

GE_GERICHTE ATA/245/2010 vom 13. April 2010

GE Cour de justice, 2010-04-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_245_2010

FR: GE_GERICHTE ATA/245/2010 du 13 avril 2010

IT: GE_GERICHTE ATA/245/2010 del 13 aprile 2010

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 57 à 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

E. 2

Une nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques adoptée le 12 juin 2009 par le Grand Conseil a été acceptée en votation populaire le 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Entrée en vigueur le 1er janvier 2010, elle ne s'applique toutefois qu'aux impôts dus à partir de la période fiscale 2010 (art. 71 et 72 al. 1 LIPP) et n'est pas pertinente en l'espèce.

E. 3

a. Des normes fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001 en application de la LHID. Elles ont abrogé, à partir de cette date, la plupart des dispositions de la LCP. Ces dispositions demeurent cependant applicables, notamment quant à l'imposition des personnes physiques pour les périodes fiscales antérieures à l'année 2001. L'adaptation de la législation fiscale genevoise aux exigences de la LHID est en effet dépourvue d'effet rétroactif, comme l'a relevé le Tribunal administratif (art. 6 al. 1er de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 - aLIPP-II - D 3 12 ; ATA/614/2008 du 9 décembre 2008 ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008).

b. Une loi ne déploie ses effets qu'après sa publication et son entrée en vigueur. Le principe de non-rétroactivité concrétise cette règle en faisant obstacle à l'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur. S'agissant des lois fiscales, une disposition a un effet rétroactif lorsqu'elle fait dépendre l'obligation fiscale d'une situation de fait née et achevée antérieurement à sa promulgation (rétroactivité proprement dite). L'assujettissement à une obligation fiscale nouvelle n'est donc pas possible si les faits qui motivent cette imposition sont antérieurs à l'entrée en vigueur de la loi. Le Tribunal fédéral a jugé que l'imposition d'un gain en capital soumis à une imposition spéciale à raison d'un fait générateur survenu avant l'entrée en vigueur de la loi représentait une rétroactivité de la loi fiscale inadmissible du point de vue constitutionnel. Il n'y a par contre pas de rétroactivité proprement dite lorsque la nouvelle règle s'applique à un état de choses durable, non entièrement révolu dans le temps. Le Tribunal fédéral admet alors l'application du nouveau droit à des états de fait qui ont débuté sous l'empire de l'ancien ou qui se renouvellent (rétroactivité improprement dite). Ainsi, il n'y a pas de rétroactivité proprement dite de la loi fiscale du seul fait que la base d'imposition qui sert à définir la quotité de l'impôt existait antérieurement à la promulgation de la loi (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.148/2001 du 10 octobre 2001 ; ATA/538/2009 du 27 octobre 2009 ; RDAF 2006 p. 265 ; J.M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 1998, p.

80 s.; E. BLUMENSTEIN/ P. LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, Zurich 2002, p. 162).

- 6/10 - A/1487/2007

Dans deux jurisprudences récentes, le tribunal de céans a considéré que l'art. 12 al. 3 let. a LHID n'avait pas d'effet rétroactif (ATA/538/2009 précité ; ATA/558/2006 du 17 octobre 2006 publié in RDAF 2007 II p. 2006).

c. Depuis le 1er janvier 2001, les règles de droit fédéral s'appliquent en lieu et place des dispositions de droit fiscal cantonal contraires (art. 72 al. 1 et 2 LHID).

E. 3.2

p. 396 ; 131 II 13 consid. 7.1 p. 31 ; 128 II 66 consid. 4a p. 70 et les autres références citées).

d. En principe, la loi fiscale lie l'imposition des successions et donations aux transferts et institutions du droit civil ; elle peut s'écarter du droit civil pour donner une définition propre des cas d'imposition mais, en vertu du principe de la légalité de l'impôt, elle doit le dire expressément (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, Neuchâtel 1998, p. 522). Lorsque la norme opère clairement son rattachement au droit civil, elle doit être appréciée dans le contexte du droit civil et les concepts du droit civil être pris dans leur acception civile (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3e éd., Bâle 2007, p. 52 ; W. RYSER, B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4e éd., Berne 2002, p. 78).

Par l'utilisation de la conjonction « ou » à l'art. 81 al. 3 let. c LCP, il appert que le législateur a clairement voulu distinguer la succession du partage successoral, lequel doit dès lors être considéré comme une opération distincte de l'ouverture de la première. Dans ces circonstances, l'appréhension qui en est faite en droit civil n'est d'aucun secours. Ainsi, les intimés ayant, à juste titre, été exonérés de l'impôt sur l'immeuble litigieux lors de la succession de leur père en 1995, il reste à examiner quel est le traitement fiscal applicable au partage successoral avec soultes survenu en 2003.

E. 4

L'AFC soutient que l'imposition du transfert de la propriété de l'immeuble en cause, par acte de partage successoral du 20 mai 2003, doit être opérée au regard du droit applicable au moment où s'est ouverte la succession, soit en 1995. Le partage n'était qu'une étape, finale, de la succession et ne saurait donc, fiscalement, être considéré indépendamment de celle-ci. L'imposition litigieuse se fondait ainsi sur l'art. 81 al. 2 LCP stipulant que lors d'un partage ou d'un échange, l'impôt était perçu immédiatement sur la soulte reçue pour la part qui représentait une plus-value de l'immeuble aliéné.

