux let. c, d et e de l'art. 81 al. 2 aLCP-1987, mentionnées à l'art. 86A al. 5 aLCP-1987.

Cette interprétation est conforme à la lettre des intitulés « Exemptions » de l'art. 81 aLCP-1961, respectivement « Exceptions » de l'art. 81 al. 2 aLCP-1987. Elle est confirmée par les travaux préparatoires subséquents, en particulier les débats parlementaires, relatifs à la teneur actuelle de l'art. 81 al. 3 let. c LCP, entrée en vigueur le 1er janvier 1995. Selon ces derniers, l'exonération de l'IBGI sur des transferts d'immeubles acquis par succession, prévue à l'art. 81 al. 3 let. c LCP, « confirme le système actuel [c'est-à-dire celui en vigueur lors desdits débats en juin 1994 qui est régi par la aLCP-1987] » (MGC 1994 24/III 2566 ; cf. également les travaux de la commission parlementaire relatifs à l'art. 81 LCP, selon lesquels celle-ci « a préféré maintenir la situation actuelle où l'impôt n'est pas perçu », in : MGC 1994 24/III 2510).

Ainsi, l'acquisition de l'immeuble en août 1991 par feu Mme H_____, au moment du décès de sa mère, a été exonérée de l'IBGI, conformément à la teneur alors en vigueur de la LCP (à savoir l'art. 81 al. 2 let. a aLCP-1987). La période de possession de l'immeuble, antérieure à août 1991, a dès lors, sous l'angle de l'IBGI, fait l'objet d'une décision d'exonération. Cette dernière est aujourd'hui en force et ne peut être revue au seul motif d'une nouvelle appréciation juridique (art. 48 et 80 LPA).

- 11/19 - A/3991/2014

f. En l'espèce, prendre en compte, comme le demandent les recourants, la durée de possession antérieure à août 1991 pour le calcul de la durée de possession dans le cadre de la fixation de l'IBGI litigieux, reviendrait, d'une part, à ignorer le fait que cette période a déjà été fiscalement appréhendée sous la forme d'une exonération, et ce de manière

définitive. Comme le relève le Tribunal fédéral, le traitement en droit cantonal genevois de la dévolution successorale intervenue avant le 1er janvier 2001 ne peut pas être assimilé à un simple élément de fait utile à la fixation de la quotité de l'impôt ; le nombre d'années de possession de l'immeuble est déterminé, pour les acquisitions d'immeubles par voie successorale avant le 1er janvier 2001, par la législation cantonale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_797/2009 précité consid. 4.2). D'autre part, cela reviendrait à soumettre l'imposition découlant du transfert de l'immeuble à feu Mme H_____ en août 1991, à une réglementation autre que celle alors en vigueur (art. 81 al. 2 let. a aLCP-1987). Une telle approche violerait non seulement le principe de non-rétroactivité des lois mais également le principe de la légalité, dans la mesure où le droit en vigueur en août 1991 ne prévoyait pas la prorogation de l'IBGI, mais uniquement l'exonération. Dans ce dernier cas, les années de possession antérieures au décès de la mère de feu Mme H_____ survenu en août 1991, ont, sous l'angle fiscal, conduit à l'exonération de l'IBGI. Tel n'aurait pas été le traitement fiscal appliqué en cas de prorogation, car alors la prise en compte des années de possession antérieures aurait été reportée au prochain événement fiscalement déterminant. Par ailleurs, en août 1991, lors du décès de la mère de feu Mme H_____, la LHID n'était pas encore entrée en vigueur, celle-ci datant du 1er janvier 1993, son application obligatoire et primant le droit cantonal contraire ne pouvant au surplus viser que des transferts par succession suite à des décès survenus à partir du 1er janvier 2001.

