

GE_GERICHTE ATA/471/2023 vom 2. Mai 2023

GE Cour de justice, 2023-05-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_471_2023

FR: GE_GERICHTE ATA/471/2023 du 2 mai 2023

IT: GE_GERICHTE ATA/471/2023 del 2 maggio 2023

Regeste

Résumé: Immeuble acquis en nom propre par la mère du recourant en 1999, suite à la liquidation de la SI. Donation de l'immeuble de la mère au recourant en 2007. Celui-ci vend l'immeuble en 2021. Contrairement à ce qu'a retenu le TAPI, il ressort des travaux préparatoires de la loi que l'art. 82 al. 5 LCP s'applique exclusivement en cas de succession et non de donation. Une interprétation contraire conduirait à une exonération matérielle d'une partie du gain immobilier réalisé, ce qui ne serait pas conforme à l'art. 12 al. 3 let. a LHID qui commande une imposition différée. Recours admis.

Erwägungen

E. 05

; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2) L'objet du litige consiste à déterminer si l'art. 82 al. 5 LCP est applicable en cas de donation d'un bien immobilier. 3) Le recours peut être formé pour violation du droit, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation, et pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 61 al. 1 let. a et b LPA). Les juridictions administratives n'ont pas compétence pour apprécier l'opportunité de la décision attaquée, sauf exception prévue par la loi (art. 61 al. 2 LPA), non réalisée en l'espèce. 4) 4.1 Depuis le 1er janvier 2001, les cantons sont tenus de prélever un impôt sur les gains immobiliers (art. 1 al. 2 et art. 2 al. 1 let. d LHID), la LHID fixant les principes selon lesquels la législation cantonale l'établit (art. 1 al. 1 LHID, art. 129 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101).

- 8/15 - A/4050/2021

4.2 L'art. 12 LHID prévoit que 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) (al. 1). Toute aliénation d'immeubles est imposable. Sont assimilés à une aliénation les actes juridiques qui ont les mêmes effets économiques qu'une aliénation sur le pouvoir de disposer d'un immeuble (al. 2 let. a). L'imposition est différée en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'hérité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation (al. 3 let. a).

Le législateur fédéral a décrit à l'art. 12 al. 3 LHID, de manière exhaustive, les états de fait qui fondent un report d'imposition. Ceux-ci doivent être repris par les cantons dans leur législation sur l'imposition des gains immobiliers. Le législateur fédéral a en même temps recherché une harmonisation matérielle des législations cantonales en ce qui concerne le

report d'imposition et il ne reste donc aux cantons aucune marge de manœuvre (ATF 130 II 202 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_797/2009 du 20 juillet 2010 consid. 2.1 ; ATA/727/2020 du 4 août 2020 consid. 3a et les références citées). 4.3 En droit genevois, les dispositions concernant l'IBGI figurent aux art. 80 à 87 LCP. L'art. 80 LCP prévoit ainsi que cet impôt 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). Sont assimilées à des immeubles les actions ou parts de sociétés immobilières au sens de l'art. 30 al. 3 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) (al. 2). L'impôt est dû par l'aliénateur ou le bénéficiaire du gain même s'il est domicilié hors du canton (al. 3 1ère phr.). 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). L'imposition est prorogée en cas d'aliénation en raison d'avancement d'hoirie ou de donation (art. 81 al. 1 let. b LCP). Selon l'art. 82 LCP, le bénéfice ou gain imposable est constitué par la différence entre la valeur d'aliénation et la valeur d'acquisition (al. 1). La valeur d'acquisition est égale au prix payé pour l'acquisition du bien, augmentée des impenses, ou, à défaut de prix, à sa valeur vénale (al. 2). 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 (al. 3). Lorsque le bien a été acquis par dévolution pour cause de mort ou à la suite d'une déclaration d'absence, la

- 9/15 - A/4050/2021 valeur d'acquisition est égale à la valeur fixée par le département des finances et des ressources humaines pour la perception des droits de succession ou d'enregistrement, augmentée du montant desdits droits (al. 4). 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 (al. 5). L'impôt est perçu de l'aliénateur ou du bénéficiaire du gain sur le montant global du bénéfice net ou du gain net aux taux de 10 % lorsqu'il l'a été pendant dix ans au moins, mais moins de 25 ans (art. 84 al. 1 let. f LCP). 4.4 Le Tribunal fédéral a rappelé que l'imposition est différée (selon la terminologie genevoise : « prorogée ») dans certaines situations, notamment en cas de transfert de la propriété par donation (art. 12 al. 3 let. a LHID ; art. 81 al. 1 let. b LCP). Le différé d'imposition, obligatoire pour les cantons (arrêt du Tribunal fédéral 2C_459/2020 du 19 janvier 2021 consid. 4.1), signifie qu'un transfert constituant en soi un acte d'aliénation n'est 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 (Bernhard ZWAHLEN, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Zweifel/Athanas, 2ème éd., Bâle 2002, ad art. 12 LHID n. 61 ; ATF 141 II 207 consid. 4.2.1). 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 (ATF 141 II 207 consid. 4.2.1 et 4.2.2 ; 100 Ia 209 consid. 2c ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_501/2020 du 15 mars 2021 consid. 6.1.2 ; 2C_459/2020 du 19 janvier 2021

