

GE_GERICHTE A/1099/2015 vom 14. März 2017

GE Cour de justice, 2017-03-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1099_2015

FR: GE_GERICHTE A/1099/2015 du 14 mars 2017

IT: GE_GERICHTE A/1099/2015 del 14 marzo 2017

Erwägungen

E. 4

Aux termes d'un acte de partage successoral conclu avec ses frères le 11 novembre 2010, Mme A_____ s'est vu attribuer l'appartement en pleine propriété, moyennant le paiement d'une soulte de CHF 310'000.- à chacun de ses frères, soit la somme de CHF 620'000.- au total, et la reprise de la dette hypothécaire qui s'élevait à CHF 77'000.-. La « valeur brute de l'immeuble fixée d'entente entre les parties » était de CHF 1'007'000.-.!

E. 5

Par acte de vente conditionnelle du 11 avril 2014, Mme A_____ a vendu l'appartement à Madame H_____ pour la somme de CHF 940'000.-. La condition suspensive concernait l'obtention d'une autorisation d'aliénation au sens de l'art. 39 de la loi sur les démolitions, transformations et rénovations de maisons d'habitation (mesures de soutien en faveur des locataires et de l'emploi) du 25 janvier 1996 (LDTR - L 5 20).! Ladite autorisation ayant été obtenue, le transfert définitif a été signé le 24 juin 2014.

E. 6

Le 20 juin 2014, le notaire a rempli, pour le compte de Mme A_____, une déclaration pour l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (ci-après : IBGI). La valeur d'aliénation était de CHF 940'000.-, tandis que la valeur d'acquisition, soit le prix d'achat ou la valeur comptable lors du partage le 12 novembre 2010, était de CHF 1'007'000.-. Le gain immobilier imposable était dès lors nul.!

E. 7

Le 8 juillet 2014, l'AFC-GE a transmis au notaire l'attestation du montant d'IBGI à consigner, faisant apparaître un montant d'impôt de CHF 40'400.- à consigner en l'Étude.!

E. 8

Le 11 février 2015, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a adressé à Mme A_____ une décision de taxation concernant l'IBGI, celui-ci s'élevant à CHF 40'400.-, soit 10 % d'un gain immobilier imposable de CHF 404'000.-. Il découlait de l'avis de taxation que la date d'acquisition retenue était le 14 novembre 1991, que le prix d'achat de CHF 1'007'000.- déclaré n'était pas retenu, et qu'en lieu et place devait être pris en compte un montant de CHF 520'000.- en tant que valeur fiscale 10 ans avant l'aliénation majorée de 30 %, à laquelle s'ajoutaient CHF 16'000.- de droits de mutation. Le gain immobilier imposable s'élevait donc à CHF 404'000.-, et le taux était de 10 % vu la durée de possession de 22 ans. L'IBGI dû s'élevait ainsi à CHF 40'400.-.

E. 9

Le 11 février 2015, Mme A_____ a formé réclamation auprès de l'AFC-GE contre le bordereau de taxation précité.![endif]>![if> Selon l'art. 12 al. 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), l'imposition était différée en cas de transfert de propriété par succession, reportant la durée de possession à l'acquisition. L'AFC-GE avait uniquement tenu compte de l'acte d'achat de ses parents le 20 novembre 1991, majoré de 30 % ; il convenait de tenir compte également du fait qu'elle avait versé à ses frères des soultes pour un montant total de CHF 620'000.-. Il en découlait qu'elle n'avait réalisé aucun bénéfice.

E. 10

Par décision du 4 mars 2015, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.![endif]>![if> Le transfert successoral ne constituait pas une acquisition en matière d'IBGI lorsqu'un propriétaire était entré en possession de l'immeuble ensuite de succession après le 1 er janvier 2001. En effet, l'imposition était différée et seules les dispositions de l'art. 12 al. 3 let. a LHID étaient applicables. Compte tenu de l'origine de la propriété prise en considération, la soulte de CHF 620'000.- versée par Mme A_____ lors du partage avec ses frères ne constituait donc pas une impense déductible du gain immobilier.