Dans ces circonstances, le conflit susmentionné entre les hypothèses des al. 3 et 4 de l'art. 82 LCP ne s'avère après coup qu'apparent puisqu'il se résout à la lumière du droit applicable lors de l'acquisition de l'immeuble par feu Mme H_____, en faveur de la seconde hypothèse (art. 82 al. 4 LCP) applicable au cas de transfert par succession, à l'exclusion de l'autre hypothèse (art. 82 al. 3 LCP) relative au cas de prorogation. En effet, la prorogation de l'IBGI n'est, en août 1991, pas prévue par le droit genevois alors en vigueur, ni par aucune norme fédérale obligatoire, de sorte qu'elle ne saurait, faute de base légale, s'appliquer à l'imposition du transfert de l'immeuble à feu Mme H_____ suite au décès de sa mère. Ainsi, le point de départ pertinent de la durée de possession est le moment de l'aliénation exonérée. Il s'agit, en l'espèce, de l'acquisition de l'immeuble en août 1991 par feu Mme H_____. La question de savoir si celle survenue en août 1962 au bénéfice de la mère de cette dernière a également donné lieu à une exonération de l'IBGI peut rester ouverte, puisque, dans les deux cas, la période de possession antérieure à 1962 a déjà été prise en compte dans le cadre de décisions fiscales entrées en force, que cela soit lors du décès du père de feu Mme H_____ en août 1962, voire globalement avec la

- 12/19 - A/3991/2014 période comprise entre ce moment et le décès de la mère de feu Mme H_____ en août 1991. Le point de départ de la durée de possession à prendre en compte dans le cadre de la fixation de l'IBGI litigieux est donc le mois d'août 1991.

Le fait que l'hypothèse de l'art. 82 al. 4 LCP vise, d'après les travaux préparatoires (MGC 1994 24/III 2510 s), le cas d'exonération de l'art. 81 al. 3 let. c LCP, déclaré contraire à l'art. 12 al. 3 let. a LHID par le Tribunal fédéral (arrêt 2C_797/2009 précité consid. 2.2), limite certes la portée de l'art. 82 al. 4 LCP. La prise en compte de la valeur de l'immeuble fixée pour la perception des droits de succession telle que prévue dans cette dernière disposition, n'entre plus en ligne de compte pour le traitement fiscal des décès survenus dès le 1er janvier 2001 en raison de la primauté de l'art. 12 al. 3 let. a LHID. Toutefois, l'art. 82 al. 4 LCP garde toute son utilité s'agissant du traitement fiscal appliqué aux décès antérieurs au 1er janvier 2001, comme celui de la mère de feu Mme H_____ en août 1991.

Les considérants 2.3 et 4.2 de l'arrêt 2C_797/2009 précité du Tribunal fédéral ne changent rien à la conclusion susmentionnée découlant du contexte normatif applicable lors de l'acquisition de l'immeuble par feu Mme H_____ en août 1991. En effet, le fait que, comme l'indique le Tribunal fédéral, dans le système de la prorogation de l'imposition prévue par la LHID – applicable lors du décès de feu Mme H_____ –, la valeur d'acquisition correspond au prix payé par le défunt (arrêt 2C_797/2009 précité consid. 4.2) et que l'augmentation de valeur, produite entre la dernière aliénation imposable et l'acte prorogeant l'imposition, n'est provisoirement pas taxée (arrêt 2C_797/2009 précité consid. 2.3), ne signifie pas que le moment à prendre en compte comme point de départ de la durée de possession soit, dans tous les cas, l'acquisition onéreuse du bien immobilier. Ce moment-ci est, comme cela ressort dudit arrêt, le cas de figure usuel dans une configuration régie uniquement par le système de la prorogation de l'imposition. Or, la différence essentielle entre ledit arrêt et le présent cas est que l'enchaînement des successions entre 1962, décès du père de feu Mme H_____, et 2008, décès de cette dernière, entraînant le transfert du bien aux héritiers successifs, se déroule sur une période où les deux systèmes d'imposition précités (à savoir le système genevois de l'exonération fiscale et celui de la prorogation de l'imposition prévue par l'art. 12 LHID) se succèdent.