Les intimés considèrent, quant à eux, que c'est le droit en vigueur en 2003, au moment du partage, qui s'applique.

E. 5

La première question à trancher est dès lors de savoir si le partage est une étape, finale, de la succession ou, au contraire, une opération distincte de celle-ci.

a. A teneur de l'art. 80 LCP, 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 (al. 1).

Est considéré 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 (al. 4).

b. L'art. 81 al. 1 LCP précise toutefois que l'imposition est prorogée en cas d'aliénation en raison :

a) d'actes juridiques entre époux ;

b) d'avancement d'hoirie ou de donation ;

c) d'échange ;

d) de remembrement effectué en vue d'un remaniement parcellaire, de l'établissement d'un plan de quartier, de rectification de limites ou d'arrondissement d'une aire agricole.

Lors d'un partage ou d'un échange, l'impôt est perçu immédiatement sur la soulte reçue pour la part qui représente une plus-value de l'immeuble aliéné (art. 81 al. 2 LCP).

- 7/10 - A/1487/2007

Enfin, l'al. 3 let. c du même article précise que l'impôt n'est pas perçu en cas de succession ou de partage successoral. Le contribuable est ainsi exonéré de l'impôt sur les bénéfices immobiliers.

c. Conformément à la jurisprudence, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale ; ATA/557/2009 du 3 novembre 2009, consid. 7 et les références citées). Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, le juge doit rechercher la véritable portée de la norme en la dégageant de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur, telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique ; ATF 131 I 394 consid. 3.2 p. 396 ; 129 V 263 consid.

E. 5.1

et les références citées). Les diverses méthodes d'interprétation sont utilisées de manière pragmatique, sans ordre de priorité entre elles (ATF 131 I 394 consid.

E. 6

a. A teneur de l'art. 12 al. 3 let. a LHID, l'imposition sur les gains immobiliers est différée en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation.

b. Cette disposition fixe un cadre que les cantons doivent respecter. Cela signifie que d'une part les lois cantonales ne peuvent pas prévoir des cas d'imposition différée autres que ceux mentionnés dans la LHID et d'autre part qu'elles ne peuvent limiter la portée de ceux mentionnés par la loi (Arrêts du

- 8/10 - A/1487/2007 Tribunal fédéral 2C_164/2009 et 2C_165/2009 du 13 août 2009 ; FF 1983 III 108 ; F. ZUPPINGER, Grundstückgewinn- und Vermögenssteuer, in Archives 61, 309 ss, p. 318).

Au vu de ce qui précède, force est d'admettre que le partage litigieux est directement appréhendé par l'art. 12 al. 3 LHID, indépendamment de ses modalités (avec ou sans soultes), la disposition précitée ne faisant aucune distinction à ce sujet. L'application du

nouveau droit ayant des effets juridiques sur l'opération de partage subséquente à l'ouverture de la succession sans que cette dernière ne soit concernée, la présente espèce diffère de celle jugée par le tribunal de céans dans l'ATA/558/2006, où il s'agissait, pour déterminer l'assiette et le taux de l'impôt relatif à une vente intervenue en 2003, de tenir compte des conséquences juridiques résultant de l'application de la loi à un fait antérieur à l'entrée en vigueur du nouveau droit, soit l'ouverture d'une succession.

E. 7

Enfin, à titre subsidiaire, on peine à comprendre la position de l'AFC dans son mémoire de recours, lorsqu'elle entend appliquer l'art. 81 al. 2 LCP au partage en question.

Il ressort des travaux préparatoires relatifs aux art. 80 et 81 LCP la volonté évidente du législateur de l'époque, de ne pas imposer le bénéfice immobilier dans le cadre des successions (MGC 1994 24/III 2553) étant entendu qu'il conviendrait ultérieurement de procéder à la modification de la loi pour la rendre conforme au droit fédéral. En conséquence, l'art. 81 al. 1 let. b LPC était modifié par suppression des mots : « de succession, de partage successoral » et l'al. 3 complété par une lettre c « en cas de succession ou de partage » (MGC 1994 24/III 2510). La systématique de l'art. 81 LCP, divisé en deux sous-titres, est tout à fait claire à ce sujet. L'art. 81 al. 2 LCP qui figure sous le sous-titre « imposition prorogée » doit ainsi être compris comme s'appliquant aux partages faisant l'objet d'une prorogation à teneur de l'art. 81 al. 1 LCP, à l'exclusion des partages successoraux exonérés, en application de l'art. 81 al. 3 LCP.

C'est par conséquent à tort que l'AFC a considéré que les soultes versées au moment du partage de la succession étaient soumises à l'IBGI, conformément à l'art. 81 al. 2 LCP. Une telle solution doit être écartée, quand bien même l'acte générateur de l'impôt aurait eu lieu avant 2001.

E. 8

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté et la décision de la CCRA confirmée.

E. 9

Aucun émolument ne sera mis à la charge de la recourante, en application de l'art. 11 al. 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03).

- 9/10 - A/1487/2007

Une indemnité de procédure de CHF 1'500.- sera allouée à l'hoirie P_____, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 LPA). * * * * *

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