

GE_GERICHTE ATA/210/2016 vom 8. März 2016

GE Cour de justice, 2016-03-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_210_2016

FR: GE_GERICHTE ATA/210/2016 du 8 mars 2016

IT: GE_GERICHTE ATA/210/2016 del 8 marzo 2016

Regeste

Résumé: Imposition des plus-values immobilières résultant de mesures d'aménagement du territoire. Dispositions légales applicables rétroactivement. Rappel du fait que la rétroactivité proprement dite n'est admise qu'exceptionnellement. In casu admise car les cinq conditions nécessaires sont remplies (rappel des conditions). Respect de la garantie du double degré de juridiction. Pas de prescription du droit de taxer. Conformité de la réglementation genevoise tant aux principes constitutionnels qu'aux lois fédérales. Recours de l'AFC admis.

Erwägungen

E. 8

septembre 2015 ; ATA/297/2015 du 24 mars 2015 et les références citées).

- 28/34 - A/4190/2013

En cas d'absence de dispositions légales pertinentes, le délai de prescription doit être déterminé en se référant aux délais prévus dans la même loi s'ils apparaissent applicables, ou, à défaut, à des règles légales régissant des cas analogues (ATF 126 II 54 consid. 7 ; Thierry TANQUEREL, *op. cit.*, p. 251, n. 739). 14) Pour déterminer le délai de prescription dans lequel doit intervenir la taxation d'une plus-value découlant d'un déclassement, il apparaît raisonnable d'appliquer par analogie le délai de cinq ans usuellement appliqué pour la prescription des créances de droit public, telle celle instaurée par l'art. 22 LPFisc, s'agissant du droit de taxer en matière d'impôts.

Il s'agit, au-delà de cela, de déterminer la date à laquelle le délai de prescription commence à courir. Si le principe d'une prescription quinquennale doit être retenu, le dies a quo prévu par l'art. 22 LPFisc, soit la fin de la période fiscale considérée, ne peut être sans autre transposable dans la mesure où la taxe LaLAT ne se calcule pas en fonction de l'évolution d'une situation patrimoniale durant une période, mais que sa perception est déclenchée par un événement unique, soit une MAT au sens de l'art. 30E al. 2 LaLAT. De même, la date à laquelle ladite MAT a été prise, n'est pas celle qu'il y a lieu de retenir sans autre pour faire courir le délai. En effet, à cette date, l'autorité de taxation ne disposera pas forcément de tous les éléments permettant cette taxation. En effet, à la date en question, certaines données pourront encore faire défaut, tel l'IUS nécessaire pour calculer celle-ci, susceptible de n'être déterminé que postérieurement, dans le cadre de l'adoption du PLQ consécutif au déclassement. Le dies a quo faisant courir le délai de prescription sera celui où l'ensemble des données permettant la taxation sera connue par l'autorité chargée de taxer. Cette date pourra correspondre à celle à laquelle la MAT aura été prise, mais pourra être postérieure, si, à cette date, l'autorité fiscale n'est pas en possession de tous les éléments permettant l'application de l'art. 30H LaLAT.

Les principes retenus ci-dessus en matière de prescription du droit de taxer concernent les MAT intervenues postérieurement au 1er janvier 2011, date d'entrée en vigueur de la nouvelle introduisant les dispositions relatives à la taxe LaLAT. L'art. 36 al. 3 LaLAT instaurant une disposition transitoire prévoyant une application rétroactive de cette taxe pour les mesures d'aménagement prises entre le 1er janvier 2005 et le 1er janvier 2011, il y a lieu également de déterminer les règles applicables en matière de prescription du droit de taxer. En l'occurrence, s'il y a lieu également de leur appliquer une prescription quinquennale, ce délai court dès la date d'instauration de la taxe LaLAT, soit dès le 1er janvier 2011. Une telle règle s'impose pour des raisons de cohérence, compte tenu de la volonté du législateur de soumettre à la taxe LaLAT l'ensemble des mesures de déclassements intervenues dès le 1er janvier 2005. Elle s'impose d'autant plus que

- 29/34 - A/4190/2013 ce n'est qu'au 1er janvier 2011 que l'autorité aura eu la possibilité de déterminer quels sont les propriétaires concernés par la taxe LaLAT et quels sont ceux qui en sont exonérés, en vertu du droit transitoire.