Ainsi, contrairement au cas de la jurisprudence fédérale précitée, la détermination de la durée de possession de l'immeuble s'inscrit, dans la présente affaire, dans une constellation particulière de coexistence de deux régimes fiscaux différents en raison du moment auquel les décès, à l'origine des transferts successifs de l'immeuble, se sont produits. Le décès de feu Mme H_____ en décembre 2008 tombe sous l'application du régime de l'imposition différée de l'IBGI, tandis que celui de sa mère en août 1991 tombe sous celle de l'ancien régime genevois de l'exonération de l'IBGI. Aucune des parties ne conteste, à

- 13/19 - A/3991/2014 juste titre, le fait que les années de possession entre ces deux décès doivent être prises en compte, vu la prorogation de l'imposition de l'IBGI lors du décès de feu Mme H_____. S'agissant de la prise en compte des années de possession antérieures au décès de la mère de feu Mme H_____, la question a été résolue, comme exposé plus haut, au regard du droit alors applicable. Cette solution concernant le traitement fiscal d'un décès antérieur au 1er janvier 2001 est par ailleurs conforme à la jurisprudence fédérale précitée.

Dès lors, le moment déterminant pour fixer le point de départ de la durée de possession n'est pas, dans le cas d'espèce, celui de l'acquisition onéreuse de l'immeuble, mais celui de l'acquisition de ce dernier par feu Mme H_____, à savoir en août 1991, conformément au droit genevois seul applicable aux décès survenus avant 2001. Par conséquent, seule doit être prise en compte la durée de possession à partir de l'acquisition de l'immeuble par feu Mme H_____ en août 1991, la période de possession antérieure à cette date ayant déjà été, de manière définitive, fiscalement appréhendée. Comme la durée écoulée entre août 1991 et mai 2012 est de vingt ans et neuf mois, l'AFC a, à juste titre, appliqué le taux d'imposition prévu à l'art. 84 al. 1 let. f LCP, à savoir 10 %. Le grief des recourants doit donc être écarté. Sur ce point, le recours est rejeté, et le jugement du TAPI, les décisions sur réclamation ainsi que les bordereaux de l'AFC sont confirmés. 5)

Il faut à présent examiner l'argument des recourants relatif à la valeur d'acquisition à prendre en compte, en particulier la possibilité de déduire le montant des droits de succession qu'ils ont dû payer suite au décès de feu Mme H_____. Ils invoquent l'application de la lettre de l'art. 82 al. 4 LCP, la jurisprudence fédérale prise en compte par

l'AFC puis par le TAPI n'étant pas, d'après eux, déterminante car elle concerne la loi lucernoise. À défaut d'être suivis sur ce premier point, les recourants se prévalent de l'art. 82 al. 5 LCP pour la première fois devant la chambre de céans, raison qui amène l'AFC à considérer ce grief irrecevable.

a. Comme l'indiquent les intéressés dans leurs premiers recours du 24 décembre 2014 devant le TAPI et que cela ressort de leurs bordereaux, l'AFC a ajouté à la valeur d'acquisition de l'immeuble par feu Mme H_____, les droits de succession payés par cette dernière en août 1991 au moment du décès de sa mère. Ce faisant, l'AFC a correctement appliqué l'art. 82 al. 4 LCP, en ce sens que les droits de successions visés par cette disposition sont ceux payés au moment pertinent de l'acquisition retenue pour la fixation de l'IBGI litigieux, qui est in casu le mois d'août 1991 pour les raisons exposées plus haut. Dans la mesure où l'acquisition déterminante dans le cas d'espèce est antérieure à 2001, il se justifie d'appliquer l'art. 82 al. 4 LCP seul en vigueur en août 1991, l'art. 12 LHID n'étant alors pas encore entré en vigueur. Par contre, les droits de succession payés par les recourants suite au décès de feu Mme H_____

- 14/19 - A/3991/2014 n'existent pas au moment de l'acquisition retenu pour la fixation de l'IBGI litigieux, mais sont exclusivement liés au transfert subséquent de l'immeuble découlant du décès de feu Mmes H_____ puis L_____ et M_____. Faute de lien avec l'acquisition de l'immeuble par feu Mme H_____ en août 1991, l'art. 82 al. 4 LCP n'impose pas de prendre en compte les droits de succession payés par les recourants suite au décès de cette dernière en décembre 2008.

