

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/290/2010 ICC

JTAPI/50/2011

**JUGEMENT
DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE**

du 14 février 2011

dans la cause

Les héritiers de M_____, soit C_____, IM_____, D_____, AM_____, B_____,
MM_____ et E_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

(Impôt sur les successions)

EN FAIT

1. Par testament public du 30 décembre 2008, M_____ a légué divers biens, d'une part à son ami – dont un montant de 100'000 fr., à prélever sur le produit de la vente de son appartement sis route Y_____ à Genève (ci-après l'immeuble) – et, d'autre part à ses filleules. Elle a institué ses sept frères et sœurs héritiers pour le solde de sa succession et a nommé l'un de ses frères exécuteur testamentaire.

Le même jour, la testatrice a apporté une modification quant aux parts échéant à chacun des héritiers.

2. M_____ (ci-après le *de cuius*) est décédée le 30 janvier 2009 à Martigny. Selon certificat d'héritiers du 2 mars 2009, elle a laissé pour seuls héritiers légaux et institués ses sept frères et sœurs.
3. Par acte authentique du 25 mars 2009, l'exécuteur testamentaire a vendu à terme l'immeuble pour 1'050'000 fr. (acquis par le *de cuius* le 28 août 1998). Le contrat était assorti d'une condition suspensive, soit que l'acquéreur s'acquitte du solde du prix de vente (997'500 fr.) d'ici au 30 avril 2009.
4. La déclaration de succession a été envoyée à l'Administration fiscale cantonale genevoise (ci-après l'administration) le 15 avril 2009 et l'immeuble y a été mentionné pour une valeur fiscale de 1'050'000 fr.
5. Selon le décompte du 13 mai 2009 dressé par le notaire ayant instrumenté l'acte du 25 mars précédent (ci-après le notaire), le solde de la vente de l'immeuble en faveur de la succession se montait à 380'459 fr. 72. Le notaire avait pris en considération un prix de vente de 1'050'000 fr., dont à déduire notamment une provision sur les droits de succession (196'833 fr.) et une provision sur l'impôt sur les bénéfiques et gains immobiliers (58'730 fr. 60).
6. Le 27 juillet 2009, l'administration a notifié aux héritiers et aux légataires un bordereau de droits de succession d'un montant de 148'333 fr., calculé sur la base d'un avoir imposable de 647'402 fr.
7. Par lettre du 31 juillet 2009, les héritiers (ci-après les contribuables ou les recourants) ont élevé réclamation à l'encontre du bordereau notifié le 27 juillet précédent. Ils ont exposé que le notaire avait consigné le montant de l'IBGI, mais que, dès lors que la vente était intervenue dans les 27 mois après le décès, cet impôt n'était pas dû, puisque la vente devait être intégrée dans la déclaration de succession. L'acompte d'impôt devait par conséquent être remboursé aux héritiers. La charge fiscale ne pouvait être qu'unique ; dans le cas d'espèce, l'on se trouvait en présence d'une double imposition. La taxation se révélait justifiée selon la LDS, mais non au regard de la LCP.

8. Le 14 août 2009, l'administration a notifié au notaire un bordereau d'impôt sur les bénéficiaires et gains immobiliers d'un montant de 58'730 fr. 60. L'impôt avait été calculé sur la base d'un gain imposable de 587'306 fr. et un taux de 10 % avait été appliqué.
9. Par décision du 18 janvier 2010, l'administration a rejeté la réclamation, pour le motif que la valeur de l'immeuble prise en compte lors de la taxation était celle indiquée par l'exécuteur testamentaire dans la déclaration de succession. L'administration avait avalisé cette valeur, qui correspondait à l'estimation prévue à l'article 10 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS – D 3 25). Aucune reprise de droits n'avait été effectuée à la suite de la vente de l'immeuble, dans les 27 mois.
10. Par acte du 22 janvier 2010, les contribuables ont déféré la décision du 18 janvier précédent à la Commission cantonale de recours en matière administrative. Ils ont fait valoir que la vente de l'immeuble avait fait l'objet d'une double imposition, l'une au titre des droits de succession, l'autre de l'IBGI. L'impôt sur les successions était effectivement dû, alors que l'IBGI constituait un acompte, qui devait être imputé sur les droits de succession.
11. Dans sa réponse du 20 juillet 2010, l'administration conclut au rejet du recours.
12. Par mémoire complémentaire du 4 août 2010, les contribuables persistent en les termes et les conclusions de leur recours. Le bordereau IGBI du 14 août 2009 se fondait sur un calcul provisoire, de sorte qu'il n'y avait jamais eu de notification définitive de cet impôt. La taxation était arbitraire, dès lors que le total des impôts, soit 207'603 fr. (58'730 fr. pour l'IBGI et 148'333 fr. pour les droits de succession) représentait 46 % de la valeur de la « ressource » (1'050'000 fr. pour la valeur de vente de l'immeuble – 263'200 fr. pour la dette hypothécaire – 336'000 fr. pour le prix d'achat augmenté des frais d'acte).

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance (ci-après le tribunal), qui a repris depuis le 1^{er} janvier 2011 les compétences de la Commission cantonale de recours en matière administrative (art. 143 al. 4 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 – LOJ – E 2 05), connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'Administration fiscale cantonale (art. 115 et 116 LOJ et art. 67 LDS).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des articles 63 alinéa 1, 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA – E 5 10) et 67 LDS.

