

# GE\_GERICHTE ATA/513/2014 vom 1. Juli 2014

GE Cour de justice, 2014-07-01, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_513\\_2014](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_513_2014)

FR: GE\_GERICHTE ATA/513/2014 du 1 juillet 2014

IT: GE\_GERICHTE ATA/513/2014 del 1 luglio 2014

## Regeste

Résumé: La durée de propriété se calcule d'après les indications contenues au registre foncier. En cas de changement du type de propriété (passage d'une propriété collective à une propriété individuelle) sur un même bien immobilier par un même propriétaire, la fixation du taux d'imposition dépend de la durée ininterrompue de la propriété et se fonde sur les inscriptions successives figurant au registre foncier qui portent sur le droit de propriété de l'aliénateur concerné sur l'immeuble en cause.

## Erwägungen

### E. 12

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

Le présent litige porte sur l'identification du taux applicable à l'IBGI dû sur le produit de la vente de la PPE par Mme A\_\_\_\_\_ en décembre 2010. Plus particulièrement, il s'agit de déterminer la durée de propriété dudit bien par la contribuable. Selon l'AFC, la durée de propriété doit être calculée en prenant uniquement en compte la propriété acquise par Mme A\_\_\_\_\_ en 2003, au moment de la vente forcée, conformément à l'inscription figurant, en 2010, au moment de l'aliénation, au RF. Cependant, le TAPI et Mme A\_\_\_\_\_ considèrent que la vente forcée de 2003 n'a pas eu pour effet de changer l'identité du propriétaire de la partie de la PPE déjà détenue par Mme A\_\_\_\_\_, ni d'interrompre la propriété de cette dernière sur cette part. L'existence de cette propriété ressortait explicitement du RF.

Les parties ne contestent ni les valeurs d'aliénation de la PPE en 2010 et de son acquisition par Mme A\_\_\_\_\_ en 2003, ni l'exonération du gain immobilier sur le produit de la vente forcée de la PPE en 2003. Elles ne remettent pas non plus en cause le fait que la vente forcée de 2003 n'entraîne pas une imposition différée au sens de l'art. 12 al. 3 let. e LHID. En effet, la PPE rachetée ne constitue pas une habitation de remplacement (« Ersatzliegenschaft » et « un'abitazione sostitutiva » selon les versions allemande et italienne de l'art. 12 al. 3 let. e LHID ; Bernhard ZWAHLEN in : Martin ZWEIFEL/Peter ATHANAS

- 6/12 - A/3293/2011 [éd.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2ème éd., 2002, n. 74 ss ad art. 12 LHID). Le cas d'espèce ne réalise en outre pas l'hypothèse de l'art. 12 al. 3 let. e LHID, étant donné que le produit de la vente forcée de la PPE en 2003 n'est pas utilisé pour son rachat par la contribuable mais pour désintéresser les créanciers dans le cadre de la poursuite en réalisation de gage engagée devant l'OP. La somme d'argent versée en 2003 par Mme A\_\_\_\_\_ pour acheter la PPE provenait d'une source tierce, autre que la vente de ce bien. Enfin, il ne s'agit, pour ces mêmes raisons, pas d'un emploi au sens de l'art. 85 LCP. 3)

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). Lorsqu'aucune réglementation particulière n'est prévue, les impôts cantonaux et communaux sont établis en vertu du droit cantonal. Reste en particulier de la compétence des cantons la fixation des barèmes, celle des taux et celle des montants exonérés d'impôt (art. 1 al. 3 LHID ; art. 129 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101). De plus, la LHID ne définissant pas précisément l'objet de l'impôt, les cantons disposent d'une certaine marge de manœuvre dans la manière de calculer le bénéfice (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_797/2009 du 20 juillet 2010 consid. 2.2).