E. 11

Le 1 er avril 2015, Mme A_____ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision sur réclamation précitée, concluant à son annulation et à ce que le calcul de l'impôt soit revu selon deux alternatives présentées dans le recours.![endif]>![if> Dans l'« alternative n° 1 », on prenait en compte la transaction dans sa globalité. La valeur d'acquisition était la valeur fiscale 10 ans avant l'aliénation, majorée de 30 %, soit CHF 520'000.- ; les dépenses d'investissement intégraient les soultes versées et s'élevaient à CHF 671'300.-. Leur addition donnant un montant supérieur aux CHF 940'000.- de la valeur d'aliénation, aucun impôt n'était dû. Dans l'« alternative n° 2 », on prenait en compte les droits respectifs des trois frères et sœurs ; soit, pour Mme A_____, une valeur d'acquisition de CHF 174'000.- représentant un tiers de CHF 520'000.-, des impenses de CHF 10'440.- correspondant aux droits de succession payés, et une valeur d'aliénation de CHF 313'300.- correspondant au tiers de CHF 940'000.-. Le bénéfice réalisé était alors de CHF 128'860.-, ce qui donnait CHF 12'886.- au taux de 10 %. Plus généralement, si les soultes ne pouvaient pas être considérées comme des impenses, elles devaient être prises en compte comme dépense d'investissement. La décision attaquée ne fournissait aucune explication pour justifier pourquoi était écartée l'application des prescriptions de l'art. 12 al. 1 LHID.

E. 12

Par jugement du 1 er février 2016, le TAPI a rejeté le recours.![endif]>![if> L'art. 12 al. 3 LHID s'appliquait au cas d'espèce, ce que Mme A_____ ne contestait d'ailleurs pas. Il en résultait en particulier que, dans tous les cas, la valeur d'acquisition de l'immeuble pour le calcul de l'IBGI ne pouvait être fixée sur la base du prix indiqué dans l'acte de partage successoral, qui n'était pas déterminant. De même, c'était la date de l'acquisition de l'immeuble par les B_____ qui déterminait la durée de la possession, celle à laquelle Mme A_____ l'avait acquis suite au partage successoral n'étant pas pertinente. Par ailleurs, conformément à une jurisprudence fédérale de 2008 concernant l'absence de prise en compte des dépenses liées au transfert de propriété par succession, le versement de soultes dans le cadre du partage successoral ne pouvait être considéré comme une dépense

d'investissement. Enfin, ces considérations étaient également applicables s'agissant de la reprise de la dette hypothécaire, qui n'avait pas de lien avec la vente ultérieure du bien, mais uniquement avec le partage successoral emportant prorogation d'imposition au titre de l'IBGI.

E. 13

Par acte posté le 23 février 2016, Mme A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation et à ce que le calcul de l'impôt soit revu selon deux alternatives présentées dans le recours. À ce dernier égard, l'« alternative n° 2 » était semblable à celle développée devant le TAPI. En revanche, dans l'« alternative n° 1 », qui prenait également en compte « la transaction dans sa globalité », la valeur d'acquisition était du tiers de la valeur fiscale 10 ans avant l'aliénation, majorée de 30 %, soit CHF 520'000.-/3 et donc CHF 174'000.- ; les dépenses d'investissement intégraient les soultes versées et s'élevaient à CHF 671'300.- ; et il convenait encore d'y ajouter CHF 10'000.- de droits de succession payés. Leur addition donnait un montant total de CHF 855'300.-. Soustraits des CHF 940'000.- de la valeur d'aliénation, le bénéfice réalisé était de 84'700.-, ce qui donnait, au taux de 10 %, un IBGI de 8'470.-. L'art. 12 al. 1 LHID faisait référence aux impenses et aux dépenses d'investissement, qui correspondaient selon la loi au prix d'acquisition ou aux autres valeurs s'y substituant ; or les soultes versées à ses frères lui avaient servi à acquérir l'appartement et devaient donc être déduites. L'arrêt cité par le TAPI se rapportait à la déductibilité des droits de succession et concernait une cause lucernoise et donc une législation différente, les cantons ayant une marge de manœuvre dans ce domaine.

E. 14

Le 7 mars 2016, le TAPI a communiqué son dossier sans formuler d'observations.