consid. 4.3). 4.5 L'information fiscale de la CSI sur l'impôt sur les gains immobiliers (Édition mars 2020) prévoit que les cantons admettent le report de l'imposition pour les gains réalisés à la suite de certaines aliénations. Ainsi, l'imposition n'a pas lieu immédiatement, mais est différée jusqu'à la prochaine aliénation imposable. Par conséquent, lorsqu'un immeuble a été acquis par le biais d'une aliénation avec report de l'imposition, c'est le prix de la dernière aliénation ayant donné lieu à un impôt qui vaut comme prix d'acquisition. De telles exceptions sont admises pour des raisons diverses, par exemple parce qu'une caractéristique essentielle de l'aliénation imposable fait défaut (pas de transfert de la propriété, ni des droits de disposer de l'immeuble) ou parce que les gains réalisés sont exemptés de l'impôt pour des raisons économiques ou sociales. Plus précisément, l'imposition en vertu

- 10/15 - A/4050/2021 de la LHID est différée lors d'avancement d'hoirie, dévolution d'hérédité, donation ; lors de certains transferts de propriété entre époux, en cas de remaniement parcellaire et en cas d'achat de remplacement de terres agricoles et sylvicoles ou de biens d'habitation occupés par le propriétaire (art. 12 al. 3 LHID). Les reports d'impôt sont également applicables à diverses formes de restructuration en vertu du droit fédéral (art. 12 al. 4 let. a LHID) (p. 21-22 n. 5.4.1.). Est réputé prix d'acquisition le prix auquel l'aliénateur avait acquis l'immeuble. Il s'agit normalement de l'ancien prix d'achat tel qu'il figure dans le contrat d'achat sous la forme d'acte authentique, y compris toutes les autres prestations fournies au vendeur par l'acheteur. Lorsque l'acquisition de l'immeuble remonte à une époque assez lointaine, il est souvent difficile, voire impossible, d'établir avec précision quel avait été le prix d'achat. Afin d'éviter d'une part de frapper trop lourdement l'aliénateur d'une ancienne propriété et d'autre part afin d'assurer une perception efficace de l'impôt, la plupart des lois fiscales prévoient dans ces cas des dispositions particulières concernant la détermination du prix d'acquisition. En lieu et place du prix effectivement payé à l'époque, la valeur fiscale que l'immeuble en question possédait à un certain moment est alors souvent prise en considération. La valeur imposable est calculée en prenant en considération la valeur de la propriété définie légalement rétroactivement. Dans le canton de Genève, le contribuable peut invoquer, comme prix d'acquisition, l'estimation fiscale de l'immeuble dix ans avant l'aliénation, majorée de 30 %, pour les villas et appartements, ou bien alors la valeur fiscale cinq ans avant l'aliénation, mais sans majoration, pour les immeubles locatifs (p. 28-29 n. 7.2.1). 5) 5.1 La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme au regard notamment de la volonté du législateur, telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, en particulier de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique ; ATF 140 II 202 consid. 5.1). Appelé à interpréter une loi, le juge ne privilégie aucune de ces méthodes, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique (ATF 139 IV 270 consid. 2.2). Le juge est en principe lié par un texte clair et sans équivoque. Ce principe n'est toutefois pas absolu, dès lors que le texte d'une norme peut ne pas correspondre à son sens véritable. L'autorité qui applique le droit ne peut ainsi s'en écarter que s'il existe des motifs sérieux de penser que sa lettre ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée. De tels motifs sérieux peuvent résulter des travaux préparatoires, du fondement et du but de la prescription en cause, de même que de sa relation avec d'autres dispositions (ATF 138 II 557 consid. 7.1).