Dans le cas d'espèce, les bordereaux de taxation ont été notifiés par l'AFC-GE le 3 décembre 2013, soit moins de deux ans après l'entrée en vigueur de la nouvelle introduisant dans la LaLAT les dispositions instaurant la taxe de compensation litigieuse. Ainsi, il l'ont été en temps non prescrit. 15) Les trois propriétaires remettent en question les rapports entre la taxe LaLAT et l'IBGI mis en place par le législateur au travers de l'art. 30N al. 3 LaLAT. Ils dénie qu'elle puisse être réduite à ne constituer qu'une impense dans le cadre du calcul de l'IBGI, au sens de l'art. 82 al. 6 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05). La taxe LaLAT avait le même objet fiscal que l'IBGI, à savoir la plus-value immobilière, et était perçue auprès du même sujet fiscal, soit le propriétaire de l'immeuble concerné. Certes, la loi la rangeait dans les impenses, lorsqu'il s'agissait de la prendre en considération dans le cadre du calcul de l'IBGI. Néanmoins, elle ne remplissait pas les conditions d'une telle impense, compte tenu de son affectation. Il s'agissait en réalité d'un versement anticipé de l'IBGI, qui devrait en être déduit. Par l'application de la méthode de l'impense, le cumul de la taxe LaLAT et de l'IBGI pouvait conduire à un prélèvement confiscatoire allant jusqu'à 56 % du bénéfice, si l'on considérait que le terrain fait partie de la fortune commerciale du contribuable, ce qui contrevient à la garantie de la propriété accordée par l'art. 26 Cst. 16) a. Selon l'art. 2 al. 1 let. d de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), les cantons prélèvent un impôt sur les gains immobiliers. Cet impôt a pour objet le gain réalisé lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée d'un 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 valeurs s'y substituant, impenses - art. 12 al. 1 LHID). À teneur de l'art. 12 al. 2 LHID, toute aliénation d'immeubles est imposable. Sont assimilés à des aliénations, notamment les actes juridiques qui ont les mêmes effets économiques qu'une aliénation sur le pouvoir de disposer d'un immeuble (let. a), les plus-values résultant de mesures d'aménagement au sens de la LAT, obtenues indépendamment d'une aliénation dans la mesure où le droit cantonal les soumet à l'impôt sur les gains immobiliers (let. e).

b En droit genevois, l'IBGI est réglé aux art. 80 à 87 LCP. Il 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 LCP). L'apport

d'immeubles à une société est assimilé

- 30/34 - A/4190/2013 notamment à une aliénation (art. 80 al. 4 LCP). Le bénéfice imposable est constitué de la différence entre la valeur d'aliénation de l'immeuble et sa valeur d'acquisition (art. 82 al. 1 LCP). La valeur d'aliénation est égale au prix de vente diminué des impenses que l'aliénateur a supporté à cette occasion. Sont considérés comme des impenses, les frais liés à l'acquisition ou à l'aliénation de l'immeuble et les dépenses qui en ont augmenté la valeur (art. 82 al. 8 LCP). Si la disposition légale précitée n'a pas donné plus de précision sur le contenu de cette notion juridique, l'art. 30N al. 3 LaLAT a expressément rangé la taxe LaLAT comme pouvant être déduite à ce titre de l'assiette fiscale sur la base de laquelle l'IBGI était calculé. 17) a. La question de la recevabilité dans le cadre d'un contentieux relatif à la seule taxe LaLAT d'un grief se rapportant au cumul entre celle-ci et l'IBGI susceptible d'être dû par les propriétaires suite à l'apport de leurs immeubles dans la société qu'ils ont créée, peut être laissée ouverte au vu de ce qui va suivre.

b. L'article 5 LAT accorde une grande liberté aux cantons pour organiser la perception de la taxe de compensation liée à un déclassement de terrains. Il leur est ainsi loisible de procéder, comme dans le cas du canton de Berne cité par les propriétaires, par le biais d'un aménagement de l'impôt sur le gain immobilier, mais aussi d'instituer, comme dans le canton de Genève, une taxe de compensation liée au déclassement, distincte dudit impôt. La LHID confirme cette liberté, dans la mesure où l'art. 12 al. 2 let e LHID leur laisse le choix de soumettre directement à l'impôt sur les gains immobilier, en dehors de toute aliénation, les mesures de déclassement de terrain lorsque leur législation n'instaure pas de taxe de compensation distincte.