E. 15

Le 7 avril 2016, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Conformément à l'art. 12 al. 3 let. a LHID, en cas de partage successoral - avec ou sans paiement de soulte -, il ne pouvait pas y avoir d'imposition au titre de l'IBGI, et l'imposition était différée et ne pouvait intervenir, au plus tôt, qu'au moment de la vente du bien immobilier acquis par voie de succession. Le choix du législateur de prévoir un report d'imposition en matière de partage successoral avait notamment pour conséquence que le transfert de propriété n'était pas imposé à ce moment, qu'il s'agisse d'un partage en nature ou par le biais du versement de soultes. Cette exception à la réalisation était énumérée de façon explicite dans la loi et représentait une exception consciente au principe. Le partage n'interrompait pas la durée de possession. Il résultait de ces différents éléments qu'au moment de la vente du bien immobilier concerné, l'héritier désintéressé au moment du partage au moyen d'une soulte n'était pas redevable de l'IBGI, seul étant l'héritier ayant acquis la pleine propriété du bien immobilier. L'art. 12 al. 2 let. a LHID disposait qu'était imposable toute aliénation d'immeubles, par quoi il fallait comprendre aussi les actes juridiques ayant les mêmes effets économiques qu'une aliénation sur le pouvoir de disposer d'un immeuble. Ainsi, toute mutation au sens du droit civil ou tout transfert économique constituait une aliénation et représentait un fait imposable, lorsque son imposition n'était pas expressément différée au sens de la loi. Néanmoins, le paiement d'une soulte ne constituait pas un acte juridique ayant

le même effet économique qu'une aliénation sur le pouvoir de disposer de l'immeuble : en renonçant à devenir propriétaire d'un bien immobilier, l'héritier perdait, précisément, tout pouvoir sur l'immeuble, et il n'y avait ainsi pas aliénation, ni mutation au sens de l'art. 12 al. 2 let. a LHID. Sur un plan strictement économique, ce résultat n'était du reste pas choquant. Certes, l'héritier propriétaire était pleinement imposable, alors que l'héritier désintéressé au moyen de la soulte ne subissait aucune imposition. Mais le premier pouvait très bien ne jamais vendre le bien immobilier et donc ne jamais être imposé. Dès lors que la soulte n'était pas imposable au titre de l'IBGI, elle ne pouvait être considérée comme une impense au moment de la vente. L'arrêt cité était transposable au cas d'espèce ; en effet, il en découlait que seuls les frais étroitement liés à l'acquisition pouvaient être imputés. Il était également erroné de dire que les soultes constituaient des dépenses d'investissement. En effet, en application de l'art. 12 al. 3 LHID, la valeur d'acquisition de l'immeuble ne pouvait être fixée sur la base du prix indiqué dans l'acte de partage successoral, mais bien sur le prix payé à la date d'acquisition par les B_____. La soulte ne pouvait pas être assimilée à des frais liés à l'aliénation de l'immeuble, car son paiement intervenait indépendamment de la vente de l'immeuble ; son paiement n'augmentait de plus pas la valeur du bien, et s'effectuait dans le cadre d'une opération – le partage successoral – non imposée. Il en allait de même de la reprise de la dette hypothécaire.

E. 16

Le 11 avril 2016, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 6 mai 2016 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.!

E. 17

Le 3 mai 2016, Mme A_____ a persisté dans ses conclusions.!

E. 18

L'AFC-GE ne s'est quant à elle pas manifestée.!

EN DROIT 1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).!

2. Concernant le droit applicable, il s'agit de la LHID et de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).!

3. a. 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 phr. 1 LHID). Sont notamment assimilés à une aliénation, les actes juridiques qui ont les mêmes effets économiques qu'une aliénation sur le pouvoir de disposer d'un immeuble (art. 12 al. 2 phr. 2 let. a LHID).!

b. L'art. 12 al. 3 let. a LHID prévoit que l'imposition est différée en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation, étant précisé que le catalogue des cas dans lesquels l'imposition est différée est exhaustif, régi par le droit fédéral et il ne peut être étendu par les cantons (ATF 141 II 107 consid. 2.2.4). En cas de partage successoral comme en l'espèce, celui-ci est soumis à l'art. 12 al. 3 let. a, que l'on soit en présence de soultes ou non (ATA/433/2010 du 22 juin 2010). Les cas prévus à l'art. 12 al. 3 LHID constituent des exceptions au principe selon lequel toute aliénation

engendrant une plus-value est imposable. La prorogation de l'imposition signifie qu'un transfert constituant en soi un acte d'aliénation n'est cependant pas soumis à imposition, et 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 ; 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 étant simplement différée jusqu'à nouvelle aliénation imposable, comme le prévoit l'art. 82 al. 3 LCP dans le canton de Genève (arrêt du Tribunal fédéral 2C_164/2009 du 24 août 2009 consid. 6.3). En d'autres termes, l'acquéreur reprend la charge fiscale latente de l'aliénateur, et il s'agit bien uniquement d'une prorogation de l'imposition, non d'une exonération de celle-ci (Markus REICH, *Steuerrecht*, 2^e éd., 2012, § 25 n. 43).