- 11/15 - A/4050/2021 En dehors du cadre ainsi défini, des considérations fondées sur le droit désirable ne permettent pas de s'écarter du texte clair de la loi, surtout si elle est récente (ATF 118 II 333 consid. 3e). 5.2 Selon l'exposé des motifs de l'art. 83 al. 3 LCP qui deviendra par la suite l'art. 82 al. 5 LCP avec quelques modifications adoptées notamment en 1986, 1994 et 2009, le but initial essentiel des art. 80 à 87 LCP est de lutter contre la spéculation foncière. À l'instar de ce qui a été décidé dans d'autres cantons et pour ne pas pénaliser le contribuable qui est propriétaire de son immeuble depuis de très nombreuses années, celui-ci pourra, en cas de vente au moins après quinze ans de possession, invoquer comme prix d'acquisition l'estimation fiscale de son immeuble quinze ans avant sa vente. Non seulement cette solution est équitable en ce qu'elle tient compte d'une longue durée de possession, mais elle permet d'éviter d'indiscutables difficultés découlant de l'obligation de déterminer une valeur vénale quinze ans avant une vente (MGC 1971 p. 3265 et 3268). Après renvoi du projet de loi à la commission permanente LCP, le rapporteur a expliqué que « pour ne pas pénaliser les propriétaires anciens, c'est-à-dire ceux qui possèdent le même immeuble depuis de nombreuses années, non seulement la durée de quinze ans prévue dans le projet est ramenée à dix ans, mais l'estimation fiscale dix ans avant la vente est majorée de 30 % : ce faisant, on tient compte, dans une certaine mesure, de la forte dépréciation de l'argent. Dans le même ordre d'idée, le contribuable qui a hérité d'un bien immobilier, et qui le revend, peut invoquer comme prix d'acquisition la valeur fixée par le département pour la perception des droits de succession. C'est que la valeur vénale d'un immeuble estimé par l'administration des successions dépasse souvent l'estimation fiscale de cet immeuble (art. 83 al. 3 nouveau 2ème phrase). Cette innovation nécessite la modification des art. 56 al. 2 et 81 al. 1 let. a LCP, sinon elle serait aussi illogique qu'inopérante et les différentes règles prévues notamment par l'art. 83 LCP seraient alors contradictoires. En effet, puisque cet héritier peut désormais invoquer, s'il vend l'immeuble hérité, comme prix d'acquisition la valeur fixée par le département pour la perception des droits de succession, il se justifie d'ajouter à l'al. 2 de l'art. 56 qu'en cas de succession, l'estimation de l'immeuble dévolu est immédiatement portée, pour le reste de la période décennale, à la valeur fixée par les droits de succession, lorsque celle-ci est supérieure à l'estimation. En outre, pour la même raison, il est bien évident qu'il est maintenant inutile de prévoir encore que lorsque l'aliénation résulte d'un décès, 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 ". Il faut donc supprimer ce principe lorsque l'aliénation résulte d'un décès (art. 81 al. 1 let. a LCP) » (MGC 1972 p. 336 à 338). 5.3 Selon l'information N° 3/2008 établie par l'AFC-GE le 19 novembre 2008, cette dernière a annoncé que dans la perspective de se conformer au droit fédéral,

- 12/15 - A/4050/2021 elle entendait appliquer les dispositions de la LHID à la revente d'immeubles acquis par voie successorale. Ainsi, en cas de revente d'immeubles, il conviendrait de ne plus appliquer les dispositions de la LCP qui étaient contraires à la LHID. En conséquence, les transferts antérieurs opérés suite à un décès ou à un partage successoral seraient ignorés. Ceci vaudrait tant pour la détermination de l'assiette imposable que pour le taux de l'impôt. Cette pratique ne concernerait que les reventes d'immeubles acquis à la suite d'un décès ou d'un partage successoral intervenu dès le 1er janvier 2001. Toutefois, l'art. 82 al. 5 LCP (valeur se substituant au prix d'acquisition pour les immeubles détenus depuis plus de dix ans) et l'art. 82 al. 9 LCP (immeubles figurant dans les comptes) demeureraient en particulier applicables. 5.4 En l'espèce, le TAPI a considéré que l'art. 82 al. 5 LCP devait s'appliquer afin d'éviter de frapper trop lourdement l'aliénateur et d'assurer