3. Les contribuables se plaignent d'un cumul entre l'impôt sur les successions et l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers.
4. Les immeubles et droits immobiliers sont estimés à leur valeur vénale au jour du décès (art. 10 LDS). En application de l'article 73 alinéa 1 lettre a LDS, l'administration est fondée à notifier un bordereau de droits de succession complémentaire, lorsque l'immeuble du de cujus est vendu dans les 27 mois à compter du jour du décès à un pris supérieur à la valeur vénale (cf. en ce sens (DCCR/143/2004 du 20 septembre 2004).
5. En droit cantonal, l'imposition sur les bénéfices et gains immobiliers fait l'objet de dispositions de la LCP dont la dernière modification est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995. L'IBGI est perçu sur le bénéfice net provenant de l'aliénation d'immeubles sis dans le canton, ainsi que sur certains gains que ces immeubles procurent sans aliénation (art. 80 al. 1 LCP). Est considéré comme aliénation tout acte qui confère à un acquéreur la propriété ou la réelle disposition économique d'un immeuble, soit notamment la vente, l'échange, le partage, l'expropriation et l'apport dans une société (art. 80 al. 4 LCP). Lors d'un partage ou d'un échange, l'impôt est perçu immédiatement sur la soulte reçue pour la part qui représente une plus-value de l'immeuble aliéné (art. 81 al. 2 LCP). L'impôt n'est pas perçu en cas de succession ou de partage successoral (art. 81 al. 3 let. c LCP).

Depuis le 1^{er} janvier 2001, l'article 12 LHID pose également des règles en matière d'IBGI. Celui-ci a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable ou d'un immeuble agricole ou sylvicole. Il n'y a imposition que si le produit de l'aliénation est supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses) (art. 12 al. 1 LHID). Sont notamment assimilés à une aliénation, les actes juridiques qui ont les mêmes effets économiques que l'aliénation sur le pouvoir de disposer d'un immeuble (art. 12 al. 2 let. a LHID). L'imposition est différée notamment en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation (art. 12 al. 3 let. a LHID).

6. Le 19 novembre 2008, l'administration a publié l'Information 3/2008 aux associations professionnelles intitulée « Impôt sur les bénéfices et gains immobiliers : revente d'un immeuble acquis par voie de succession ou de partage successoral ».

A teneur de ladite Information, en qu'en cas de revente d'immeubles, il conviendra de ne plus appliquer les dispositions de la LCP qui sont contraires à la LHID. En conséquence, les transferts antérieurs opérés suite à un décès ou à un partage successoral seront ignorés. Ceci vaudra tant pour la détermination de l'assiette imposable que pour le taux de l'impôt. Cette pratique ne concernera que les

reventes d'immeubles acquis successivement à un décès ou à un partage successoral intervenu dès le 1^{er} janvier 20011.

7. Contrairement à la solution cantonale, la dévolution successorale ne fait que différer l'imposition immobilière ; un nouveau délai ne commence pas à courir. En conséquence, lors d'une vente ultérieure, l'impôt immobilier sera calculé en tenant compte du délai afférent au moment de l'acquisition de l'immeuble par le *de cuius* et non pas au moment de l'acquisition par voie de succession comme le prévoit la solution genevoise (ATA/558/2006 du 17 octobre 2006).
8. En l'espèce, M_____ est décédée le 30 janvier 2009. L'immeuble a été vendu – à terme – par acte authentique du 25 mars 2009, soit près de trois mois plus tard. Quoi qu'en pensent les recourants, le fait que la vente soit intervenue dans les 27 mois à compter du décès ne signifie pas que l'IBGI ne soit pas dû. L'article 73 alinéa 1 lettre a LDS instaure la prescription du droit de taxer. Les droits de l'Etat résultant de l'assujettissement aux droits de succession se prescrivent par deux ans et trois mois (27 mois) à compter du jour du décès, en cas de perception insuffisante à la suite d'une estimation erronée d'un élément de la succession, d'une erreur de calcul ou de taxation.

Le tribunal observe que l'IBGI – dont le montant n'est pas litigieux en l'espèce – n'a pas été réclamé aux héritiers et légataires du fait de l'acquisition de l'immeuble par voie successorale, mais en raison de la vente du 25 mars 2009. Afin de déterminer le taux, l'administration a, à juste titre, pris comme point de départ du délai la date d'acquisition par le *de cuius*, soit le 28 août 1998 et a correctement choisi le taux d'impôt (10 %), compte tenu d'une durée de propriété de près de dix ans et sept mois. L'article 84 alinéa 1 lettre f est dès lors applicable : taux de 10 % pour une durée de propriété de plus de dix ans et moins de 25 ans.

Etant donné que les droits de succession et que l'IBGI frappent en l'espèce des objets différents (soit d'une part le transfert de l'immeuble par voie successorale aux héritiers et aux légataires, et d'autre part la vente immobilière du 25 mars 2009), l'existence d'un cumul, qui serait cas échéant prohibé, ne se pose pas.

Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté.

9. En application des articles 87 alinéa 1 LPA et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (RFPA – E 5 10.03), les contribuables, qui succombent, sont condamnés au paiement d'un émolument de 500 fr. Ce montant est couvert par l'avance de frais de 500 fr., effectuée au moment du dépôt du recours (art. 86 al. 1 LPA).

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare le recours recevable ;
2. le rejette ;
3. met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de 500 fr., lequel est couvert par l'avance de frais de 500 fr., effectuée au moment du dépôt du recours ;
4. dit que, conformément aux articles 132 LOJ, 62 alinéa 1 lettre a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné de la décision attaquée et des autres pièces dont dispose le recourant ;
5. communique la présente décision :
 - a. aux héritiers de M_____, soit C_____, IM_____, MD_____, AM_____, B_____, MM _____ et E_____ ;
 - b. à l'Administration fiscale cantonale.

Siégeant : Olivier BINDSCHEDLER TORNARE, président, Yves CHEVRIER et Myriam NICOLAZZI, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

Le président

Olivier BINDSCHEDLER TORNARE

Copie conforme de ce jugement a été communiquée aux parties.

Genève,

Le greffier