Quant au fait que les recourants ont dû payer lesdits droits de succession pour acquérir l'immeuble, il doit s'examiner à la lumière du droit applicable au moment de cette acquisition survenue à la suite du décès de feu Mme H_____, à savoir à une période où la LHID était applicable obligatoirement. Dans ce cadre, l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_147/2008 du 29 juillet 2008 invoqué par les autorités précédentes, ne peut être écarté sous prétexte de viser une affaire lucernoise. D'une part, cette jurisprudence se fonde sur l'art. 12 LHID. D'autre part, la question de la déduction des droits de succession touche l'objet de l'IBGI, qui est soumis au principe de l'harmonisation fiscale conformément à l'art. 129 al. 2 phr. 1 Cst. Ainsi, les droits de succession payés par les recourants suite au décès de feu Mme H_____ en décembre 2008 ne peuvent pas être pris en compte dans le cadre de la fixation de l'IBGI au regard du cadre légal alors applicable qui est exposé dans le jugement du TAPI. Par conséquent, le grief des recourants doit être écarté et le recours rejeté sur ce point.

b. Quant à la conclusion consistant à demander que la valeur de l'acquisition de l'immeuble soit examinée à la lumière de l'art. 82 al. 5 LCP, elle doit être déclarée irrecevable, faute d'intérêt pratique à l'admission du recours sur ce point. Selon cette disposition, 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.

Selon la jurisprudence, le recourant doit être touché dans une mesure et une intensité plus grande que la généralité des administrés, et l'intérêt invoqué – qui n'est pas nécessairement un intérêt juridiquement protégé, mais qui peut être un intérêt de fait – doit se trouver, avec

l'objet de la contestation, dans un rapport étroit, spécial et digne d'être pris en considération (ATF 138 II 162 consid. 2.1.2 ; 137 II 40 consid. 2.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_837/2013 du 11 avril 2014 consid. 1.1 ; 1C_152/2012 du 21 mai 2012 consid. 1.2). Ces exigences ont été posées de manière à empêcher l'action populaire proscrite en droit suisse. Il faut donc que le recourant ait un intérêt pratique à l'admission du recours, soit que cette admission soit propre à lui procurer un avantage de nature économique, matérielle ou idéale (ATF 138 II 162 consid. 2.1.2 ; 137 II 30 consid. 2 ; 137 II 40 consid. 2.6.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_152/2012 du 21 mai 2012 consid. 2.1 ;

- 15/19 - A/3991/2014 ATA/134/2015 du 3 février 2015 ; ATA/19/2014 du 14 janvier 2014 ; ATA/362/2013 du 11 juin 2013). Un intérêt purement théorique à la solution d'un problème est de même insuffisant. Tel est le cas notamment si le recours vise les motifs de la décision et que, même admis, il n'y aurait pas lieu d'en modifier le dispositif (arrêt du Tribunal fédéral I.239/05 du 22 mars 2007 consid. 4.2 ; ATA/259/2013 du 23 avril 2013 ; ATA/207/2009 du 28 avril 2009 consid. 3 ; Pierre MOOR/Étienne POLTIER, Droit administratif, vol. 2, 3ème éd., 2011, p.729, n. 5.7.2.1).