La LHID fixe les principes selon lesquels la législation cantonale établit l'impôt sur les gains immobiliers (art. 1 al. 1 LHID ; art. 129 al. 1 Cst.). 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 LHID). L'imposition est différée dans les cas prévus à l'art. 12 al. 3 LHID. Les cantons veillent à ce que les bénéfices réalisés à court terme soient imposés plus lourdement (art. 12 al. 5 LHID). 4)

Dans le canton de Genève, l'impôt sur les gains immobiliers, dénommé IBGI, est régi par les art. 80 ss LCP. 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 (art. 80 al. 1 LCP). L'impôt est dû par l'aliénateur ou le bénéficiaire du gain même s'il est domicilié hors du canton. Les époux vivant en ménage commun sont considérés comme contribuables distincts. Le conjoint aliénateur ou bénéficiaire du gain est seul responsable du paiement de l'impôt dû (art. 80 al. 3 LCP).

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 (art. 80

- 7/12 - A/3293/2011 al. 4 LCP). Les cas d'exonération figurent à l'art. 81 al. 3 LCP.

L'impôt n'est notamment pas perçu en cas de vente forcée, lorsque les créanciers saisissants, gagistes ou admis définitivement à l'état de collocation ne sont pas entièrement désintéressés (art. 81 al. 3 let. a LCP).

Le bénéfice ou gain imposable est constitué par la différence entre la valeur d'aliénation et la valeur d'acquisition (art. 82 al. 1 LCP). 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 (art. 82 al. 2 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 (art. 82 al. 3 LCP). La valeur d'aliénation est égale au prix de vente diminué des impenses que l'aliénateur a supportées à cette occasion (art. 82 al. 6 LCP).

Le taux de l'IBGI est régi à l'art. 84 LCP. L'impôt est perçu de l'aliénateur ou du bénéficiaire du gain sur le montant global du bénéfice ou du gain nets aux taux suivants : a) 50% lorsqu'il a été propriétaire des biens ou actifs immobiliers, ou titulaire des droits immobiliers (réels ou personnels) pendant moins de deux ans ; b) 40 % lorsqu'il l'a été pendant deux ans au moins, mais moins de quatre ans ; c) 30 % lorsqu'il l'a été pendant

quatre ans au moins, mais moins de six ans ; d) 20 % lorsqu'il l'a été pendant six ans au moins, mais moins de huit ans ; e) 15 % lorsqu'il l'a été pendant huit ans au moins, mais moins de dix ans ; f) 10 % lorsqu'il l'a été pendant dix ans au moins, mais moins de vingt-cinq ans ; g) 0 % lorsqu'il l'a été pendant vingt-cinq ans et plus. 5)

Selon une jurisprudence constante du Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu d'après sa lettre (interprétation littérale). Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme en la dégagant 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 138 II 557 consid. 7.1 p. 565 ; 138 II 105 consid. 5.2 p. 107 ; 132 V 321 consid. 6 p. 326 ; 129 V 258 consid. 5.1 p. 263 s et les références citées). Le Tribunal fédéral utilise les diverses méthodes d'interprétation de manière pragmatique, sans établir entre elles un ordre de priorité hiérarchique (ATF 138 II 217 consid. 4.1 p. 224 ; 133 III 175 consid. 3.3.1 p. 178 ; 125 II 206 consid. 4a p. 208/209 ; ATA/422/2008 du 26 août 2008 consid. 7). Enfin, si plusieurs interprétations sont admissibles, il faut choisir celle qui est conforme à la Constitution (ATF 119 Ia 241 consid. 7a p. 248 et les arrêts cités). Ces règles d'interprétation valent aussi en droit fiscal, sous la réserve suivante découlant du principe de la légalité (ATF 131 II 562, 567 consid. 3.4 et 3.5 ; Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 59 ss).

- 8/12 - A/3293/2011

L'administration et le juge sont assurément tenus de faire preuve d'une certaine circonspection lorsqu'ils interprètent les normes fiscales, afin de respecter les impératifs de suprématie et de réserve de la loi qui découlent du principe de légalité. Ce principe revêt 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. Il s'agit, en particulier, 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, 565s consid. 3.1 et 3.4).

