

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4190/2013-ICC

ATA/210/2016

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 8 mars 2016

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame B _____

Monsieur C _____

Madame D _____

représentés par De Mitri Conseils SA, mandataire, soit pour elle
Monsieur Thierry De Mitri

**Recours contre les jugements du Tribunal administratif de première instance des
18 mai 2015 (JTAPI/607/2015 et JTAPI/602/2015 et JTAPI/608/2015)**

EN FAIT

- 1) Monsieur A_____, né en 1909 et décédé en 1991 était propriétaire, à la date de son décès, de quatre parcelles sises sur la commune de Meyrin. Au moment où M. A_____ est devenu propriétaire de celles-ci, elles étaient incorporées à la zone agricole depuis 1952.

Il s'agissait des parcelles suivantes :

- parcelle n° 1_____, d'une surface de 27'573 m², acquise durant l'année 1961, pour un prix inconnu mais dont les parties ont admis qu'il était de CHF 20.- le m² ;
- parcelle n° 2_____, d'une surface de 4'012 m², acquise le 30 août 1962 pour un prix de CHF 25.- le m² ;
- parcelle n°3_____, d'une surface de 9'222 m², acquise le 31 juillet 1962, pour un prix de CHF 20.- le m² ;
- parcelle n° 4_____, d'une surface de 4'002 m², acquise le 31 juillet 1968, pour un prix de CHF 20.- le m².

- 2) Suite à l'adoption par le Grand Conseil le 19 novembre 1976 de la loi L 4578, créant des zones de verdure et de bois, et déclarant d'utilité publique l'installation d'un centre sportif sur le territoire de la commune de Meyrin, des parties des parcelles précitées ont été incorporées en zone de verdure, à destination du centre sportif, selon le plan de zones no 5_____ approuvé par cette loi.

- 3) Au décès de M. A_____, ses trois enfants, Madame B_____, Monsieur C_____ et Madame D_____ (ci-après : les trois propriétaires) ont hérité à parts égales de sa fortune et des droits sur les parcelles précitées.

- 4) Le 22 juin 2006, le Grand Conseil a adopté la loi L 9814, modifiant les limites de zones sur le territoire de la commune de Meyrin (création d'une zone de développement 3, d'une zone sportive et d'une zone 4B protégée, au lieu-dit les « E_____ »).

- 5) À la suite de l'adoption de cette loi et de l'approbation du plan de zone n° 6_____ qui y était lié, certaines parties des parcelles précitées ont été classées ou reclassées, soit en zone de développement 3, soit en zone sportive.

Ainsi :

N ^{os} de parcelles	Surfaces en zone de développement 3	Surfaces en zone sportive
1_____	22'173 m ²	5'400 m ²
2_____	3'782 m ²	10'262 m ²
3_____	6'702 m ²	2'526 m ²
4_____	4'002 m ²	----

- 6) Le 6 avril 2011, le Conseil d'État a adopté le plan localisé de quartier (ci-après : PLQ) n° 7_____. Celui-ci a attribué un indice d'utilisation du sol (ci-après : IUS) de 0.88 aux quatre parcelles précitées. Il leur a également attribué des surfaces brutes de plancher maximales (ci-après : SBP) soit :

N ^{os} de parcelles	SBP
1_____	19'542 m ²
2_____	3'334 m ²
3_____	5'908 m ²
4_____	3'527 m ²

- 7) Le 21 octobre 2011, les trois héritiers de feu M. A_____ ont fondé la société F_____ SA, laquelle a été inscrite au registre du commerce. Son but social est : « la valorisation des parcelles n° 4_____, 2_____, 12'889 et 1_____ de la commune de Meyrin, constructions, ventes, locations, constitution de droits de superficie, ainsi que toutes opérations financières et commerciales y-relatives ». Selon un contrat d'apport du 19 octobre 2011, ils apportaient à cette société les quatre parcelles précitées, ainsi que la dette hypothécaire y afférente. Le montant total de l'apport était arrêté à CHF 14'800'000.-, En contrepartie de leur apport, chacun d'eux a reçu 10'000 actions d'une valeur de CHF 1'000.- chacune. En outre, un montant de CHF 4'800'000.- a été inscrit à leur crédit conjoint dans les livres de la société.
- 8) Le transfert par apport de ces biens immobiliers a été inscrit au registre foncier (ci-après : RF) le 1^{er} novembre 2011, ainsi que cela a été publié dans la Feuille d'avis officielle de la République et canton de Genève (ci-après : FAO), du 18 novembre 2011.
- 9) Le 31 mai 2013, en rapport avec la parcelle n° 4_____, le service des impôts spéciaux de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a écrit

à chacun des trois propriétaires, notamment à la contribuable. Il leur rappelait l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2011, de la loi modifiant la loi d'application de la loi fédérale sur l'aménagement du territoire (LaLAT - L 1 30), adoptée le 1^{er} juillet 2010, qui introduisait les art. 30 C à 30 O LaLAT. Ceux-ci instaurent la perception d'une taxe de 15 % sur les plus-values résultant des mesures d'aménagement du territoire (ci-après : MAT), consistant à créer une zone à bâtir en lieu et place d'une zone inconstructible (ci-après : taxe LaLAT).

Le déclassement intervenu sur la parcelle n° 4_____ était visé par ces dispositions. L'augmentation de la valeur du bien-fonds était constitutive d'une plus-value dont le débiteur était le propriétaire du bien-fonds au moment où la mesure d'aménagement avait été prise par le Conseil d'État, pour autant que cette dernière soit intervenue après le 1^{er} janvier 2005. Dans la mesure où chacun des trois propriétaires était redevable de cette taxe pour la parcelle en question à concurrence de sa part successorale, l'AFC-GE lui transmettait un projet de bordereau de taxation initial pour qu'il se détermine sur ces éléments.

L'AFC-GE a adressé le 19 juillet 2013 quatre courriers similaires aux précités, le premier concernant la parcelle n° 1_____, les deuxième et troisième la parcelle n° 2_____ (un pour chacune des zones) et le quatrième la parcelle n° 3_____.

À ces courriers, étaient annexés des projets de décisions de taxation relatifs aux différentes parcelles, accompagnés des bordereaux détaillant et énonçant les montants des taxes qui seraient perçues. Chacun des trois propriétaires était appelé à se déterminer dans un délai fixé.

Les trois propriétaires ont présenté des observations détaillées dans le délai imparti, soit par des courriers du 1^{er} juillet 2013, à propos de la parcelle n° 4_____, et du 2 septembre 2013 à propos des parcelles n°s 2_____, 3_____ et 1_____. Tous trois contestaient la conformité au droit desdites taxes dont ils remettaient en question la validité de la base légale. Celle-ci avait été adoptée sans respecter les droits populaires et son contenu était contraire au principe de non-rétroactivité des lois. En outre, le contenu de la taxe LaLAT entraînait en conflit avec les dispositions sur l'imposition des bénéfices immobiliers. Enfin, ils contestaient le montant de ladite taxe tel qu'il avait été calculé.

- 10) Le 3 décembre 2013, l'AFC-GE a adressé à chacun des trois propriétaires cinq bordereaux définitifs, relatifs à la taxe LaLAT qu'elle avait établis, avec les avis de taxation y afférents.

Le contenu des bordereaux notifiés à chacun d'eux peut être synthétisé dans le tableau qui suit :

Parcelles concernées :	n° 1_____	n° 2_____ (I)	n° 2_____ (II)	n°3_____	n° 4_____
Zone avant. déclassement :	AG*	AG*	V**	V**	AG *et V**
Zone après déclassement :	D3***	D3***	D3***	D3***	D3***
Surface totale déclassée (m ²) :	22'173	3'427	355	6'702	4'002
Valeur avant déclassement : coût d'acquisition augmenté des impenses (à défaut de prix : valeur vénale). (art. 30H al. 2 LaLAT)					
Valeur retenue (CHF) :	147'820.-	28'558.-	2'958.-	44'680.-	26'680.-
Valeur après déclassement (surface en m ² x valeur vénale au m ² x densité) (art. 30Hal. 3 LaLAT)					
Valeur vénale/m ² (CHF) :	450.-	450.-	450.-	450.-	450.-
Densité (IUS) appliquée à la surface totale déclassée	0.88	0.88	0.88	0.88	0.88
Valeur retenue (CHF) :	2'926'836.-	452'364.-	2'958.-	884'664.-	528'264.-
Plus-value (valeur après déclassement, moins valeur avant déclassement, sous déduction du rabais de 30 %/ m ²)					
Plus-value brute (CHF) : (Art. 30H al. 1 LaLAT)	2'779'016.-	423'806.-	46'860.-	839'664.-	501'584.-
./. rabais (CHF) : (Art. 30H al. 4 LaLAT)	221'730.-	34'270.-	3'350.-	67'020.-	40'020.-
Plus-value nette imposable (CHF): (art. 30E al. 1 LaLAT)	2'557'286.-	389'536.-	40'352.-	772'964.-	461'564.-
Taxe LaLAT 15% Montant du bordereau (CHF)	383'592.-	58'430.40	6'052.80	115'944.60	69'234.-

* zone agricole ; ** zone verte ; *** zone de développement 3

Ainsi que le rappelait chacun des bordereaux notifiés, un recours contre ces décisions et bordereaux de taxations pouvait être formé directement auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) en concluant à leur annulation.

- 11) Le 27 décembre 2013, chacun des trois propriétaires a saisi le TAPI de cinq recours, soit un par décision de taxation, en concluant à leur annulation.

Le recours de Mme B_____ a été enregistré sous le n° A/4190/2013, celui de M. C_____ sous le n° A/4199/2013 et celui de Mme D_____ sous le n° A/4201/2013.

Les nouvelles dispositions de la LaLAT qui formaient la base légale fondant la perception de la taxe précitée, entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2011, n'avaient pas été soumises au référendum obligatoire, contrairement à ce que prévoyait l'art. 53A de la Constitution de la République et canton de Genève du 24 mai 1847 (ci-après : aCst-GE) abrogée depuis lors. En effet, contrairement à sa désignation formelle, la taxe instaurée par les art. 30C et suivants LaLAT ne constituait pas une taxe causale, mais un impôt.

Ces dispositions avaient été introduites munies d'une disposition de droit transitoire qui était contraire à l'art. 8 de la Constitution fédérale de la

Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101). La rétroactivité instaurée par les art. 36 al. 2 et 3 LaLAT devait être qualifiée de « rétroactivité proprement dite ». Celle-ci était en principe proscrite et ne pouvait être admise qu'à des conditions extrêmement strictes qui n'étaient pas réunies.

En particulier, dans l'hypothèse où une base légale formelle existerait, la rétroactivité instaurée devait être raisonnablement limitée dans le temps, ce qui n'était pas le cas, car la loi rétroagissait sur des faits générateurs de taxation situés près de six ans avant l'adoption de la loi, ce qui était contraire à ce qui était admis par la jurisprudence du Tribunal fédéral. En outre, la rétroactivité instaurée à l'art. 36 LaLAT créait une inégalité de traitement entre les personnes ayant aliéné leur terrain ou obtenu une autorisation de construire durant la période transitoire, exemptée de toute taxe, et les personnes qui ne l'avaient pas vendu ou n'auraient pas sollicité une autorisation de construire dans ce délai.