En l'espèce, la valeur d'acquisition totale retenue pour les héritiers L_____ respectivement M_____ est, d'après leurs déclarations IBGI et les bordereaux y relatifs, de CHF 1'162'146.50 ; elle correspond à la somme de l'estimation fiscale de l'immeuble (CHF 1'098'250.-) et des droits de succession payés (CHF 63'896.50), au moment du décès de la mère de feu Mme H_____ en août 1991. Cette valeur d'acquisition est calculée sur la base de l'art. 82 al. 4 LCP. Or, l'art. 82 al. 5 LCP implique de prendre en compte la valeur fiscale de l'immeuble dix ans avant l'aliénation majorée de 30 %. D'après l'attestation du service immobilier de l'AFC du 30 mai 2012, jointe aux déclarations de l'IBGI, la valeur fiscale globale des parcelles nos 1_____ et 2_____ et des bâtiments sis sur celle-là s'élève à CHF 803'892.-. En majorant ce montant-ci de 30 %, la valeur d'acquisition de l'immeuble est, dans l'hypothèse de l'art. 82 al. 5 LCP, de CHF 1'045'059.60, soit une valeur inférieure à celle retenue dans le cadre de l'IBGI litigieux et ce avant même de répartir cette somme entre chacun des héritiers L_____ respectivement M_____. Dès lors, ce nouveau moyen fondé sur cette dernière disposition cantonale ne permet pas de réduire l'assiette de l'imposition et ne procure ainsi pas aux recourants un avantage sous la forme d'une diminution de l'IBGI dû. Ainsi, faute d'intérêt pratique à l'admission du grief, les recourants ne disposent pas d'intérêt personnel de sorte que sur ce point, la qualité pour recourir doit leur être déniée et le recours déclaré irrecevable. Il s'agit au surplus d'une valeur que les intéressés ont expressément écartée dans leurs déclarations de l'IBGI en traçant, dans la rubrique intitulée « Valeur d'acquisition », les termes « prix d'acquisition ou estimation fiscale 10 ans avant l'aliénation majorée de 30 % ou estimation fiscale 5 ans avant l'aliénation » et en y soulignant les termes « estimation successorale » pour définir la valeur d'acquisition dont ils entendaient alors se prévaloir. 6)

Les recourants considèrent enfin que le cumul de l'IBGI et des droits de succession revêt un caractère confiscatoire et invoquent une violation de la garantie de propriété ancrée à l'art. 26 Cst.

a. L'art. 26 al. 1 Cst. consacre le principe de la garantie de la propriété. Selon la doctrine, la garantie de la propriété vise à sauvegarder la propriété en tant qu'institution de notre ordre juridique. Le législateur ne doit pas adopter une norme qui supprime cette institution juridique, la rend vaine, la vide de sa

- 16/19 - A/3991/2014 substance ou porte atteinte à son noyau intangible (Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, 2ème éd., 1998, p. 89).

La garantie de la propriété ne va, en matière fiscale, pas au-delà de l'interdiction d'une imposition confiscatoire, cette dernière portant atteinte à l'institution même de la propriété privée (ATAF 2007/23 consid. 7.4.1 ; Ulrich HÄFELIN/Georg MÜLLER/Felix UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2016, 7ème éd., n. 2324 ; Klaus VALLENDER, in Bernhard EHRENZELLER et al. [éd.], Die schweizerische Bundesverfassung – St. Galler Kommentar, vol. 1, 3ème éd., 2014, n. 34 ss ad art. 26 Cst. ; Jörg Paul MÜLLER/Markus SCHEFER, Grundrechte in der Schweiz, 4ème éd., 2008, p. 1041).

b. Ainsi, selon la jurisprudence, une prétention fiscale ne doit-elle pas porter atteinte au noyau essentiel de la propriété privée. Pour juger si une imposition a un effet confiscatoire, il faut examiner la charge que représente l'imposition sur une assez longue période, en faisant abstraction des circonstances extraordinaires ; à cette fin, il y a lieu de prendre en considération l'ensemble des circonstances concrètes, la durée et la gravité de l'atteinte, ainsi que le cumul d'autres taxes ou contributions, et la possibilité de reporter l'impôt sur d'autres personnes (ATF 122 I 305 consid. 7a ; 128 II 112 consid. 10b.bb et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_579/2009 du 26 juin 2010).