Selon le Tribunal fédéral, lorsque le droit fiscal renvoie à des notions de droit civil, la question est de savoir si le sens donné en droit civil est aussi déterminant en droit fiscal ou si le droit fiscal doit préférer une interprétation autonome qui se fonde uniquement sur la réalité économique. La doctrine admet en règle générale que l'on peut s'écarter des définitions de droit civil lorsque des motifs fondés justifient une interprétation autonome (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_277/2011 du 17 octobre 2011 consid. 4.2.3 ; Xavier OBERSON, *op. cit.*, p. 60 n. 5). Selon OBERSON, il faut à chaque fois interpréter la norme fiscale afin de voir si elle entend ou non reprendre la notion correspondante de droit civil. Si, après interprétation de la norme au moyen des méthodes reconnues, on arrive à la conclusion que le droit fiscal renvoie indiscutablement à des institutions créées par le droit civil, le sens de droit civil est alors aussi déterminant en droit fiscal (Xavier OBERSON, *op. cit.*, p. 60 n. 5). Selon YERSIN, lorsque le législateur fiscal recourt à une notion empruntée à un autre domaine du droit, il faut alors déterminer s'il entend reprendre cette notion telle quelle et s'y tenir ou si il s'agit d'un « point d'accrochage » permettant de définir l'opération

ou l'état de fait qu'entend saisir la loi. Dans le premier cas, l'interprétation de la notion est limitée par sa définition dans la partie du droit où elle a été puisée. Dans le second, il faut prendre en compte le sens et le contenu (éventuellement économique) de la notion de droit privé, qui peuvent être interprétés le cas échéant extensivement au regard du but et de la systématique de la loi fiscale (Danielle YERSIN in : Danielle YERSIN/Yves NOËL (éd.), Impôt fédéral direct – Commentaire de la LIFD, 2008, n. 50 ad Remarques préliminaires). 6)

Dans les travaux préparatoires relatifs à l'art. 84 LCP, les députés utilisent le mot « possession » du bien immobilier dans leurs débats concernant la fixation du taux d'imposition (MGC 1994 24/III, 2511, 2549, 2563, 2564, 2572, 2574 et 2575). Or le texte légal, objet des discussions, se réfère au « propriétaire des biens ou actifs immobiliers, ou titulaires des droits immobiliers (réels ou personnels) ». Tel est également le cas de l'amendement proposé par la minorité souhaitant lutter de manière plus forte contre la spéculation immobilière (MGC 1994 24/III 2549).

- 9/12 - A/3293/2011 7)

Le Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - RS 210) distingue la notion de possession (art. 919 ss CCS) de celle de propriété (art. 641 CCS). La première se définit par la maîtrise effective de la chose (art. 919 al. 1 CCS). Selon STEINAUER, la possession consiste en la maîtrise de fait sur un bien matériel et présuppose la volonté de posséder de la personne qui l'exerce (Paul-Henri STEINAUER, Les droits réels, Tome I, 5ème éd., 2012, p. 86 ss). La propriété est un droit réel conférant à son titulaire la maîtrise totale et exclusive de la chose dans les limites de l'ordre juridique (Paul-Henri STEINAUER, op. cit., p. 356 n. 1'002).

Le CCS admet qu'un seul et même bien fasse l'objet d'un droit de propriété exercé par plusieurs personnes (propriété collective ; art. 646 ss CCS). Celle-ci ne peut prendre que deux formes : la copropriété et la propriété commune. La distinction entre ces dernières ne tient pas à la nature du droit de propriété, mais à la manière dont la propriété collective est constituée et ensuite exercée (Paul-Henri STEINAUER, op. cit., p. 388s n. 1'108s et 1'113). 8)

La juridiction de céans a jugé que la durée de la propriété d'un bien soumis à l'IBGI se calculait en prenant en compte le moment de l'inscription du nouveau propriétaire au RF, et non la date de la conclusion du contrat de vente entre le nouveau et l'ancien propriétaire, étant donné que le transfert de propriété ne survenait qu'avec ladite inscription au RF (ATA/557/2009 du 3 novembre 2009). 9)