Les art. 30C et ss LaLAT ne réglaient pas les rapports entre la taxe et l'impôt sur les bénéfices et les gains immobiliers (ci-après : IBGI). L'art. 30N al. 3 LaLAT prévoyait que la taxe constituait une impense déductible du gain immobilier au moment où celui-ci serait réalisé. Or, la taxe en question ne répondait pas à la définition de l'impense. Il s'agissait en réalité d'un versement anticipé de l'IBGI, à retrancher du montant de celui-ci au moment où il serait dû. Selon les calculs auxquels ils s'étaient livrés, le cumul de l'IBGI et de la taxe LaLAT pouvaient conduire à la perception du 56 % de la plus-value. Avec la méthode mise en place, pour la perception de la taxe LaLAT, une charge cumulée allant au-delà de 60 % était plausible, dans l'hypothèse où l'on additionnait le montant de la taxe à celui de l'IBGI.

Dans le cas d'espèce, le droit de taxer était prescrit par l'application du délai de cinq ans prévu par la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) et il était arrivé à échéance le 31 décembre 2011, soit une année après l'entrée en vigueur de la novelle du 1^{er} juillet 2010. Ce raccourcissement du délai de taxer était dû à la clause de rétroactivité, et l'État devait en supporter le désagrément.

Finalement, la base de calcul de la plus-value était incorrecte. Ce n'était pas le prix d'achat des terrains qui devait être pris en considération, mais la valeur attribuée aux terrains immédiatement avant la MAT. Dans le cadre de l'évaluation du prix des terrains inclus dans le PLQ 8_____ affecté à des parcelles dites « G_____ », lesquelles étaient totalement inconstructibles, une valeur de CHF 60.- le m² avait été prise en considération, d'entente avec la commune de Meyrin. C'était une telle valeur qu'il y avait lieu d'appliquer aux parcelles des trois propriétaires.

- 12) Par mémoires des 17 avril 2014 et 29 août 2014, l'AFC-GE a répondu aux recours des trois propriétaires par un acte unique, en concluant à leur rejet.

Historiquement, le droit de percevoir la taxe LaLAT était fondé sur l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur l'aménagement du territoire du 22 juin 1979 (LAT - RS 700). Il s'agissait d'établir le régime de compensation que le droit cantonal devait mettre en place pour tenir équitablement compte des avantages et des inconvénients majeurs qui résultaient des mesures d'aménagement.

La taxe n'était perçue que s'il existait un avantage économique résultant d'une MAT. Tel était le cas lorsque la valeur d'un bien-fonds consécutive à une telle mesure était augmentée d'un montant égal ou supérieur à CHF 100'000.-. Constituait une plus-value résultant d'une MAT, une plus-value résultant d'un changement de zones d'affectation, de plans d'équipement, d'autorisations exceptionnelles de construire et de remembrement parcellaire. En revanche, une plus-value engendrée par un plan directeur ou une planification de l'équipement socio-culturel n'était pas prise en considération.

La taxe LaLAT ne constituait pas un impôt, mais une taxe d'orientation, dans la mesure où elle était caractérisée par la prise en compte du motif poursuivi par l'État, mais sans prise en compte d'une contre-prestation. Plus précisément, elle pouvait constituer un impôt d'orientation ou une taxe causale d'orientation. Selon le Tribunal fédéral (ATF 121 II 138), une taxe sur la plus-value résultant d'une MAT constituait une contribution causale indépendante des coûts. Cette qualification avait été approuvée par la doctrine. Dans la mesure où ladite taxe ne constituait pas un impôt, c'était à juste titre que la nouvelle du 1^{er} juillet 2010 n'avait pas été soumise au référendum obligatoire.

Tout grief relatif à l'illégalité de la clause de rétroactivité contenue à l'art. 36 al. 3 LaLAT devait être écarté. En l'espèce, le législateur cantonal avait respecté la volonté du législateur fédéral lorsqu'il avait adopté la LAT, en adoptant une disposition légale expresse, raisonnablement limitée dans le temps, et propre à garantir un certain équilibre entre les intérêts publics et les intérêts privés. Celle-ci ne créait pas des inégalités choquantes et respectait les droits acquis.

La taxe LaLAT ne constituait pas un versement anticipé de l'IBGI. Ces deux contributions n'avaient ni le même objet, ni la même fonction. Le cumul de la taxe sur la plus-value résultant de la MAT avec l'IBGI était admissible, d'une part parce que ces deux contributions n'étaient pas similaires, d'autre part parce que la taxe sur la plus-value était déductible en tant qu'impense dans le cadre de la taxation de l'IBGI.

La prescription du droit de taxer n'était en l'espèce pas atteinte. Aucune notification de décision relative à la taxe LaLAT ne pouvait intervenir avant l'entrée en vigueur de la loi le 1^{er} janvier 2011 qui constituait *le dies a quo*. Même si on devait aboutir à une application du délai de cinq ans de l'art. 22 al. 2 LPFisc, comme le soutenait la contribuable, la prescription du droit de taxer ne serait manifestement pas atteinte.

Finalement, les bases de calculs de la plus-value étaient conformes à la loi. Lorsque le prix d'achat d'une parcelle était connu, il s'agissait de la référence à utiliser pour le montant de la plus-value. En outre, seule la valeur des surfaces classées en zone de développement avait été prise en considération pour déterminer la plus-value, et les trois propriétaires erraient lorsqu'ils soutenaient le contraire. L'existence d'accords intervenus avec la commune de Meyrin pour une valorisation des parcelles dites « G _____ » pour un montant de CHF 60.- le m² n'était pas étayée par pièces.

- 13) Le 31 octobre 2014, les trois propriétaires ont répliqué. Ils persistaient à considérer que la taxe LaLAT constituait un impôt qui aurait dû être soumis au référendum obligatoire concernant la clause de rétroactivité. En cas de rétroactivité proprement dite prévue par une base légale, il était admis qu'une rétroactivité de plus de trois ans ne saurait être considérée comme respectant le principe de la proportionnalité. Pour le surplus, ils reprenaient l'argumentation qu'ils avaient déjà développée dans leur recours.
- 14) Le 11 décembre 2014, l'AFC-GE a dupliqué en persistant dans ses conclusions et dans son argumentation. À teneur des travaux préparatoires de la PL 10125, la jurisprudence du Tribunal fédéral et de la doctrine, il était clair que la taxe LaLAT n'était pas un impôt.

La durée de la clause de rétroactivité était acceptable au vu de la matière concernée et elle était justifiée par des motifs pertinents d'intérêt public plus dignes d'être protégés que les intérêts privés en jeu. Les motifs d'intérêt public avaient été énumérés dans le rapport de la commission d'aménagement du Grand Conseil chargée d'étudier le PL 10125 déposé le 12 janvier 2010.

Concernant le grief relatif à la relation de la taxe LaLAT avec l'IBGI, il y avait lieu de souligner que l'art. 5 al. 1 LAT entré en vigueur en mai 2014 prévoyait expressément qu'en cas d'impôts sur les gains immobiliers, la taxe perçue était déduite du gain, en tant que partie des impenses. Il n'y avait plus matière à discussion sur ce point.

En rapport avec la question de la prescription, le Tribunal fédéral avait fixé le délai de celle-ci à dix ans en cas de mesure valant expropriation matérielle en

application de la LaLAT. Il ne devrait pas en aller autrement concernant la taxe LaLAT. Que l'on prenne comme point de départ du délai l'adoption de la mesure d'aménagement, le moment de l'aliénation du terrain, voire un délai de nonante jours après l'entrée en force de l'autorisation définitive de construire, la prescription décennale ne serait de toute manière pas atteinte dans le cas d'espèce.

- 15) Par trois jugements du 18 mai 2015, rendus dans chacune des causes ouvertes, le TAPI a admis le recours des trois propriétaires et a annulé les bordereaux et les avis de taxation du 3 décembre 2013.

La taxe LaLAT constituait une contribution causale indépendante des coûts, ainsi que l'admettait le Tribunal fédéral et la doctrine à laquelle ce dernier s'était référé dans l'arrêt topique 2P_283/1999 du 13 juin 2000 (consid. 5a/bb). Dès lors, les dispositions introduites par la L 10125 n'avaient pas à être soumises au Grand Conseil, en application de l'art. 53A de l'ancienne Constitution de la République et canton de Genève du 24 mai 1847 (Cst-GE).

En revanche, la clause de rétroactivité proprement dite, introduite par la combinaison des art. 36 al. 2 et 3 LaLAT régissant l'application dans le temps des art. 30C à 30O, contrevenait par sa durée aux conditions dans lesquelles une rétroactivité proprement dite pouvait être admise. La MAT, qui avait profité aux trois propriétaires, résultait de l'adoption par le Grand Conseil de la L9814 le 22 juin 2006, soit près de quatre ans avant l'adoption de la nouvelle introduisant les art. 30 et ss LaLAT, près de quatre ans et demi avant qu'ils n'entrent en vigueur, et même plus de quinze mois avant l'adoption du PL 10125 par le Conseil d'État. Dans l'absolu, cet effet rétroactif remontait à six ans, puisque la date du 1^{er} janvier 2005 avait été retenue en lieu et place de celle du 3 octobre 2007 dans la disposition de droit transitoire. Vu son ampleur, la portée de cette rétroactivité ne pouvait manifestement être qualifiée de « raisonnablement limitée dans le temps ». Cette solution s'imposait d'autant plus que les dispositions en cause rétroagissaient à une date antérieure à celle de leur adoption prévisible : l'adoption du PL 10125 remontait au 3 octobre 2007, alors que le fait générateur de la taxe litigieuse était intervenu le 22 juin 2006. Même si la problématique temporelle posée par le présent litige, liée à des mesures d'aménagement du territoire, devait être prise en considération, cela ne justifiait pas qu'il faille admettre un effet rétroactif d'une telle ampleur, nettement supérieur à une durée de trois ans. Dans la première mouture du PL 10125, le Conseil d'État avait envisagé la date du 3 octobre 2007 comme date de départ de la rétroactivité. L'adoption de celle du 1^{er} janvier 2005, pour permettre d'inclure les périmètres dans lesquels les terrains de la recourante sont situés dans le champ d'application temporel des art. 30C et suivants, ainsi que cela résultait des débats de la commission d'aménagement du Grand Conseil, contrevenait clairement aux principes de la proportionnalité.

En outre, l'art. 36 al. 3 LaLAT établissait une inégalité de traitement pour deux catégories d'administrés concernés, d'une part ceux qui au 1^{er} janvier 2011 avaient vendu leurs parcelles et, d'autre part ceux qui, toujours au 1^{er} janvier 2011, bénéficiaient d'une autorisation de construire en force. Une telle inégalité était douteuse, étant notamment observé que des éléments sur lesquels les administrés n'avaient aucune emprise susceptible de retarder la délivrance d'une autorisation de construire (recours ou adoption préalable nécessaire d'un PLQ par exemple) pouvaient empêcher la réalisation de la condition donnant lieu à la seconde hypothèse, soit le bénéfice d'une autorisation définitive de construire entrée en force, prévue par cette disposition au 1^{er} janvier 2011.

Finalement, les motifs ayant conduit à l'adoption des art. 30C et ss LaLAT n'étaient pas à tel point prépondérants qu'ils puissent justifier la rétroactivité instaurée par le biais de l'art. 36 al. 2 et 3 LaLAT. L'extension de celle-ci au 1^{er} janvier 2005 de façon à inclure le périmètre des E_____, découlait à l'évidence d'une volonté d'accroître les ressources de l'État. Or, un tel intérêt purement financier n'était pas suffisant pour justifier une situation de rétroactivité proprement dite. Cela était d'autant plus vrai que les ressources issues de la taxe sur la plus-value n'étaient pas attribuées aux recettes générales du canton.