une perception efficace de l'impôt. Il ne saurait être suivi, dans la mesure où l'art. 82 al. 5 LCP doit être réservé aux cas dans lesquels l'immeuble aliéné a été acquis par succession ou partage successoral. En effet, historiquement et comme cela ressort des travaux préparatoires relatifs à cette disposition, il n'est nulle part fait mention de « donation ». Au contraire, il est fait référence à un contribuable qui a « hérité d'un bien immobilier », d'« héritier » qui peut invoquer, s'il vend l'immeuble « hérité », comme prix d'acquisition la valeur fixée pour la perception des « droits de succession ». L'interprétation historique de cette disposition permet ainsi de retenir que le législateur genevois a souhaité limiter l'application de l'art. 82 al. 5 LCP aux seuls cas dans lesquels l'immeuble a été acquis par succession ou partage successoral. Une interprétation systématique des dispositions va dans le même sens, dans la mesure où l'al. 5 de l'art. 82 LCP suit directement l'al. 4 qui traite plus spécifiquement de l'acquisition du bien immobilier acquis par dévolution pour cause de mort. De plus et indépendamment de ce qui précède, si l'art. 82 al. 5 LCP devait s'appliquer au cas d'une donation, le résultat aboutirait à une violation des art. 12 al. 3 let. a LHID et 81 al. 1 let. b LCP, puisque ces dispositions prévoient une imposition différée et non pas une exonération matérielle d'une partie du gain immobilier réalisé durant la possession de l'immeuble. En effet, en l'espèce, si l'on fait application de l'art. 82 al. 5 LCP, le gain immobilier ne porterait que sur la période entre fin 2011 et 2021 et ne comprendrait pas celui réalisé durant la période entre l'acquisition du bien immobilier par la mère du contribuable (le 17 décembre 1999) et le moment de la donation à son fils (le 13 décembre 2007)

- 13/15 - A/4050/2021 alors même que la loi commande une imposition différée de ce gain immobilier comme cela ressort des dispositions précitées. Les calculs suivants explicitent cette considération : Liquidation SI à la mère du contribuable le 17 décembre 1999
Donation de la mère du contribuable à ce dernier le 13 décembre 2007 Valeur fiscale 2011 selon la LEFI, majorée de 30 % Vente par le contribuable CHF 388'800.- (valeur d'acquisition) CHF 850'000.- (valeur fiscale) CHF 1'105'000.- (valeur fiscale) CHF 1'840'000.- (valeur d'aliénation) Avec le calcul de l'art. 82 al. 5 LCP, la différence entre la valeur fiscale dix ans avant l'aliénation majorée de 30 % (CHF 1'105'000.-) et la valeur d'aliénation (CHF 1'840'000.-) représente CHF 735'000.- (CHF 1'840'000.- - CHF 1'105'000.-). Avec le calcul de l'art. 82 al. 3 LCP, la différence entre la valeur d'acquisition (CHF 388'800.-) et la valeur d'aliénation (CHF 1'840'000.-) représente CHF 1'451'200.- (CHF 1'840'000.- - CHF 388'800.-). Ce montant comprend le gain immobilier de CHF 461'200.- (CHF 850'000.- - CHF 388'800.-), pour lequel l'imposition avait été prorogée le 13 décembre 2007, date de la donation au contribuable. Retenir ainsi une application de l'art. 82 al. 5 LCP en cas de donation serait contraire à l'objectif de l'IBGI, qui vise à frapper tous les gains immobiliers résultant des plus-values réalisées dans le cadre de la gérance normale de la fortune privée et non imposée, et irait à l'encontre de la lutte contre la spéculation foncière. L'arrêt du Tribunal fédéral 2C_164/2009 précité auquel fait référence le TAPI traite certes de l'art. 82 al. 5 LCP. Néanmoins, les considérants de cet arrêt ne comportent aucune analyse spécifique portant sur l'application de cette disposition dans le cadre d'une donation, notamment par rapport au respect de l'art. 12 LHID. Il est uniquement retenu que, dans la mesure où il y a eu une aliénation moins de dix ans après l'acquisition, le contribuable ne peut pas se prévaloir de l'art. 82 al. 5 LCP. L'historique ayant conduit à l'adoption de cette disposition n'a de plus pas été analysé par le Tribunal fédéral. Enfin, la préoccupation du TAPI d'éviter de frapper trop lourdement le recourant est pris en considération dans le cadre du taux d'imposition appliqué. En effet, la durée de possession

du recourant est étendue à celle de sa mère, ce qui permet un allégement certain du montant imposé. En l'occurrence, le taux appliqué pour le recourant est de 10 % (durée de possession de 21 et 13 ans) (art. 84 al. 1 let. f LCP).

- 14/15 - A/4050/2021 Dans ces conditions, l'art. 82 al. 5 LCP ne trouve pas application pour le cas dans lequel l'immeuble a été acquis par voie de donation. Il s'ensuit que le recours sera admis et le jugement entrepris annulé. La décision sur réclamation du 26 octobre 2021 de l'AFC-GE sera rétablie.

E. 6

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 750.- sera mis à la charge de l'intimé, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et 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.