

# **GE\_GERICHTE ATA/538/2009 vom 27. Oktober 2009**

GE Cour de justice, 2009-10-27, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_538\\_2009](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_538_2009)

FR: GE\_GERICHTE ATA/538/2009 du 27 octobre 2009

IT: GE\_GERICHTE ATA/538/2009 del 27 ottobre 2009

## **Regeste**

Résumé: Rejet d'un recours contre une décision de la CCRA en matière d'imposition des bénéfiques et gains immobiliers. Pas d'effet rétroactif improprement dit de la LHID dans le cas d'acquisition d'un immeuble par voie de succession avant l'entrée en vigueur de la LHID.

## **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. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

### **E. 2**

Le litige porte sur la fixation du montant de l'impôt sur les bénéfiques et les gains immobiliers. Le recourant allègue une violation de la force dérogatoire du droit fédéral par l'application des dispositions de la LCP. Plus précisément, il estime qu'un taux de 0 % du gain et non de 15 % doit être retenu en raison de la

- 5/9 - A/1563/2008 durée de possession de l'immeuble à prendre en compte, qui serait différente en application de la LHID.

a. L'impôt sur les bénéfiques 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 (art. 80 al. 1 LCP).

b. Le bénéfice ou gain imposable est constitué par la différence entre la valeur d'aliénation et la valeur d'acquisition. Cette dernière étant égale, lorsque le bien a été acquis par dévolution pour cause de mort à la valeur fixée par l'AFC pour la perception des droits de succession ou d'enregistrement, augmentée du montant desdits droits (art. 82 al. 4 LCP).

c. En cas de succession ou de partage successoral, l'impôt n'est pas perçu (art. 81 al. 3 LCP).

d. Un taux de 15 % sur le montant global du bénéfice ou du gain nets est perçu lorsque le contribuable a été propriétaire des biens ou actifs immobiliers pendant huit ans au moins, mais moins de dix ans. Ce taux est de 0 % lorsqu'il l'a été pendant vingt-cinq ans et plus (art. 84 al. 1 let. e et g LCP).

L'AFC, en application de ces dispositions, a calculé l'impôt en tenant compte du fait que le recourant était propriétaire du bien depuis la dévolution successorale jusqu'à la vente, appliquant ainsi le taux de 15 % correspondant à une durée de huit ans (1999 - 2007).

### **E. 3**

Le recourant estime que l'art. 12 al. 3 let. a LHID, qui prévoit que l'imposition sur les gains immobiliers est différée en cas de transfert de propriété par succession, est d'application directe, l'art. 81 al. 3 LCP étant contraire au droit harmonisé.

a. La LHID prévoit que la dévolution successorale ne fait que différer l'imposition immobilière ; un nouveau délai ne commence pas à courir. En conséquence, lors d'une vente ultérieure, l'impôt immobilier sera calculé en tenant compte du délai afférent au moment de l'acquisition de l'immeuble par le de cujus et non pas au moment de l'acquisition par voie de succession comme le prévoit la solution genevoise.

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

c. En vertu du principe de la non-rétroactivité, le nouveau droit ne s'applique pas aux faits antérieurs à sa mise en vigueur (ATA/891/2004 du 16 novembre 2004 ; ATA/650/2004 du 24 août 2004 ; ATA/247/2006 du 24 mars 2006 ; P. MOOR, Droit administratif Vol. I, Berne 1994, p.178). Le droit nouveau ne

- 6/9 - A/1563/2008 peut avoir un effet rétroactif que si la rétroactivité est prévue par la loi, est limitée dans le temps, ne conduit pas à des inégalités choquantes, est motivée par des intérêts publics pertinents et ne porte pas atteinte à des droits acquis (P. MOOR, op. cit., p. 179-180).

d. 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 durables, 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 (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).

Selon une jurisprudence du tribunal de céans, portant sur un complexe de faits identique, qui n'a pas été remise en cause, l'art. 12 al. 3 let. a LHID n'a pas d'effet rétroactif (ATA/558/2006 du 17 octobre 2006 publié in RDAF 2007 II p. 2006).

#### **E. 4**

Le recourant soutient que la LHID prévoit, dans le cas litigieux, un effet rétroactif improprement dit. A savoir que la règle de la prorogation de l'imposition doit être appliquée également pour les dévolutions successorales antérieures au 1er janvier 2001, au moment de

la vente de l'immeuble en 2007, donc lors de l'application de l'art. 84 al. 1 let. e LCP.

A son avis, il y a lieu d'appliquer la prorogation de l'imposition de la dévolution successorale en lieu et place de l'exonération telle que prévue par le droit genevois afin d'aboutir à une durée de possession supérieure à vingt-cinq ans (1958 - 2007) et donc un taux d'imposition de 0 %.

a. A la jurisprudence du tribunal de céans, le recourant oppose un arrêt du Tribunal fédéral, du 23 juin 2008 (2C\_761/2007) qui concerne l'effet rétroactif

- 7/9 - A/1563/2008 improprement dit de l'art. 25 al. 2 et 4 LHID selon lequel, les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites du bénéfice net de la période de taxation, même en cas de transfert du siège de la personne morale à l'intérieur de la Suisse.

b. Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de préciser, dans le cadre de l'application de l'art. 12 LHID, que la perception d'un impôt sur les gains immobiliers était rendue obligatoire mais que la loi demeurait vague sur l'aménagement de cet impôt, ne donnant que peu de précisions aux cantons en particulier sur la durée de possession déterminante (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_583/2007 du 6 mars 2008 ; RDAF 2008 II p. 333).

c. Dans l'arrêt auquel se réfère le recourant, le Tribunal fédéral expose que l'interprétation de la disposition, dont l'application directe était litigieuse, implique que les pertes des sept exercices précédents peuvent être déduites, même si le transfert du siège a eu lieu avant le 1er janvier 2001.

Les situations couvertes par les deux dispositions ne sont pas comparables. Dans le cas de la déduction des charges, la LHID prévoit la prise en compte d'une période de sept ans, rétroactivement, depuis l'année de taxation alors que s'agissant de la dévolution successorale, elle concerne un fait ponctuel, soit l'acquisition de la propriété. Si ce fait est antérieur à l'entrée en vigueur de la loi, celle-ci ne peut s'appliquer au vu de l'interdiction d'un effet rétroactif. Quant aux effets de cette acquisition sur la revente ultérieure, elle doit être examinée dans le cadre des dispositions applicables au moment de la vente, ce qui est le cas dans la décision litigieuse.

Il n'est dès lors pas possible de déduire, de la jurisprudence citée par le recourant, que l'art. 12 al. 3 let. a LHID aurait un effet rétroactif improprement dit.

Le grief du recourant doit être écarté et la décision de taxation confirmée par la décision de la CCRA, conforme à la jurisprudence du tribunal de céans, sera confirmée.

## **E. 5**

Au vu de ce qui précède, le recours est rejeté. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera perçu (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

- 8/9 - A/1563/2008