4. a. Si la perception d'un impôt sur les gains immobiliers est rendue obligatoire par l'art. 12 LHID, celui-ci demeure toutefois vague sur l'aménagement de cet impôt, ne donnant que peu de précisions aux cantons en particulier sur la durée de possession déterminante (ATF 134 II 124 consid. 3.2 = RDAF II 2008 p. 333 ; arrêt 2C_797/2009 du 20 juillet 2010 consid. 2.1) et ne définissant pas les termes « produit de l'aliénation », « dépenses d'investissement » et « autre valeur s'y substituant » (ATF 141 II 207 consid. 2.2.1). Les cantons restent compétents pour la fixation des barèmes, des taux et des montants exonérés d'impôt (art. 1 al. 3 LHID, art. 129 al. 2 phr. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101), sous réserve de l'art. 12 al. 5 LHID. À teneur de cette disposition, les cantons veillent à ce que les bénéfices réalisés à court terme soient imposés plus lourdement.

b. La marge de manœuvre législative des cantons trouve ses limites principalement dans le sens de la norme (exigence de l'imposition des gains immobiliers réalisés), et dans sa systématique (relation entre l'impôt sur les gains immobiliers et l'impôt sur le revenu) (arrêt du Tribunal fédéral 2C_156/2015 du 5 avril 2016 consid. 2.2.1). En principe, dans le cas d'une vente immobilière proprement dite, les dépenses d'acquisition de l'acquéreur correspondent au produit de l'aliénation du vendeur (Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH [éd.], *Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinded [StHG]*, 3^{ème} éd., 2017, n. 57 ad art. 12 LHID ; Markus REICH, *op. cit.*, § 25 n. 54 et 58). Les travaux préparatoires de la LHID indiquent toutefois que « les cantons sont libres, en cas de longue durée de possession, de frapper le gain effectivement obtenu ou de prévoir une limite lors du calcul du gain imposable. Dans cette dernière hypothèse, le prix d'acquisition est alors remplacé par une autre valeur. On a confié au législateur cantonal le soin de définir plus précisément les dépenses qui doivent être déduites lors du calcul du gain » (Message LHID, FF 1983 III 1 ss, p. 106). Néanmoins, selon le Tribunal fédéral, l'interprétation de termes comme « produit de l'aliénation », « dépenses d'investissement » et « autre valeur s'y substituant », dans le cadre de l'art. 12 al. 1 LHID, ne peut s'effectuer de manière parfaitement autonome, mais doit au contraire respecter le principe de l'harmonisation verticale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_705/2011 du 26 avril 2012 consid. 4.3.2).

c. Les cantons adaptent leur législation aux dispositions des titres 2 à 6 de la LHID, soit les art. 3 à 61 LHID, dans les huit ans qui suivent l'entrée en vigueur de celle-ci (art. 72 al. 1 LHID), soit jusqu'au 31 décembre 2000. À l'expiration de ce délai, le droit fédéral est directement applicable si les dispositions du droit fiscal cantonal s'en écartent (art. 72 al. 2 LHID).

5. a. En ce qui concerne le droit genevois, selon l'art. 82 al. 1 LCP, le bénéfice ou gain imposable est constitué par la différence entre la valeur d'aliénation et la valeur d'acquisition. La durée de

possession à prendre en compte correspond à la période entre l'acquisition et l'aliénation du bien. La valeur d'acquisition est, en général, 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) ; aux termes de l'art. 82 al. 5 LCP, lorsque l'acquisition est intervenue plus de 10 ans avant l'aliénation, le contribuable peut demander que soit considérée comme valeur d'acquisition la valeur fiscale 10 ans avant l'aliénation majorée de 30 %, s'il s'agit d'un immeuble non locatif.

b. 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 prix de vente comprend l'ensemble des prestations de tout genre auxquelles l'acquéreur s'oblige à l'égard de l'aliénateur (art. 82 al. 7 LCP).

c. L'art. 81 al. 3 let. c LCP, qui prévoit une exonération de l'IBGI en cas de partage successoral, s'écarte de l'art. 12 al. 3 LHID (arrêt du Tribunal fédéral 2C_797/2009 du 20 juillet 2010 consid. 2.2) ; contraire au droit fédéral, il est partant inapplicable.