En l'espèce, le droit de propriété de Mme A\_\_\_\_\_ sur la moitié litigieuse de la PPE est inscrit au RF depuis son acquisition en août 1973. La contribuable n'a depuis lors jamais perdu la titularité de ce droit. Elle a au contraire vu son droit s'étendre à toute la PPE en 2003, au moment de la vente forcée aux enchères. Cette dernière n'a pas eu pour effet de supprimer le droit de propriété de la contribuable, mais de l'étendre à l'ensemble du bien immobilier concerné. Cette modification s'est répercutée au RF par la radiation de l'inscription de son droit de propriété sur la moitié de la PPE au profit de l'inscription de ce même droit sur le même bien mais pour l'intégralité de la PPE. Mme A\_\_\_\_\_ n'a en conséquence, suivant l'extrait du RF, jamais cessé d'être propriétaire de la moitié litigieuse de la PPE.

Le fait que l'AFC n'ait pas pu percevoir l'IBGI au moment de la vente forcée en 2003 et que celle-ci ait portée sur l'ensemble de la PPE ne modifie pas l'existence du droit de propriété détenu par la contribuable depuis 1973 sur la moitié de la PPE.

Quant aux autres arguments de l'AFC, ils doivent également être écartés pour les raisons suivantes. L'application de l'art. 84 LCP ne permet pas d'ignorer l'existence du droit préexistant de propriété de Mme A\_\_\_\_\_ sur la moitié litigieuse de la PPE. En effet, cette disposition légale fait dépendre la fixation du taux d'imposition de la durée de propriété. Celle-ci se détermine suivant les

- 10/12 - A/3293/2011 indications contenues dans le RF, conformément à la jurisprudence genevoise susmentionnée. L'hypothèse d'un changement du type de droit de propriété sans perte dudit droit, comme c'est le cas en l'espèce, n'est certes pas envisagée par l'art. 84 LCP qu'il convient donc d'interpréter. L'emploi du terme « possession » lors des débats parlementaires précités indique que la volonté du législateur consistait à tenir compte de la durée de détention ininterrompue du bien immobilier par le même propriétaire pour fixer le taux d'imposition. Cette volonté répond d'ailleurs à l'exigence fédérale prévue à l'art. 12 al. 5 LHID. Il y a ainsi lieu de considérer qu'en cas de passage direct d'une propriété collective à une propriété individuelle sur le même bien immobilier, la fixation du taux d'imposition dépend de la durée ininterrompue de la propriété, et non du type du droit de propriété. Dans un tel cas de figure, la fixation du taux d'imposition conformément à l'art. 84 LCP ne se fonde pas, contrairement à l'avis de l'AFC, sur la seule inscription du droit de propriété figurant au RF au moment de l'aliénation sujette à l'IBGI, mais sur l'ensemble des inscriptions successives figurant au RF et portant sur le droit de propriété de l'aliénateur concerné sur le bien immobilier en cause.

En outre, l'application de l'art. 84 LCP, et plus particulièrement de sa condition relative à la durée de propriété sur le bien immobilier concerné, ne permet pas d'écarter, sous peine de violer les principes de la légalité et de l'égalité de traitement, les faits servant à établir la réalisation de ladite condition, tels que ceux portant sur l'identité des parties impliquées et les actes antérieurs à l'aliénation en cause. Enfin, le fait que la PPE soit acquise dans sa totalité par Mme A\_\_\_\_\_ lors de la vente forcée aux enchères, et non par un tiers, ne permet pas non plus d'ignorer l'existence du droit préexistant de propriété de la contribuable sur la moitié de la PPE. L'identité du propriétaire est fondamentale pour établir le taux d'imposition et justifie un traitement fiscal différent en fonction de sa détention ininterrompue du bien immobilier soumis à l'IBGI.

C'est donc à juste titre que le TAPI a retenu un taux d'imposition nul sur la moitié litigieuse de la PPE détenue de manière ininterrompue par la contribuable depuis août 1973. Le calcul de l'IGBI concernant cette part n'est, à raison, pas contesté par les parties. Le jugement du TAPI doit en conséquence être confirmé. 10) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Malgré l'issue du litige, aucun émolument ne sera perçu, en application de l'art. 87 al. 1 2ème phr. LPA. Une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée à Mme A\_\_\_\_\_ qui y conclut, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

- 11/12 - A/3293/2011

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