Au contraire de certains autres cantons cités par les propriétaires, Genève a opté pour la mise en place d'une taxe de compensation distincte de l'IBGI. Leurs objets respectifs ne sont pas les mêmes. La taxe LaLAT vise la plus-value résultant du déclassement en prenant en compte la valeur du bien-fonds après l'adoption de la MAT, tandis que l'IBGI prend en considération la valeur d'aliénation de l'objet au moment de l'assujettissement (art. 30H al. 3 et 4 LaLAT et 82 Al. 6 et 7 LCP). Les débiteurs de ces deux contributions peuvent différer. En effet, le débiteur de la taxe LaLAT est le propriétaire qui bénéficie de la MAT, tandis que le débiteur de l'IBGI peut être l'aliénateur ou le bénéficiaire du bien (art. 30G LaLAT et 84 al. 1 LCP). Les deux contributions ne sont pas exigibles au même moment, l'exigibilité de la taxe LaLAT étant liée à une vente et à la délivrance d'une autorisation de construire, tandis que celle de l'IBGI est liée à une aliénation, mais peut également être reportée dans le temps (art. 30K LaLAT et art. 86 LCP). La taxe LaLAT peut faire spécialement l'objet d'une révision (art. 30L LaLAT) qui n'est pas prévue en matière d'IBGI, (au-delà des conditions ordinaires prévues à l'art. 55 LPFisc).

- 31/34 - A/4190/2013

Du fait de la grande liberté qui lui était laissée dans l'organisation de la perception de la taxe de compensation, le législateur genevois était en droit, sans contrevenir au droit supérieur (LAT ou LHID), de prévoir que le montant de la taxe LaLAT ne devait pas venir en déduction de l'IBGI, mais constituait une impense venant en déduction du bénéfice assujetti à cet impôt. Au demeurant, cette solution est celle imposée aux cantons par la LAT, depuis l'entrée en vigueur, le 1er mai 2014 du nouvel art. 5 sexies LAT.

c. La garantie de l'institution même de la propriété conférée par l'art. 26 Cst. protège les particuliers contre une imposition à caractère confiscatoire, à savoir une contribution publique ou un cumul de celle-ci, qui porterait atteinte à la substance du patrimoine existant ou qui rendrait impossible la formation de nouveau capital (ATF 105 Ia 134 consid. 3a, JT 1981 550 ; Xavier OBERSON, op. cit., p.43 et jurisprudences cités).

En l'occurrence, même si l'on prenait l'hypothèse extrême évoquée par les propriétaires, qui conduirait, selon eux, par cumul entre la taxe LaLAT et l'IBGI, à un prélèvement cumulé de 56 % de la plus-value, on se trouve en deçà de la proportion de 60 % admise par la jurisprudence comme n'étant pas de nature confiscatoire, ceci pour le seul montant d'une taxe compensatoire (ATF 105 Ia 134 consid. 3a précité).

La taxe LaLAT étant conforme au cadre défini par les art. 5 LAT et

E. 12

LHID et ne contrevenant pas à la garantie de la propriété, les griefs émis à ce sujet par les propriétaires seront écartés. 18) Les propriétaires contestent le droit de l'autorité taxatrice de se fonder, dans le calcul du montant de la plus-value, sur le prix au mètre carré auquel leurs terrains ont été acquis par leur père. Ils sollicitent d'être mis au bénéfice d'un prix supérieur, correspondant à celui qui aurait été accordé à la commune de Meyrin dans le cadre du PLQ n° 8 _____, soit CHF 60.- par mètre carré.

L'art. 30H al. 2 LaLAT prévoit que la valeur du bien-fonds avant l'adoption de la MAT est égale au prix payé pour l'acquisition du bien, augmenté des impenses, ou, à défaut de prix, à sa valeur vénale. En l'occurrence, le prix d'acquisition des terrains par le père des propriétaires est connu ou convenu entre les parties et il a été rappelé dans le tableau de synthèse figurant dans les faits du présent arrêt. Les propriétaires allèguent, mais n'en apportent pas la preuve ni même des indices, l'existence d'un accord entre la commune de Meyrin et le département pour la pratique d'un prix supérieur à propos d'une autre parcelle visée par le PLQ. Quoi qu'il en soit, le critère légal à utiliser pour la fixation du prix avant déclassement est le prix d'acquisition du terrain en zone agricole et non pas un autre montant. En faisant usage dans le calcul de la plus-value du prix d'acquisition connu ou admis, l'AFC-GE n'a fait que se conformer à la loi. Aucun

- 32/34 - A/4190/2013 autre élément du calcul n'étant contesté, le montant des bordereaux notifiés aux propriétaires ne peut être que confirmé. 19) Le recours sera admis. Les trois jugements du TAPI du 18 mai 2015 seront annulés. Les cinq bordereaux notifiés le 3 décembre 2013 par l'AFC-GE à chacun des trois propriétaires seront rétablis. 20) Vu l'issue du recours, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de chacun des trois propriétaires, couvrant l'entier de la procédure (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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