d. D'après l'art. 84 al. 1 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 2 ans; b) 40 % lorsqu'il l'a été pendant 2 ans au moins, mais moins de 4 ans; c) 30 % lorsqu'il l'a été pendant 4 ans au moins, mais moins de 6 ans; d) 20 % lorsqu'il l'a été pendant 6 ans au moins, mais moins de 8 ans; e) 15 % lorsqu'il l'a été pendant 8 ans au moins, mais moins de 10 ans; f) 10 % lorsqu'il l'a été pendant 10 ans au moins, mais moins de 25 ans; g) 0 % lorsqu'il l'a été pendant 25 ans et plus.

6. a. Dans un arrêt du 29 juillet 2008 concernant une cause lucernoise (arrêt du Tribunal fédéral 2C_147/2008 = RDAF 2009 II 440), le Tribunal fédéral a jugé sur la base de l'art. 12 LHID qu'en cas d'aliénation d'un immeuble acquis par le biais d'un transfert justifiant une imposition différée, le prix d'acquisition est celui du dernier transfert imposable ; il s'ensuit que seuls peuvent être imputés du prix d'aliénation les frais étroitement liés à l'acquisition déterminante d'un point de vue fiscal. Cette règle ne vaut pas uniquement pour le prix d'acquisition en tant que tel, mais également pour toutes les dépenses qui y sont liées. Le fait que le transfert de propriété par succession constitue de par la loi un cas d'imposition différée oblige les cantons, lors d'une aliénation ultérieure, à ne pas le prendre en considération dans le calcul de l'impôt sur les gains immobiliers, la doctrine dominante considérant qu'en cas de dévolution de fortune privilégiée au point de vue de l'impôt sur les gains immobiliers (imposition différée), la déductibilité de l'impôt sur les successions ne saurait être admise (arrêt du Tribunal fédéral 2C_147/2008 précité consid. 2.3).

b. Récemment et à deux reprises, la chambre de céans a confirmé que cette jurisprudence valait également à Genève, et que les droits de succession ne pouvaient pas être pris en compte dans le cadre de la fixation de l'IBGI (ATA/42/2017 du 17 janvier 2017 ; ATA/19/2017 du 10 janvier 2017) ; cette solution est du reste retenue également par d'autres juridictions cantonales (voir not. Tribunal cantonal de Bâle-Campagne, arrêt du 12 mars 2008 in StE 2009, B 44.13.4 n. 1).

7. La recourante invoque que les soultes qu'elle a payées à ses deux frères lors du partage successoral devraient être prises en compte dans le calcul de l'IBGI, en formulant deux alternatives. Son argumentation n'est toutefois pas compatible avec le système de l'IBGI tel que prévu par la LHID. Elle cherche en effet à faire prendre en compte dans le calcul un cas d'imposition différée, soit le partage successoral, alors que, selon les principes exposés plus haut, tout se passe dans ces cas, sous l'angle de l'IBGI, comme si le transfert n'avait pas eu lieu. Dans le formulaire de déclaration initialement déposé, elle voulait du reste que le montant retenu lors du partage – pourtant une simple estimation – soit retenu comme valeur d'acquisition. Si l'on ne peut prendre en

compte l'opération de partage, cela signifie que seules sont déterminantes la valeur d'acquisition établie selon l'art. 82 al. 5 LCP (valeur fiscale 10 ans avant l'aliénation majorée de 30 %, soit CHF 520'000.-), et la valeur d'aliénation qui était de CHF 940'000.- ; or les différentes alternatives présentées par la recourante intègrent toutes d'une manière ou d'une autre l'opération de partage, notamment en exonérant tout ou partie de l'augmentation de valeur intermédiaire, ce qui n'est pas possible. Le même raisonnement s'applique à la reprise de la dette hypothécaire, qui, comme l'a relevé à juste titre le TAPI, n'a pas de lien avec la vente ultérieure du bien mais uniquement avec le partage successoral emportant prorogation d'imposition au titre de l'IBGI. Au surplus, les droits de succession que la recourante souhaite voir également pris en compte dans le calcul de l'IBGI ne peuvent pas l'être, conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral et de la chambre de céans déjà citée. 8. Au vu de ce qui précède, le recours, mal fondé, sera rejeté, étant rappelé que le taux de l'impôt n'est pas contesté. 9. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante, 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.