Les intérêts privés d'un propriétaire, qui n'avait pas encore aliéné son bien, étaient à considérer tout autant que ceux d'un propriétaire qui l'avait déjà fait. L'art. 36 al. 3 LaLAT contrevenait aux principes constitutionnels de la non-rétroactivité, ainsi qu'à celui de l'égalité de traitement. L'autorité intimée ne pouvait pas l'appliquer à la MAT dont les parcelles des trois propriétaires avaient fait l'objet.

- 16) Par acte posté le 19 juin 2015, l'AFC-GE a interjeté un recours contre chacun des jugements du TAPI du 18 mai 2015 précités, notifiés le 22 mai 2015. Elle a conclu à leur annulation et à la confirmation de ses propres décisions du 3 décembre 2013.

Elle contestait l'appréciation du TAPI selon laquelle la rétroactivité introduite par l'art. 36 al. 2 et 3 LaLAT n'était pas raisonnablement limitée dans le temps, ainsi que l'exigeaient les conditions pour admettre une rétroactivité proprement dite.

Pour apprécier la durée admissible de la rétroactivité, le TAPI avait omis de prendre en considération qu'elle devait s'apprécier selon les circonstances. Le présent litige concernait le domaine de l'aménagement du territoire dont l'aspect temporel ne pouvait en aucun cas être comparé à celui applicable en matière de fiscalité. Il pouvait en effet s'écouler une durée d'environ cinq à sept ans en moyenne entre le déclassement d'une parcelle et l'adoption d'un PLQ. Selon la

jurisprudence de la chambre administrative, la durée de stabilité d'un plan d'affectation spécial tel qu'un PLQ était de quinze ans. Pour les modifications de zones, il n'était pas rare que des PLQ soient adoptés sur la base de zones de développement dont l'origine remontait à 1957, soit à la création de la loi générale sur les zones de développement du 29 juin 1957 (LGZD - L 1 35).

Dans ces circonstances, une durée de rétroactivité de six ans n'était pas choquante. Le TAPI avait retenu que le Conseil fédéral avait estimé, dans le cadre de l'initiative populaire relative à l'imposition des successions pour financer l'AVS, qu'une rétroactivité de trois ans ne pouvait être considérée comme acceptable. Cela procédait d'un amalgame hors de propos : dans le cas d'une succession, les héritiers entraînent immédiatement en possession des biens dévolus, au contraire des plus-values procurées par les zones de développement sur des biens-fonds agricoles qui restaient virtuelles pendant des années. Il était prévu que les plus-values réalisées avant l'entrée en vigueur de la L 10125 étaient exonérées de taxes, et seules les plus-values encore latentes étaient visées. Dès lors, il ne pouvait y avoir comparaison et référence au délai de trois ans précité.

Le TAPI faisait fausse route en retenant que les dispositions en cause rétroagissaient à une date antérieure à celle de leur adoption prévisible. Si le fait générateur de la taxe litigieuse était intervenu le 22 juin 2006, la prévisibilité de la rétroactivité était déjà connue depuis le 23 février 2004, date du dépôt du PL 9178.

De même, le TAPI s'était mépris en considérant que l'intérêt public à la rétroactivité n'était pas suffisamment important au regard des intérêts privés opposés. Les grands déclassements de terrains de zones agricoles s'effectuaient au travers de la création de zones de développement. Dans de telles zones, la délivrance d'autorisations de construire était subordonnée à l'adoption préalable d'un PLQ et de conditions particulières applicables au projet. Dès 2006, les déclassements de la zone agricole en zone de développement avaient eu systématiquement pour but la construction de logements collectifs. La promotion de l'accès au logement constituait un intérêt public prépondérant incontestable. Vu les enjeux et l'intérêt public poursuivi, la rétroactivité introduite par la loi était admissible. Lors des discussions qui avaient précédé l'adoption des art. 30C et ss LaLAT, il était apparu que les motifs d'intérêt public à une application rétroactive de la taxe sur la plus-value étaient importants : soit l'absence de mesures de compensation pourtant imposées par la LAT, l'ancienneté des discussions sur le plan cantonal relatives à l'introduction d'une taxe sur la plus-value, l'importance des surfaces déclassées, et surtout l'importance des frais d'équipement au sens large, incombant aux communes concernées, susceptibles d'entraîner un blocage du processus d'urbanisation, ceci en pleine pénurie de logement, alors même que,

dans les périmètres en cause, des plans d'affectation n'avaient toujours pas été adoptés.

Il ressortait des travaux préparatoires, notamment du rapport de la commission d'aménagement du Grand Conseil chargée d'étudier les PL 10125-A et 9178-A du 12 janvier 2010 (ci-après : rapport sur les PL 10125 et 9178) que les intérêts privés des propriétaires qui n'auraient pas réalisé leur plus-value au moment de l'entrée en vigueur de la loi, avaient été pris en considération par l'État dans la mise en oeuvre de la taxe par le biais d'une élévation du prix de vente admissible. Il était en effet déjà admis devant le parlement qui débattait de la date de rétroactivité de la loi, de relever le prix du m² de SBP admissible sur le plan administratif de CHF 100.- (prix admis entre 2001 et 2005, soit à l'époque du déclassement) à CHF 450.- le m² de SBP constructible, prix admis en 2007 pour inciter à la construction de logements. Il était plus favorable pour les propriétaires concernés de devoir s'acquitter d'une taxe de 15 % en fonction d'un prix de vente de CHF 450.- le m² de SBP constructible, plutôt que de ne pas s'acquitter de taxes, mais de ne pouvoir vendre qu'en fonction d'un prix autorisé de CHF 100.- le m², selon les plans financiers en vigueur. Tant les intimés que le TAPI faisaient l'impasse sur le fait que l'effet rétroactif lié au déclassement des parcelles permettait à la première de bénéficier d'un prix au m² bien supérieur à celui qui prévalait avant le déclassement, puisque le nouveau prix décidé en octobre 2007 avait été appliqué rétroactivement dès le 1^{er} janvier 2005.

Quant à l'argument relatif à une violation du principe de l'égalité de traitement, il était tout aussi peu pertinent. Le TAPI disait ne pas percevoir la justification de la différence de traitement entre deux catégories d'administrés, soit ceux qui, au moment du dépôt du projet de loi n'avaient pas encore réalisé la plus-value résultant de l'aménagement et ceux qui avaient pu le faire. Cet intérêt était évident : il s'agissait d'améliorer et d'encourager la disponibilité juridique des terrains entre le moment de l'adoption et surtout de l'entrée en vigueur de la zone, en vue de l'adoption à venir du PLQ qui sera appelé à en concrétiser les objectifs. Le délai de concrétisation pour les grands déclassements de terrains agricoles était long. Il y avait lieu de lutter contre la thésaurisation des terrains à bâtir, et cet objectif était d'un intérêt public tellement important qu'il avait fini par être érigé en condition pour permettre le classement d'un terrain en zone à bâtir, ainsi que le concrétisait l'art. 15 al. 4 let. a à c LAT entré en vigueur le 1^{er} mai 2014 et l'art. 15a al. 2 de la même loi prévoyant au besoin des mesures coercitives à cet effet.

L'art. 36 al. 3 LaLAT prenait en considération deux situations dans lesquelles l'entrée en vigueur des dispositions concernées, la condition de disponibilité serait remplie et/ou une dispense pourrait être accordée. Il avait également pris en compte, dans la mesure du possible, les dispositions des

propriétaires qui ne voulaient pas entreprendre immédiatement de construire, en les incitant à vendre leur terrain à une personne qui en aurait cette intention, ce qui était favorable en vue de la disponibilité juridique des terrains au moment de l'adoption du PLQ.

De fait, en aménageant la clause de rétroactivité, le législateur avait considéré qu'il était plus justifié et légitime d'assujettir à la taxe sur la plus-value les propriétaires qui n'avaient pas encore vendu leurs parcelles et qui allaient bénéficier à l'avenir d'une plus-value importante suite au déclassement de leurs terrains, tout en ménageant davantage les intérêts privés de ceux qui avaient déjà vendu leurs terrains et déjà pris des dispositions avec l'argent reçu en contrepartie. Les uns et les autres ne se trouvaient pas dans la même situation, et leur position ne pouvait être comparée, contrairement à ce que prétendait le TAPI.

- 17) Le 15 septembre 2015, chacun des trois propriétaires a répondu au recours le concernant, en concluant à son rejet et au maintien du jugement du TAPI, en développant la même argumentation.

Concernant la condition de la limitation dans le temps de la clause de rétroactivité admissible, sur le principe, l'AFC-GE avait éprouvé une grande peine à trouver des situations dans lesquelles les rétroactivités excédant une année aient été acceptées par le Tribunal fédéral. Son argument selon lequel il y avait lieu de prendre en considération le fait que l'on se trouvait dans le domaine de l'aménagement du territoire tombait à faux. Il ne s'agissait pas de juger de la rétroactivité d'une mesure située dans ce domaine, mais de la perception d'une taxe.

Dans le domaine de l'assurance-maladie, le Tribunal fédéral avait admis que le principe de la non-rétroactivité avait été violé par une mesure d'une durée inférieure à une année (ATF 122 V 405), tout en se référant à l'interdiction de la rétroactivité dans le domaine de la fiscalité. Dès lors, une courte durée s'imposait également dans le domaine d'une taxe relevant de l'aménagement du territoire. Une rétroactivité de six ans était totalement inadmissible au regard du principe de la proportionnalité. L'exemple donné par le TAPI s'agissant de l'impôt sur les successions était tout à fait pertinent. Le TAPI avait à juste titre retenu que l'application de l'art. 36 al. 3 LaLAT à une date antérieure à celle de l'adoption prévisible du PL 10125 déposé le 3 octobre 2007, soit à un fait générateur de la taxe litigieuse intervenu le 22 juin 2006, était inadmissible. Ils ne pouvaient en aucun cas prévoir l'introduction d'une telle clause de rétroactivité, dans la mesure où le projet législatif dans la forme adoptée n'était même pas connu. Il était inconcevable que l'on puisse se référer à l'existence d'un premier projet déposé en février 2004, pour asseoir l'admissibilité d'une rétroactivité de six ans. Quant aux motifs d'intérêt public invoqués par l'AFC-GE, ils n'étaient aucunement

suffisants. Le seul motif à l'introduction d'une clause rétroactive était le financement des frais d'équipement. Or, de jurisprudence constante, l'introduction d'une clause rétroactive en vue d'améliorer les recettes fiscales n'était pas acceptable. L'argumentation, tournant autour du bénéfice qui leur était procuré par l'application d'un prix de CHF 450.- par m² après déclassement pour le calcul de la plus-value, n'avait pas de pertinence. La MAT qui avait conduit au déclassement de leurs terrains avait eu lieu le 22 juin 2006, alors que le nouveau prix avait été rendu public le 3 octobre 2007. L'AFC-GE n'avait pas opté pour un prix supérieur, mais pour le prix fixé par le Conseil d'État. Le projet situé dans la région des E_____ était en cours de réalisation, conformément au PLQ adopté depuis lors. C'était la preuve que, prélèvement ou non d'une taxe auprès du propriétaire concerné, la réalisation du projet n'avait pas été retardée.