Le Tribunal fédéral a notamment admis que le noyau essentiel de la propriété privée n'est pas touché si, pendant une courte période, le revenu à disposition ne suffit pas à s'acquitter de la charge fiscale sans entamer la fortune (ATF 106 Ia 342 consid. 6c ; arrêts du Tribunal fédéral 2P.139/2004 du 30 novembre 2004 consid. 4.1 ; 2C_277/2008 du 26 septembre 2008).

Le Tribunal fédéral fait preuve d'une grande retenue dans l'admission du caractère confiscatoire d'une imposition, qu'il n'a constaté qu'à une reprise, dans le cadre d'une rente viagère constituée par disposition pour cause de mort, relativement à laquelle l'impôt sur les successions et l'impôt sur le revenu, combinés, représentaient 55 % du montant des rentes d'une personne ayant une capacité contributive réduite (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 44).

c. Au plan cantonal, la chambre de céans a jugé confiscatoire une imposition totale sur le revenu et la fortune représentant 98,5 % du revenu imposable des recourants, dont la situation sur ce point était durable (ATA/771/2011 du 20 décembre 2011 consid. 9). Elle est arrivée à la même conclusion s'agissant d'une imposition totale, tant sur le revenu que sur la fortune, équivalant à 92.36 % du revenu imposable de l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) de la contribuable, ce qui épuisait la substance de l'objet imposable et empêchait sa

- 17/19 - A/3991/2014 reconstitution, l'atteinte s'inscrivant au demeurant dans la durée (ATA/818/2012 du 4 décembre 2012 consid. 9).

d. En l'espèce, sur la vente de la part héritée de l'immeuble de feu Mme H_____, les héritiers L_____ ont chacun touché un montant de CHF 583'333.33 (CHF 7'000'000.- / 4 [quart de la succession] / 3 héritiers). Quant aux héritiers M_____, ils ont chacun perçu la somme de CHF 437'500.- (CHF 7'000'000.- / 4 [quart de la succession] / 4 héritiers). Si l'on déduit du revenu de la vente touché par chacun de ces sept héritiers les montants qu'ils doivent à titre de droits de succession et d'IBGI, il reste au final à chacun des héritiers

L_____ une somme de CHF 230'649.53 et à chacun des héritiers M_____ celle de CHF 172'987.15, conformément au tableau suivant. Ces deux montants correspondent à 39.54 % du revenu de la vente de leur part dans l'immeuble.

S'agissant de la situation individuelle des trois héritiers L_____ :

Actif Passif Part touchée de la vente de l'immeuble CHF 583'333.33

Droits de succession dus

- CHF 333'088.70 IBGI dû

- CHF 19'595.10 Solde + CHF 230'649.53

S'agissant de la situation individuelle des quatre héritiers M_____ :

Actif Passif Part touchée de la vente de l'immeuble CHF 437'500.-

Droits de succession dus

- CHF 249'816.50 IBGI dû

- CHF 14'696.35 Solde + CHF 172'987.15

Dès lors, en l'espèce, les recourants conservent au final un solde positif correspondant à quasiment 40 % du produit de la vente de leur part dans l'immeuble qu'ils ont héritée d'une parente éloignée. Ce gain est dû à un événement unique et particulier. Ils n'invoquent par ailleurs pas que le cumul des

- 18/19 - A/3991/2014 droits de succession et de l'IBGI entame leur propre fortune.

Contrairement au cas susmentionné dans lequel le Tribunal fédéral a admis le caractère confiscatoire de l'imposition, les héritiers ne soutiennent pas que le paiement de ces deux impôts combiné à celui de l'impôt sur le revenu a pour conséquence de réduire leur revenu pris globalement. Au vu de ces éléments, le cumul des droits de succession et de l'IBGI ne constitue pas un impôt confiscatoire et ne porte ainsi pas atteinte à la garantie de la propriété des recourants. Sur ce point, le recours est également rejeté.

Par conséquent, tant le jugement du TAPI que les décisions sur réclamation et les bordereaux de l'AFC sont confirmés. 7)

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté dans la mesure où il est recevable. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'800.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des recourants (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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