Les explications avancées par l'AFC-GE à propos de l'égalité de traitement ne permettaient pas de justifier en quoi avait été instaurée une différence de traitement entre deux catégories d'administrés, à savoir ceux qui, au 1^{er} janvier 2011, avaient vendu leurs parcelles et ceux qui, toujours au 1^{er} juin 2011 ne bénéficiaient pas d'une autorisation de construire entrée en force ou n'avaient pas aliéné leur parcelle. Si l'on se référait au « memo du 10 août 2007 émanant du service de la gestion juridique du département du territoire relatif à l'admissibilité de la clause rétroactive », annexé au rapport sur les PL 10125 et 9178, on comprenait que cette différenciation s'expliquait par un souci du recouvrement de la taxe rendu beaucoup plus difficile vis-à-vis de propriétaires qui auraient déjà aliéné leur terrain. Cela ne justifiait pas une différence de traitement.

- 18) Sur ce, après que les parties eurent indiqué, par courriers des 6 et 8 octobre 2015 qu'elles n'avaient pas d'autre requête à formuler, le juge délégué les a informées, par courrier du 9 octobre 2015, que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Les recours de l'AFC-GE étant formé contre trois jugements du TAPI de portée et de motivation similaire contre lesquels le recourant formule des griefs identiques, et lesdits jugement statuant sur des recours formés par chacun des trois propriétaires des terrains déclassés pour des motifs similaires contre des bordereaux de montants similaires, il y a lieu d'ordonner la jonction des causes A/4199/2013 et A/4201/2013 à la cause A/4190/2013, en application de l'art. 70 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, en statuant ainsi par un seul et même arrêt.
- 2) Interjeté en temps utile et par devant la juridiction compétente, les recours de l'AFC-GE contre les trois jugements du TAPI du 18 mai 2015 rendus dans les causes précitées sont recevables (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a LPA).

3) Les recours de l'AFC-GE sont exclusivement dirigés contre le refus du TAPI d'admettre la conformité au droit de la clause de rétroactivité de la taxe LaLAT, résultant de la combinaison des art. 36 al. 2 et 3 LaLAT. Le traitement de cette question implique de rappeler préalablement le dispositif légal qui introduit ladite taxe et l'historique qui a conduit à son adoption.

4) Selon l'art. 5 al. 1 LAT, dans une teneur qu'il avait déjà le 1^{er} janvier 1980 lors de l'entrée en vigueur de cette loi, le droit cantonal établit un régime de compensation permettant de tenir compte équitablement des avantages et des inconvénients majeurs qui résultent des mesures d'aménagement.

Selon les travaux préparatoires relatifs à cette disposition légale, si le propriétaire a le droit d'être indemnisé pour les atteintes graves que les MAT peuvent lui causer, il serait inéquitable qu'il bénéficie seul et sans contrepartie des avantages financiers que ces mesures peuvent aussi lui procurer, alors qu'il n'a aucun droit à ces avantages (Message du Conseil fédéral du 27 février 1978 concernant la LAT, FF 1978 I 1019, ci-après : le Message). L'art. 5 al. 1 LAT ne crée pas par lui-même ce régime de compensation, mais donne mandat aux cantons de l'établir. Il reste vague sur son contenu, ce qui leur laisse une grande latitude (Message p. 1019 ; Piermarco ZEN-RUFFINEN/Christine GUY-ECABERT, Aménagement du territoire, construction, expropriation, 2001, p. 72, Enrico RIVA in Heinz AEMISEGGER/Pierre MOOR/Alexander RUCH/Pierre TSCHANNEN, éd., Commentaire LAT ad art. 5 p. 16 n. 40). Le mandat de légiférer aux cantons est impératif, mais ne comporte aucun délai pour le faire. L'article 5 al. 1 LAT ne constitue pas une base légale directe pour compenser les avantages et les inconvénients, la compensation ne pouvant se fonder que sur une loi formelle (arrêt du Tribunal fédéral 1C_184/2014 du 23 février 2015 consid. 2.1 ; Piermarco ZEN RUFFINEN/Christine GUY-ECABERT, op. cit., p. 72). La compensation peut revêtir la forme d'une prestation matérielle ou s'opérer en espèces. Dans ce dernier cas, les moyens les plus divers sont possibles, la compensation pouvant se faire par le biais d'une taxe particulière ou le prélèvement d'un impôt sur les gains immobiliers conçu de manière adéquate, voire par voie contractuelle (Enrico RIVA, op. cit., ad art. 5 n° 41). La manière dont doit être affecté l'argent perçu en compensation n'est pas réglée par le droit fédéral. Les cantons peuvent ajouter cette somme aux revenus généraux de l'État ou l'affecter à la poursuite d'un but particulier (Enrico RIVA op. cit., ad art. 5 n° 42).

5) Dans le canton de Genève, la concrétisation de l'art. 5 al. 1 LaLAT s'est faite au travers de l'introduction des art. 30C à 30O LaLAT à la suite de l'adoption le 1^{er} juillet 2010 d'une nouvelle modifiant la LaLAT (L 10125), dispositions qui sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2011. Le principe de la compensation est ancré à l'art. 30C LaLAT, le détail de la réglementation figurant aux art. 30D à 30O LaLAT.

Selon l'art. 30D LaLAT, un fonds de compensation est constitué qui recueille le produit de la taxe LaLAT qui finance, dans la mesure de ses disponibilités : les équipements communaux sauf ceux visés à l'art. 19 LAT, en fonction de la capacité financière de la commune concernée (let. a) ; le fonds de compensation agricole prévu par la loi sur la promotion de l'agriculture du 21 octobre 2004 - LPromAgr - M 2 05) (let. b) ; les indemnités versées lorsque les inconvénients provoqués par une MAT sont équivalents à une expropriation matérielle conformément à l'art. 30F LaLAT.

Il y a plus-value, lorsque l'augmentation de valeur d'un bien-fonds consécutive à une MAT est équivalente ou supérieure à CHF 100'000.- (art. 30E al. 1 LaLAT). Il y a MAT lorsqu'il y a création d'une zone à bâtir ou d'une zone de développement en lieu et place d'une zone inconstructible (art. 30E al. 2 LaLAT).

Le débiteur de la taxe LaLAT est le propriétaire du bien-fonds au moment de l'adoption de la MAT (art. 30G LaLAT).

La façon dont est calculée la taxe LaLAT est réglée à l'art. 30H LaLAT. La plus-value équivaut à la différence de la valeur du bien-fonds considérée avant et après l'adoption de la MAT. Son montant est établi sur la base des éléments déterminants existant au moment où la MAT est adoptée (al. 1) ; la valeur du bien-fonds avant le déclassement est égale au prix payé pour l'acquisition de celui-ci augmentée des impenses ou, à défaut de prix, à sa valeur vénale (al. 2) ; après le déclassement, la valeur du bien-fonds pour les zones à bâtir ordinaires tient notamment compte de l'affectation et de l'IUS. Pour les zones de développement, elle tient compte des normes généralement appliquées dans les plans financiers, au titre des conditions particulières applicables au projet de construction au sens de l'art. 2 al. 1 let. b de la loi générale sur les zones de développement du 29 juin 1957 (LGZD - L 1 35 ; al. 3) ; dans le calcul final de la plus-value, une somme de CHF 30.-/m² est forfaitairement portée en déduction (al. 4) ; il est tenu compte, cas échéant, des mesures de compensation simultanées consenties par le débiteur de la taxe sur la plus-value (al. 5).

Le 3 décembre 2013, le taux de la taxe sur la plus-value était de 15 % (art. 30I LaLAT, dans sa teneur à la date précitée).

Sur le plan formel, la taxation s'opère sur la base d'un bordereau notifié par le département simultanément à l'adoption de la mesure d'aménagement considérée (art. 30J LaLAT). La créance découlant de la taxe est exigible lors de l'aliénation du terrain, ou nonante jours après l'entrée en force de l'autorisation définitive de construire (art. 30K LaLAT). Elle peut être reconsidérée, d'office ou à la demande du propriétaire, aux conditions de l'art. 30L LaLAT). En réalité, le Conseil d'État, chargé d'élaborer les modalités d'exécution des art. 30C à 30N LaLAT (art. 30O LaLAT) a délégué la tâche de taxation et de révision au

département des finances (art. 3 du règlement d'application de la loi d'application de la loi fédérale sur l'aménagement du territoire, du 1^{er} juillet 1992 - LaLAT - L 1 30.01).

Le paiement de la taxe LaLAT constitue une impense déductible au sens de l'art. 82 al. 8 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) lors de l'aliénation d'un immeuble dans le cadre de l'établissement du montant dû au titre de l'IBGI. L'acquiescement de la taxe LaLAT ne dispense pas son aliénateur ou ses ayants-cause de tous les autres impôts prévus par cette loi (art. 30N al. 3 LCP).

- 6) L'art. 36 al. 2 et 3 LaLAT, également adopté le 1^{er} juillet 2010, qui constitue le nœud du litige, introduit une disposition transitoire de la teneur suivante :

« 2. Les art. 30C à 30O, 34a al.2 et 35A [LaLAT] ne sont pas applicables aux mesures d'aménagement adoptées avant le 1^{er} janvier 2005.

3. Pour les mesures d'aménagement adoptées entre le 1^{er} janvier 2005 et le (date d'entrée en vigueur), seuls sont assujettis les propriétaires qui, à cette dernière date, n'ont pas aliéné leur terrain ou ne sont pas au bénéfice d'une autorisation définitive de construire entrée en force. »

- 7) a. Historiquement, à la suite de l'adoption de la LAT, le Conseil d'État avait, en 1985, déposé un projet de loi sur l'aménagement du territoire (PL 5717) qui proposait le principe de l'instauration d'une taxe LaLAT, calculée suivant les principes de l'IBGI. Le Grand Conseil, en 1987, n'a pas retenu cette proposition.

Suite à l'aboutissement, en 1988 de l'initiative populaire IN21 « Halte à la spéculation foncière » dont l'un des volets visait à l'introduction d'une telle taxe dans la législation genevoise, le Grand Conseil a décidé, le 15 octobre 1992, d'entrer en matière sur celle-ci. Il a adopté, le 18 novembre 1999, un projet de loi constitutionnelle PL 7559 concrétisant la mise en œuvre de la taxe de compensation. Cette loi constitutionnelle a toutefois été refusée en votation populaire le 12 mars 2000.

Par la suite, le 23 février 2004, des députés ont déposé un projet de loi PL 9178 visant la mise en œuvre de la taxe de compensation instaurée par l'art. 5 LAT qui reprenait dans les grandes lignes le texte du PL 7559.

De son côté, le 4 octobre 2007, le Conseil d'État a lui-même déposé un projet législatif PL 10125 sur le même objet. Le dépôt de ce texte a été annoncé lors du « point de presse du Conseil d'État » du 3 octobre 2007. Une copie de ce document figure à la procédure. Cette annonce était couplée à celle que serait dorénavant admis un prix de CHF 450.-/m² comme prix de référence du mètre carré de SBP construit sur du terrain agricole, déclassé en zone à bâtir. Comme

exemple d'application de la nouvelle taxe, le Conseil d'État mentionnait les déclassements intervenus dans le périmètre des E_____.

C'est à l'issue des travaux parlementaires qui ont traité conjointement ces deux PL que le Grand Conseil a adopté le 1^{er} juillet 2010 le PL 10125, tel qu'issu des travaux de la commission, soit la nouvelle introduisant les art. 30C à 30O LaLAT, dispositions transitoires dont la teneur sera traitée ci-après, et qui sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2011. Dans la foulée, il a rejeté le PL 9178.

b. Les L 7559 et L 10125 successivement adoptées par le Grand Conseil, mais aussi le PL 9178, étaient fondées sur le même principe, soit la compensation des avantages et des inconvénients résultant des MAT, par la taxation des plus-values ou l'indemnisation des moins-values. La L 7559, rejetée en votation populaire, prévoyait la taxation des plus-values résultant de tout plan d'affectation au sens de la LaLAT, mais aussi de l'octroi de toute autorisation de construire en régime dérogatoire, ayant une influence sur l'aménagement du territoire ou de certains actes administratifs assimilés à des MAT. L'art. 30E al. 2 LaLAT, issu de l'adoption de la L 10125, ne soumet plus à la taxe LaLAT que la création d'une zone à bâtir ou d'une zone de développement, en lieu et place d'une zone non-constructible. En outre, dans la L 7559, la plus-value était taxable dès CHF 25'000.- à un taux de 30 %, tandis que selon les art. 30E al. 1 et 30I LaLAT, elle ne l'est plus qu'à partir d'un montant minimal de CHF 100'000.-, et à un taux de 15 %. Les principes de taxation retenus dans la L 10125 sont les mêmes que ceux qui prévalaient dans la L 7559, étant fondés sur la prise en considération des éléments existant au moment de la mesure de déclasserement, avec un même système de perception différé dans le temps.

c. Aucune disposition transitoire n'était prévue dans la L 7559 (ni d'ailleurs dans le PL 9178). C'est le 4 octobre 2007 que, dans le PL 10125, le Conseil d'État a prévu le principe d'une disposition transitoire, en proposant dans sa version initiale, soit à l'art. 37 LaLAT du PL 10125, que les art. 30C à 30O, 34 al. 2 et 35A LaLAT soient applicables rétroactivement aux MAT adoptées après le 1^{er} janvier 2005 à l'égard des propriétaires qui, au 3 octobre 2007, n'avaient pas encore réalisé la plus-value découlant de la mesure d'aménagement considérée (Message du Conseil d'État à l'appui du PL 10125 du 4 octobre 2007 p. 10).

La disposition transitoire proposée par le Conseil d'État a été examinée dans le cadre des travaux de la commission d'aménagement du Grand Conseil (ci-après : la commission) relatifs à l'examen des PL 9178 et PL 10125, résumés dans le rapport du 12 janvier 2010 (ci-après : le rapport de la commission).

Au cours du deuxième débat, le président de la commission a rappelé aux commissaires que le département leur avait transmis une note du 10 août 2007 émanant du service juridique du département du territoire, devenu depuis lors le département de l'environnement, du transport et de l'agriculture (ci-après :

DETA) à l'attention du secrétariat général du département, qui justifiait du point de vue juridique la conformité au droit de la disposition transitoire proposée (rapport de la commission, p. 37 et 65). Cette note a été versée à la procédure. De son côté, le représentant du département a précisé que la date du 3 octobre 2007 retenue dans la disposition transitoire correspondait à la veille du dépôt du PL 10125. À l'issue de ce débat, la commission a décidé de renoncer à tout effet rétroactif et a voté la suppression du projet de nouvel art. 37 LaLAT (rapport de la commission, p. 37). La commission est cependant revenue en troisième débat sur la question du droit transitoire, et a accepté une proposition de compromis visant à introduire la rétroactivité de la taxe LaLAT par le biais des art. 36 al. 2 et 3 LaLAT selon la formulation qui figure dans la loi actuelle, (rapport de la commission, p. 43). Lors de la discussion, un commissaire a mentionné que le texte en question permettait d'atténuer la portée de la rétroactivité, dans la mesure où les seules personnes concernées seraient celles qui n'avaient pas encore réalisé la plus-value. Avant le vote de la commission, le représentant du DALE a précisé aux commissaires que la date du 1^{er} janvier 2005 avait été retenue pour l'application rétroactive de la taxe LaLAT, en lieu et place de celle du 3 octobre 2007 parce que le Conseil d'État avait décidé d'appliquer dès le 1^{er} janvier 2005 le prix de référence du mètre carré de SBP de CHF 450.-/m² précité, de façon à pouvoir l'appliquer aux déclassements intervenus notamment dans le périmètre des E_____ (rapport de la commission p. 43).

De l'avis de l'auteur de la note du 10 août 2007 précitée, il était possible, pour l'introduction de la taxe LaLAT, de déroger au principe de la non-rétroactivité des lois, car les conditions d'une dérogation étaient réunies, soit l'absence d'un régime de compensation imposé pourtant par le droit fédéral, les discussions de longue date qui s'étaient déroulées sur le plan cantonal quant à l'introduction de la taxe LaLAT, l'importance des surfaces déclassées, et surtout l'importance des frais d'équipement au sens large, pour les communes concernées, susceptibles d'entraîner un blocage du processus d'urbanisation en pleine pénurie de logements. La rétroactivité introduite par l'art. 36 al. 2 et 3 LaLAT était proportionnée, dès lors que le nouveau droit ne s'appliquait qu'aux propriétaires qui n'avaient pas encore réalisé la plus-value découlant de la mesure d'aménagement (rapport de la commission, p.37 et 65).

Lors des débats devant le Grand Conseil, les partisans et les opposants à la disposition transitoire proposée se sont affrontés en reprenant les arguments et explications déjà développés lors des travaux de la commission. Au final, c'est le texte de l'art. 36 al. 2 et 3 LaLAT issu de ces derniers, qui a été adopté (Mémorial du Grand Conseil, séance du 1^{er} juillet 2010, p. 4445 et ss).

- 8) Dans le traitement du premier grief des trois propriétaires, relatif à l'illégalité de la décision de taxation pour violation de ses droits politiques, le TAPI a retenu que la taxe LaLAT n'était pas un impôt, mais une taxe causale

indépendante des coûts. Il s'est conformé, par cette appréciation, à la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue en matière de taxe sur les plus-values (ATF 121 I 230 consid. 3e ; arrêts du Tribunal fédéral 2P.283/1999 consid. 5a à 5c ; 2C_900/2011 du 2 juin 2012 consid. 4.2 ; 1C_184/2014 du 23 février 2015 consid. 2.3), et la chambre de céans ne peut que le suivre. La taxe LaLAT ne constituant pas un impôt au sens de l'art. 53A de l'ancienne constitution du canton de Genève du 24 mai 1847, elle n'avait pas à être soumise au vote obligatoire. Cela étant, la recevabilité d'un tel grief, émis tardivement dans le cadre du contrôle d'une décision prise sur la base d'un texte légal promulgué depuis plusieurs années, aurait pu être laissée ouverte. En effet, dans le canton de Genève, les citoyens disposent d'une voie de droit particulière pour se plaindre immédiatement et dans le bref délai de l'art. 62 al. 1 let. c et al. 3 LPA d'une violation de leurs droits politiques, si une loi est promulguée sans respecter les dispositions sur le référendum obligatoire, voie de droit que les propriétaires n'ont pas utilisée.

- 9) L'AFC-GE conteste le jugement du TAPI selon lequel la décision attaquée ne serait pas conforme au droit, car fondée sur une loi transgressant le principe de non-rétroactivité des normes.
- 10) a. Une norme a un effet rétroactif lorsqu'elle s'applique à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur (ATF 119 Ia 254 consid. 3 ; 116 Ia 213/214 consid. 4a, 113 Ia 425 et les arrêts cités ; Thierry Tanquerel, Manuel de droit administratif, 2012, p. 135, n. 417 ; Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, Droit administratif, 3^{ème} éd., vol. I, p. 198 ; André GRISEL, Traité de droit administratif, vol. I, p. 147 ; Alfred KÖLZ, Intertemporales Verwaltungsrecht, in RDS 102/1983 II p. 160).

Il ne peut en principe être adopté de normes, qui déploieraient des effets juridiques à des faits entièrement révolus avant leur entrée en vigueur, ceci pour des motifs de sécurité et de prévisibilité du droit, immanents aux principes de la légalité, de la bonne foi et de l'interdiction de l'arbitraire découlant des art. 5 al. 3 et 9 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst – RS 100 - ATF 138 I 189 consid. 3.4 ; 125 I 182 consid. 2b.cc ; 122 II 124 consid. 3b.dd, 119 Ia 257 consid. 3a ; arrêt 2C_806/2012 du 12 juillet 2013 consid. 8.2 non publié aux ATF 139 I 229 ; Georg MÜLLER, in Commentaire de la Constitution fédérale, 1986 ss art. 4, n° 74 ; Jacques DUBEY/Jean-Baptiste ZUFFEREY, Droit administratif général, 2014, p. 137, n. 383). Si la rétroactivité d'une norme de droit matériel est directement contraire au principe de la sécurité et de la prévisibilité du droit, c'est parce qu'au moment où les faits pertinents se sont passés, les intéressés ne pouvaient connaître les conséquences qu'ils auraient (ATF 122 V 405 consid. 3b7aa ; 119 Ia 258 consid. 3b ; 119 V 4 consid. 2a ; 102 Ia 69 consid. 3c ; Pierre MOOR/ Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, op. cit., vol. I, p. 198 ; René WIEDERKHER/Paul

RICHLI, *Praxis des allgemeinen Verwaltungsrecht*, 2012, p. 283, n. 844 ; André GRISEL, *Traité de droit administratif*, p. 148; Georg MÜLLER, *ibid.*). Dans le domaine fiscal, cette interdiction découle également du droit à l'égalité de l'art. 8 al. 1 Cst. (arrêt du Tribunal fédéral 2C_436/2010 consid. 4.3). Elle vaut tant pour les impôts que pour les taxes causales (arrêt du Tribunal fédéral 2P.148/2001 consid. 2a.cc).

b. Une telle rétroactivité, appelée rétroactivité proprement dite, n'est admise qu'exceptionnellement. Cinq conditions cumulatives doivent être réunies. Elle doit être prévue par une loi, se justifier par un intérêt public important, être raisonnablement limitée dans le temps, ne pas engendrer d'inégalités choquantes, et ne pas porter atteinte à des droits acquis (ATF 125 I 182 consid. 2b/cc ; ATF 122 V 405 consid. 3b/aa ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_273/2014 du 23 juillet 2014 consid. 4.1 ; ACST/1/2015 du 23 janvier 2015 consid. 7c ; Pascal MAHON, *op. cit.*, vol. I, n. 167 p. 281 s. ; Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/ Vincent MARTENET, *op. cit.*, vol. I, p. 198 ss ; Thierry TANQUEREL, *op. cit.*, p. 135, n. 420 ; René WIEDERKHER/Paul RICHLI, *op. cit.*, p. 282, n. 843).

c. L'intérêt public doit être suffisamment important pour l'emporter sur les intérêts opposés et sur le principe même de la sécurité du droit sous-tendant l'interdiction du principe de la rétroactivité (ACST/1/2015 du 23 janvier 2015 consid. 7c ; Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, *op. cit.*, vol. I, p. 199). La rétroactivité doit se justifier par des motifs pertinents, c'est-à-dire qu'elle doit répondre à un intérêt public plus digne d'être protégé que les intérêts privés en jeu (ATF 122 V 405 consid. 3b/aa ; 120 V 329 consid. 8b ; 119 Ia 258 consid. 3b). Il y a motif pertinent en cas de motifs de nature particulière qui n'ont pas uniquement pour objectif de parer aux conséquences qu'entraîne nécessairement toute modification législative (ATF 102 Ia 69 consid. 3c = JT 1978 I 104). Le seul intérêt financier d'une collectivité publique qui désirerait accroître ses ressources n'est pas suffisant (ATF 95 I 6 consid. 3 ; Jacques DUBEY/Jean-Baptiste ZUFFEREY, *op. cit.*, p. 137, n. 384), de même que le souci de sanctionner le comportement d'administrés qui, par une activité en quelque sorte préventive, auraient cherché à éviter les effets de la future législation, du moins tant que les effets de celle-ci n'en sont pas irréversiblement compromis (ATF 122 V 405 consid. 3d ; Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, *op. cit.*, vol. I, p. 199).

d. La limitation dans le temps de la rétroactivité est une expression du principe de la proportionnalité (Jacques DUBEY/Jean-Baptiste ZUFFEREY, *op. cit.*, p. 137, n. 384). Aucune durée maximale générale ne peut être donnée, le règlement de cette question dépendant de la matière (Pierre MOOR/ Alexandre FLÜCKIGER/ Vincent MARTENET, *op. cit.*, vol. I, p. 200 ; René WIEDERKHER/Paul RICHLI, *op. cit.*, p. 287, n. 852). Il n'est pas arbitraire de

fixer la durée dès le moment où les administrés ont pu avoir connaissance du projet, mais il n'est pas exclu qu'elle puisse être plus longue (Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/ Vincent MARTENET, *ibid.*).

Dans un arrêt du 4 décembre 1970, le Tribunal administratif du canton de Soleure a eu à statuer sur le recours d'un propriétaire qui avait acquis un bien-fonds en 1965 et y avait bâti une fabrique, contre une décision d'une administration communale qui lui réclamait une contribution de raccordement de canalisation. Celle-ci se fondait sur un nouveau règlement de 1966 mais qui n'avait pu être approuvé par le Conseil d'État qu'en 1967, selon lequel les propriétaires des immeubles raccordés à la canalisation devaient payer une contribution calculée sur la valeur d'assurance en cours des bâtiments. Une disposition dudit règlement prévoyait qu'il s'appliquerait à toutes les requêtes en raccordement sur lesquelles la commune n'avait pas encore statué, de même qu'à toutes les propriétés raccordées à la canalisation depuis le 1^{er} janvier 1963. Le propriétaire, taxé en 1969 selon ce principe, se plaignait d'une rétroactivité inadmissible et demandait que sa contribution soit fixée en fonction du règlement de 1954 en vigueur à la date du raccordement. Sur recours de la commune, la juridiction cantonale précitée a mis à néant une décision de la commission de recours, qui avait admis le recours du propriétaire. Après avoir qualifié de rétroactivité proprement dite celle introduite par la disposition transitoire du règlement communal, la juridiction cantonale avait considéré qu'elle n'était pas contraire au principe de non-rétroactivité des normes, même si elle permettait une application rétroactive de deux ans et demi de ce texte, y compris à des requêtes antérieures à cette date si elles n'avaient pas été tranchées. Par l'augmentation des tarifs, la commune ne poursuivait pas seulement un intérêt fiscal. L'augmentation était justifiée par la mise en place d'un nouveau système de canalisations, qui certes renchérisait les coûts, mais améliorait la situation des propriétaires. Le recourant savait, au moment où il avait acquis son bien immobilier, qu'une nouvelle réglementation allait être édictée qui comporterait une disposition rétroactive, puisque cela lui avait été rappelé lors de l'autorisation de construire. Dès lors, la durée de la rétroactivité était supportable (RSJ 68/1972 p. 329, 331). L'arrêt précité a été annulé par le Tribunal fédéral (ATF 97 I 337 = JT 1972 p. 10) mais pour un motif formel. Avant cela le Tribunal fédéral a abordé la question de la rétroactivité soulevée par le recours. Il a considéré que l'état de fait relevait d'un cas de rétroactivité improprement dite, admissible sur le plan du droit, mais a ajouté que l'argumentation du Tribunal cantonal n'aurait rien eu d'arbitraire si l'on voulait retenir l'existence d'une application rétroactive (proprement dite), du règlement (ATF 97 I consid. 3, voir également commentaire in fine du résumé de l'arrêt cantonal publié in RSJ 68/1972 p. 329, 331).

Dans un arrêt du 28 août 2003 (2P.45/2003 consid 5) le Tribunal fédéral s'est penché sur le cas du règlement de la commune de Sent dans les Grisons, qui avait prévu une taxe spéciale de raccordement aux canalisations communales pour

tous les propriétaires des biens-fonds concernés, y compris ceux qui étaient déjà raccordés, ceci pour assurer le financement de l'assainissement et de l'agrandissement du complexe de canalisation, mais aussi pour amortir le montant des investissements déjà engagés pour l'assainissement des eaux, mais non couverts par les taxes perçues. Le Tribunal fédéral a considéré que le fait de chercher par un règlement à couvrir après coup des frais déjà engagés par une augmentation de la taxe de raccordement constituait un cas de rétroactivité proprement dite. Sous cet angle, la seule circonstance que la commune travaille de manière déficitaire en matière d'assainissement des eaux ne l'autorisait pas à combler ce déficit par une hausse des taxes de raccordement. Le montant des taxes causales devait être fixé en fonction des dispositions légales en vigueur au moment de la fixation. Il appartenait à la commune de faire preuve de prévision pour assurer la couverture des coûts. La commune ne pouvait pas, par une hausse des taxes de canalisation, combler un déficit, d'autant plus que celui-ci concernait des investissements effectués durant les dix dernières années (dans le même sens, ATF 102 Ia 69 consid 3).

En 2014, le Conseil fédéral a considéré que le texte de l'initiative populaire « Imposer les successions de plusieurs millions pour financer notre AVS (réforme de la fiscalité successorale) » contrevenait au principe de non-rétroactivité des lois. Il s'agissait d'introduire un impôt sur les successions et les donations au niveau fédéral en vue de financer l'AVS. Le texte de l'initiative prévoyait une application de la législation dès le 1^{er} janvier 2012. Pour le Conseil fédéral, cela aurait signifié que les assujettis ne sauraient qu'à l'issue du scrutin si leurs donations, faites depuis la date précitée, seraient taxées ou non. Dans la mesure où la durée du traitement d'une initiative était d'environ trois ans, une telle durée contrevenait au principe de non-rétroactivité des normes (FF 2014 139).

e. La rétroactivité ne doit pas non plus conduire à des inégalités choquantes. Ce principe vise deux situations. Elle ne doit pas créer d'inégalités au sein des situations qui se sont produites pendant la période qu'elle couvre. De même, elle ne peut autoriser ceux à qui la loi va s'appliquer dans le futur, d'adapter leur comportement pour en éviter les conséquences, alors que cela ne serait pas possible pour ceux pour qui l'application est rétroactive (ATF 77 I 183 ; Pierre MOOR/ Alexandre FLÜCKIGER/ Vincent MARTENET, op. cit., vol. I, p. 200).

- 11) a. Le contenu de l'art. 36 al. 2 et 3 LaLAT constitue une clause de rétroactivité proprement dite, puisqu'il a pour effet de soumettre à la taxe LaLAT les propriétaires de parcelles qui ont fait l'objet d'un déclassement de la zone agricole en zone à bâtir au sens de l'art. 30C LaLAT, avant le 1^{er} janvier 2011, date d'entrée en vigueur des art. 30C à 30O LaLAT. L'examen de la conformité au droit des décisions de taxation querellées implique d'examiner à titre préjudiciel la conformité au droit de ladite clause de rétroactivité qui crée un tel assujettissement.

b. L'application rétroactive étant prévue dans une loi au sens formel, l'exigence d'une base légale est réalisée.

c. Il s'agit de déterminer si des motifs d'intérêt public pertinents prévalent sur les intérêts privés des personnes concernées, justifiant l'application rétroactive du nouveau droit. L'intérêt public de la taxe LaLAT n'est en lui-même pas contestable, étant au demeurant imposé par l'art. 5 LAT, soit par le droit fédéral. Sous l'angle de la prévisibilité de l'instauration d'une taxe LaLAT susceptible de s'appliquer aux propriétaires des quatre parcelles concernées, l'obligation d'instaurer cette dernière existe depuis 1980 pour les cantons, de par l'art. 5 LAT. Sa mise en place dans le canton de Genève a fait l'objet de plusieurs lois ou projets de lois. Deux d'entre eux, soit la L 7559 et le PL 9814 sont, par leur dépôt, antérieurs à l'adoption le 12 juin 2006, de la loi qui a fait passer les terrains des propriétaires de la zone agricole en zone de développement, même si, en définitive, la taxe a été introduite à l'issue de la procédure législative ayant abouti à l'adoption de la L 10125, dont le projet a été déposé moins d'une année après ledit déclassement. Tant la L 7559 que le PL 9814 et la L 10125 finalement adoptée, étaient fondées sur le même principe, soit l'assujettissement à une taxe de tout déclassement de terrain agricole en zone de développement, calculée en fonction de la différence de valeur du terrain préalablement et de celle acquise postérieurement à la MAT, les taxes étant calculées selon un taux exprimé en pourcentage de la plus-value ainsi déterminée. Au gré des projets, le taux de la taxe a baissé (de 30 % dans la L 7559 à 15 % dans la L 10125), le montant minimal de la plus-value assujettie augmentant (de CHF 25'000.- dans la L 7559 à CHF 100'000.- dans la L 10125). Au moment de l'adoption de la L10125, il y avait un intérêt public à soumettre rétroactivement à la taxe LaLAT les opérations de déclassement de terrain importantes qui s'étaient produites depuis le début des travaux législatifs engagés à la suite du dépôt du PL 9178. Cet intérêt public était pertinent, dans la mesure où il s'agissait non pas simplement d'augmenter les recettes de l'État, mais d'assurer le financement du fonds permettant la prise en charge des dépenses visées à l'art. 30D al. 1 LaLAT, notamment des frais importants d'équipements communaux des terrains déclassés, ceci même si le processus législatif visant à mettre en œuvre l'art. 5 LAT a fait l'objet de péripéties qui en ont retardé l'entrée en vigueur. Cette mise en œuvre rétroactive de la taxe LaLAT selon les modalités définies à l'art. 36 al. 3 LaLAT avait également pour objectif de pousser les propriétaires concernés à terminer rapidement les démarches qu'ils auraient entreprises en vue d'obtenir une autorisation de construire sur les parcelles concernées, soit à vendre rapidement leurs terrains, en étant ainsi exemptés de la taxe LaLAT s'ils réalisaient ces opérations avant l'entrée en vigueur de la nouvelle, étant précisé que les propriétaires concernés et non exonérés, bénéficiaient également à titre rétroactif du prix de référence largement augmenté de CHF 450.-par m² de SBP construit sur de l'ancien terrain agricole désormais autorisé dans les plans financiers au

sens de la loi générale sur le logement et la protection des locataires du 4 décembre 1977 (LGL - I 4 05).

Sous l'angle de l'intérêt public, l'adoption d'une clause de rétroactivité telle que celle résultant des art. 36 al. 2 et 3 LaLAT s'avérait donc pertinente et prévalait sur l'intérêt privé de propriétaires qui se trouvaient enrichis du seul fait de la mesure de déclassement dont leurs terrains venaient de bénéficier.

d. La question de l'admissibilité de la clause de rétroactivité est plus délicate sous l'angle de sa durée, dès lors qu'il s'agit de déterminer si elle constitue encore une durée raisonnable au sens de la jurisprudence. La nouvelle introduisant les dispositions de la taxe LaLAT étant entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2011, elle permet de soumettre à la taxe des mesures de déclassement de zones non-constructibles en zones à bâtir ou de développement, prises après le 1^{er} janvier 2005, soit jusqu'à six ans avant l'entrée en vigueur de la nouvelle. Il s'agit d'une période importante, substantiellement plus longue que celles traitées jusqu'à ce jour par la jurisprudence. Toutefois, dans la mesure où la durée de la rétroactivité admissible d'une norme dépend de la matière, ainsi que de sa prévisibilité, cette condition doit être examinée en fonction du cas concret.

En l'occurrence, ainsi que cela a déjà été développé ci-dessus, le principe de l'instauration de la taxe LaLAT telle qu'elle a été adoptée en 2010, faisait déjà l'objet de travaux au sein du Grand Conseil en 2005, suite au dépôt du PL 9178 après l'échec devant le peuple de la L 7559. L'application rétroactive de ladite taxe prévue par l'art. 36 al. 3 LaLAT ne peut être assimilée au cas d'un impôt perçu rétroactivement auprès d'un contribuable sur la base de nouvelles dispositions légales augmentant sa charge fiscale, ou à une taxe causale nouvelle ou supplémentaire, perçue auprès d'une personne en supplément de celle dont elle se serait déjà acquittée, dans le but de couvrir un déficit public ou d'augmenter les recettes générales de la collectivité publique. Il s'agit d'une contribution unique liée à une MAT procurant subitement un important enrichissement à un propriétaire, et visant à le faire participer au financement d'un fonds de compensation utilisé dans le cadre de besoins liés à l'aménagement du territoire. Se voulant incitative, cette taxation ne frappe pas tous les propriétaires qui ont bénéficié de la MAT en question, mais seulement ceux qui n'ont pas encore réalisé la plus-value découlant du reclassement en zones à bâtir, soit en vendant leurs bien-fonds, soit en participant au développement de la zone par la construction de logements. Lorsque les propriétaires auxquels la taxe s'applique en vertu de la disposition transitoire précitée se voient notifier une décision de taxation, le paiement est différé dans le temps, soit reporté au moment où ils vendront leur bien immobilier ou participeront à la mise en œuvre du développement de la zone en y construisant eux-mêmes. La longueur de la durée de la rétroactivité introduite par l'art. 36 al. 3 LaLAT résulte de la longueur du processus législatif qui a permis l'adoption de la nouvelle, mais peut aussi se

justifier en raison du système de perception différée, mis en place par la LaLAT. Dans ces circonstances, on peut considérer comme constituant une durée raisonnable, une application rétroactive de la taxe LaLAT à tous les propriétaires restés inactifs depuis le 1^{er} janvier 2005.

e. Pour être admissible, la disposition instaurant une rétroactivité proprement dite, ne doit pas créer d'inégalités choquantes. En l'espèce, l'article 36 al. 3 LaLAT exempte de toute taxe les propriétaires qui ont vendu ou obtenu une autorisation de construire définitive entre le 1^{er} janvier 2005 et la date d'entrée en vigueur de la nouvelle, au contraire de ceux qui n'ont ni vendu ni obtenu le droit de construire pendant cette même période. Cette distinction s'imposait, dans la mesure où assujettir les premiers à la taxe LaLAT aurait clairement constitué un cas de rétroactivité proprement dite inadmissible, au motif qu'il leur aurait été imposé une charge supplémentaire postérieure aux actes de dispositions relatifs à l'objet immobilier dont ils étaient propriétaires. En ne prévoyant une rétroactivité de la taxe qu'aux propriétaires restés inactifs, la disposition transitoire précitée ne crée aucune inégalité choquante. L'objectif poursuivi par le déclassement était d'inciter les propriétaires des terrains déclassés à entreprendre sans attendre des démarches pour que des projets de construction de logements voient rapidement le jour. L'exemption de toute taxe leur accordait un statut différent de celui réservé à ceux restés inactifs. Toutefois, vu la finalité de la loi, une telle distinction ne peut être considérée comme constituant une inégalité de traitement choquante.

Au vu de ce qui précède, la chambre administrative considère, contrairement au TAPI, que le dispositif transitoire résultant des art. 36 al. 2 et 3 LaLAT, lequel ne porte atteinte à aucun droit acquis, ne contrevient pas aux art. 5 al. 3 et 9 Cst. Les trois jugements du TAPI seront donc annulés.

- 12) Le TAPI, retenant l'existence d'une clause de rétroactivité inadmissible, a annulé les décisions de taxation pour ce motif, sans examiner les autres griefs formulés par les propriétaires dans leur recours initial. Vu la mise à néant de ces trois jugements, il s'agit de déterminer le sort qui doit être réservé à la cause.

La procédure fiscale genevoise à laquelle l'art. 34 al. 2 LaLAT renvoie pour le contentieux de la taxe LaLAT, prévoit l'existence de deux degrés de juridiction (art. 7 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc - D 3 17) et certaines situations exigent que la cause soit retournée à l'instance précédente pour instruction nouvelle ou complémentaire (ATA/390/2014 du 27 mai 2014 ; ATA/332/2013 du 28 mai 2013 consid. 10 ; ATA/419/2010 du 22 juin 2010 consid. 7). Cela n'implique toutefois pas un droit inconditionnel à ce que chaque argument soit examiné par deux instances judiciaires (ATA/381/2013 du 18 juin 2013 consid. 4e). Un droit au double degré de juridiction en matière fiscale – hors contentieux de nature pénale – n'est pas non plus garanti par le droit fédéral, constitutionnel ou conventionnel. La création d'une seconde instance judiciaire cantonale est au contraire facultative (art. 145 al. 1 LIFD ; 50 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), voire dans certains cas exclue (art. 54 et 56 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé, du 13 octobre 1965 - LIA - RS 642.21). Le double degré de juridiction n'est en effet garanti en matière administrative qu'en ce sens que lorsque la loi institue deux instances de recours, l'autorité supérieure ne peut se saisir d'un litige avant que l'autorité inférieure ne l'ait tranché (ATF 106 II 106 consid. 1a ; 99 Ia 322 consid. 4a).

En l'occurrence, la cause est en état d'être jugée sur ces différents points. En particulier, sous l'angle du respect du droit d'être entendu, les parties se sont largement exprimées par plusieurs échanges d'écritures devant le TAPI sur les différents griefs des propriétaires. Ainsi, par économie de procédure, la chambre administrative les traitera directement sans retourner la cause à la juridiction de première instance.

- 13) a. Selon les propriétaires, le droit de taxer le déclassement de leurs terrains était déjà prescrit le 3 décembre 2013, date des décisions de taxation contestées, la prescription étant acquise depuis le 31 décembre 2011, par application des dispositions de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), notamment de l'art. 22 al. 1 LPFisc.
- b. En droit public, les autorités de recours examinent d'office la question de la prescription lorsqu'un particulier est débiteur de l'État (ATF 138 II 169 consid. 3.2 p. 171 ; 133 II 366 consid. 3.3 p. 368 ; 106 Ib 364 consid. 3a p. 364).

Ni la LaLAT, ni la LPA ni la LPFisc ne contiennent de dispositions réglant la question de la prescription du droit de taxer le propriétaire en vertu de l'art. 30C LaLAT. En particulier, la LPFisc ne s'applique qu'aux impôts régis par la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) et la LCP qui ne contiennent aucune disposition relative à la perception de la taxe incriminée.

Le principe de la prescription des créances de droit public vaut toutefois même en l'absence de base légale expresse, en tant qu'institution générale du droit (ATF 126 II 49 consid. 2a et jurisprudences citées ; Thierry TANQUEREL, op. cit., p. 251, n. 739). Cette absence de base légale constitue donc une lacune proprement dite, dès lors que le législateur s'est abstenu de régler un point qu'il aurait dû fixer, et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi, laquelle doit être comblée par le juge (ATA/913/2015 du 8 septembre 2015 ; ATA/297/2015 du 24 mars 2015 et les références citées).

En cas d'absence de dispositions légales pertinentes, le délai de prescription doit être déterminé en se référant aux délais prévus dans la même loi s'ils apparaissent applicables, ou, à défaut, à des règles légales régissant des cas analogues (ATF 126 II 54 consid. 7 ; Thierry TANQUEREL, op. cit., p. 251, n. 739).

- 14) Pour déterminer le délai de prescription dans lequel doit intervenir la taxation d'une plus-value découlant d'un déclassement, il apparaît raisonnable d'appliquer par analogie le délai de cinq ans usuellement appliqué pour la prescription des créances de droit public, telle celle instaurée par l'art. 22 LPFisc, s'agissant du droit de taxer en matière d'impôts.

Il s'agit, au-delà de cela, de déterminer la date à laquelle le délai de prescription commence à courir. Si le principe d'une prescription quinquennale doit être retenu, le *dies a quo* prévu par l'art. 22 LPFisc, soit la fin de la période fiscale considérée, ne peut être sans autre transposable dans la mesure où la taxe LaLAT ne se calcule pas en fonction de l'évolution d'une situation patrimoniale durant une période, mais que sa perception est déclenchée par un événement unique, soit une MAT au sens de l'art. 30E al. 2 LaLAT. De même, la date à laquelle ladite MAT a été prise, n'est pas celle qu'il y a lieu de retenir sans autre pour faire courir le délai. En effet, à cette date, l'autorité de taxation ne disposera pas forcément de tous les éléments permettant cette taxation. En effet, à la date en question, certaines données pourront encore faire défaut, tel l'IUS nécessaire pour calculer celle-ci, susceptible de n'être déterminé que postérieurement, dans le cadre de l'adoption du PLQ consécutif au déclassement. Le *dies a quo* faisant courir le délai de prescription sera celui où l'ensemble des données permettant la taxation sera connue par l'autorité chargée de taxer. Cette date pourra correspondre à celle à laquelle la MAT aura été prise, mais pourra être postérieure, si, à cette date, l'autorité fiscale n'est pas en possession de tous les éléments permettant l'application de l'art. 30H LaLAT.

Les principes retenus ci-dessus en matière de prescription du droit de taxer concernent les MAT intervenues postérieurement au 1^{er} janvier 2011, date d'entrée en vigueur de la nouvelle introduisant les dispositions relatives à la taxe LaLAT. L'art. 36 al. 3 LaLAT instaurant une disposition transitoire prévoyant une application rétroactive de cette taxe pour les mesures d'aménagement prises entre le 1^{er} janvier 2005 et le 1^{er} janvier 2011, il y a lieu également de déterminer les règles applicables en matière de prescription du droit de taxer. En l'occurrence, s'il y a lieu également de leur appliquer une prescription quinquennale, ce délai court dès la date d'instauration de la taxe LaLAT, soit dès le 1^{er} janvier 2011. Une telle règle s'impose pour des raisons de cohérence, compte tenu de la volonté du législateur de soumettre à la taxe LaLAT l'ensemble des mesures de déclassements intervenues dès le 1^{er} janvier 2005. Elle s'impose d'autant plus que

ce n'est qu'au 1^{er} janvier 2011 que l'autorité aura eu la possibilité de déterminer quels sont les propriétaires concernés par la taxe LaLAT et quels sont ceux qui en sont exonérés, en vertu du droit transitoire.

Dans le cas d'espèce, les bordereaux de taxation ont été notifiés par l'AFC-GE le 3 décembre 2013, soit moins de deux ans après l'entrée en vigueur de la nouvelle introduisant dans la LaLAT les dispositions instaurant la taxe de compensation litigieuse. Ainsi, il l'ont été en temps non prescrit.

- 15) Les trois propriétaires remettent en question les rapports entre la taxe LaLAT et l'IBGI mis en place par le législateur au travers de l'art. 30N al. 3 LaLAT. Ils dénie qu'elle puisse être réduite à ne constituer qu'une impense dans le cadre du calcul de l'IBGI, au sens de l'art. 82 al. 6 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05). La taxe LaLAT avait le même objet fiscal que l'IBGI, à savoir la plus-value immobilière, et était perçue auprès du même sujet fiscal, soit le propriétaire de l'immeuble concerné. Certes, la loi la rangeait dans les impenses, lorsqu'il s'agissait de la prendre en considération dans le cadre du calcul de l'IBGI. Néanmoins, elle ne remplissait pas les conditions d'une telle impense, compte tenu de son affectation. Il s'agissait en réalité d'un versement anticipé de l'IBGI, qui devrait en être déduit. Par l'application de la méthode de l'impense, le cumul de la taxe LaLAT et de l'IBGI pouvait conduire à un prélèvement confiscatoire allant jusqu'à 56 % du bénéfice, si l'on considérait que le terrain fait partie de la fortune commerciale du contribuable, ce qui contrevient à la garantie de la propriété accordée par l'art. 26 Cst.
- 16) a. Selon l'art. 2 al. 1 let. d de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), les cantons prélèvent un impôt sur les gains immobiliers. Cet impôt a pour objet le gain réalisé lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée d'un 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 valeurs s'y substituant, impenses - art. 12 al. 1 LHID). À teneur de l'art. 12 al. 2 LHID, toute aliénation d'immeubles est imposable. Sont assimilés à des aliénations, notamment les actes juridiques qui ont les mêmes effets économiques qu'une aliénation sur le pouvoir de disposer d'un immeuble (let. a), les plus-values résultant de mesures d'aménagement au sens de la LAT, obtenues indépendamment d'une aliénation dans la mesure où le droit cantonal les soumet à l'impôt sur les gains immobiliers (let. e).
- b. En droit genevois, l'IBGI est réglé aux art. 80 à 87 LCP. Il 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'apport d'immeubles à une société est assimilé

notamment à une aliénation (art. 80 al. 4 LCP). Le bénéfice imposable est constitué de la différence entre la valeur d'aliénation de l'immeuble et sa valeur d'acquisition (art. 82 al. 1 LCP). La valeur d'aliénation est égale au prix de vente diminué des impenses que l'aliénateur a supporté à cette occasion. Sont considérés comme des impenses, les frais liés à l'acquisition ou à l'aliénation de l'immeuble et les dépenses qui en ont augmenté la valeur (art. 82 al. 8 LCP). Si la disposition légale précitée n'a pas donné plus de précision sur le contenu de cette notion juridique, l'art. 30N al. 3 LaLAT a expressément rangé la taxe LaLAT comme pouvant être déduite à ce titre de l'assiette fiscale sur la base de laquelle l'IBGI était calculé.

17) a. La question de la recevabilité dans le cadre d'un contentieux relatif à la seule taxe LaLAT d'un grief se rapportant au cumul entre celle-ci et l'IBGI susceptible d'être dû par les propriétaires suite à l'apport de leurs immeubles dans la société qu'ils ont créée, peut être laissée ouverte au vu de ce qui va suivre.

b. L'article 5 LAT accorde une grande liberté aux cantons pour organiser la perception de la taxe de compensation liée à un déclassement de terrains. Il leur est ainsi loisible de procéder, comme dans le cas du canton de Berne cité par les propriétaires, par le biais d'un aménagement de l'impôt sur le gain immobilier, mais aussi d'instituer, comme dans le canton de Genève, une taxe de compensation liée au déclassement, distincte dudit impôt. La LHID confirme cette liberté, dans la mesure où l'art. 12 al. 2 let e LHID leur laisse le choix de soumettre directement à l'impôt sur les gains immobilier, en dehors de toute aliénation, les mesures de déclassement de terrain lorsque leur législation n'instaure pas de taxe de compensation distincte.

Au contraire de certains autres cantons cités par les propriétaires, Genève a opté pour la mise en place d'une taxe de compensation distincte de l'IBGI. Leurs objets respectifs ne sont pas les mêmes. La taxe LaLAT vise la plus-value résultant du déclassement en prenant en compte la valeur du bien-fonds après l'adoption de la MAT, tandis que l'IBGI prend en considération la valeur d'aliénation de l'objet au moment de l'assujettissement (art. 30H al. 3 et 4 LaLAT et 82 Al. 6 et 7 LCP). Les débiteurs de ces deux contributions peuvent différer. En effet, le débiteur de la taxe LaLAT est le propriétaire qui bénéficie de la MAT, tandis que le débiteur de l'IBGI peut être l'aliénateur ou le bénéficiaire du bien (art. 30G LaLAT et 84 al. 1 LCP). Les deux contributions ne sont pas exigibles au même moment, l'exigibilité de la taxe LaLAT étant liée à une vente et à la délivrance d'une autorisation de construire, tandis que celle de l'IBGI est liée à une aliénation, mais peut également être reportée dans le temps (art. 30K LaLAT et art. 86 LCP). La taxe LaLAT peut faire spécialement l'objet d'une révision (art. 30L LaLAT) qui n'est pas prévue en matière d'IBGI, (au-delà des conditions ordinaires prévues à l'art. 55 LPFisc).

Du fait de la grande liberté qui lui était laissée dans l'organisation de la perception de la taxe de compensation, le législateur genevois était en droit, sans contrevenir au droit supérieur (LAT ou LHID), de prévoir que le montant de la taxe LaLAT ne devait pas venir en déduction de l'IBGI, mais constituait une impense venant en déduction du bénéfice assujetti à cet impôt. Au demeurant, cette solution est celle imposée aux cantons par la LAT, depuis l'entrée en vigueur, le 1^{er} mai 2014 du nouvel art. 5 sexies LAT.

c. La garantie de l'institution même de la propriété conférée par l'art. 26 Cst. protège les particuliers contre une imposition à caractère confiscatoire, à savoir une contribution publique ou un cumul de celle-ci, qui porterait atteinte à la substance du patrimoine existant ou qui rendrait impossible la formation de nouveau capital (ATF 105 Ia 134 consid. 3a, JT 1981 550 ; Xavier OBERSON, op. cit., p.43 et jurisprudences cités).

En l'occurrence, même si l'on prenait l'hypothèse extrême évoquée par les propriétaires, qui conduirait, selon eux, par cumul entre la taxe LaLAT et l'IBGI, à un prélèvement cumulé de 56 % de la plus-value, on se trouve en deçà de la proportion de 60 % admise par la jurisprudence comme n'étant pas de nature confiscatoire, ceci pour le seul montant d'une taxe compensatoire (ATF 105 Ia 134 consid. 3a précité).

La taxe LaLAT étant conforme au cadre défini par les art. 5 LAT et 12 LHID et ne contrevenant pas à la garantie de la propriété, les griefs émis à ce sujet par les propriétaires seront écartés.

- 18) Les propriétaires contestent le droit de l'autorité taxatrice de se fonder, dans le calcul du montant de la plus-value, sur le prix au mètre carré auquel leurs terrains ont été acquis par leur père. Ils sollicitent d'être mis au bénéfice d'un prix supérieur, correspondant à celui qui aurait été accordé à la commune de Meyrin dans le cadre du PLQ n° 8_____, soit CHF 60.- par mètre carré.

L'art. 30H al. 2 LaLAT prévoit que la valeur du bien-fonds avant l'adoption de la MAT est égale au prix payé pour l'acquisition du bien, augmenté des impenses, ou, à défaut de prix, à sa valeur vénale. En l'occurrence, le prix d'acquisition des terrains par le père des propriétaires est connu ou convenu entre les parties et il a été rappelé dans le tableau de synthèse figurant dans les faits du présent arrêt. Les propriétaires allèguent, mais n'en apportent pas la preuve ni même des indices, l'existence d'un accord entre la commune de Meyrin et le département pour la pratique d'un prix supérieur à propos d'une autre parcelle visée par le PLQ. Quoi qu'il en soit, le critère légal à utiliser pour la fixation du prix avant déclassement est le prix d'acquisition du terrain en zone agricole et non pas un autre montant. En faisant usage dans le calcul de la plus-value du prix d'acquisition connu ou admis, l'AFC-GE n'a fait que se conformer à la loi. Aucun

autre élément du calcul n'étant contesté, le montant des bordereaux notifiés aux propriétaires ne peut être que confirmé.

- 19) Le recours sera admis. Les trois jugements du TAPI du 18 mai 2015 seront annulés. Les cinq bordereaux notifiés le 3 décembre 2013 par l'AFC-GE à chacun des trois propriétaires seront rétablis.
- 20) Vu l'issue du recours, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de chacun des trois propriétaires, couvrant l'entier de la procédure (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

préalablement :

ordonne la jonction des causes A/4199/2013 et A/4201/2013 à la cause A/4190/2013 ;

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 30 juin 2015 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18 mai 2015 statuant sur recours de Madame B_____ ;

déclare recevable le recours interjeté le 30 juin 2015 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18 mai 2015 statuant sur recours de Monsieur C_____ ;

déclare recevable le recours interjeté le 30 juin 2015 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18 mai 2015 statuant sur recours de Madame D_____ ;

au fond :

les admet ;

annule les trois jugements du Tribunal administratif de première instance du 18 mai 2015 ;

rétablit les cinq bordereaux de taxation notifiés le 3 décembre 2013 par l'administration fiscale cantonale, à Madame B_____ au titre de taxe de compensation sur mesure d'aménagement du territoire se rapportant aux droits qu'elle détient sur les parcelles n° 1_____, n° 2_____, n° 2_____ et n°3_____ de la commune de Meyrin ;

rétablit les cinq bordereaux de taxation notifiés le 3 décembre 2013 par l'administration fiscale cantonale, à Monsieur C_____ au titre de taxe de compensation sur mesure d'aménagement du territoire se rapportant aux droits qu'il détient sur les parcelles n° 1_____, n° 2_____, n° 2_____ et n°3_____ de la commune de Meyrin ;

rétablit les cinq bordereaux de taxation notifiés le 3 décembre 2013 par l'administration fiscale cantonale, à Madame D_____ au titre de taxe de compensation sur mesure d'aménagement du territoire se rapportant aux droits qu'elle détient sur les parcelles n° 1_____, n° 2_____, n° 2_____ et n°3_____ de la commune de Meyrin ;

met un émolument de CHF 2'000.- à la charge de Madame B_____, de CHF 2'000.- à la charge de Monsieur C_____ et de CHF 2'000.- à la charge de Madame D_____;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure.

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à De Mitri Conseil SA, mandataire de Madame B_____, Monsieur C_____ et Madame D_____, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Junod, MM. Dumartheray, Verniory et Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

le président siégeant :

S. Husler-Enz

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :