

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2644/2006-FIN

ATA/558/2006

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 17 octobre 2006

dans la cause

Monsieur P_____

représenté par Me Richard Rodriguez, notaire

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Monsieur P_____ (ci-après : M. P_____ ou le recourant) ainsi que sa sœur, étaient propriétaires, pour des droits à raison d'une moitié chacun, de la parcelle n°_____ du registre foncier de la commune de Puplinge, sise à la route de P_____.
2. Les propriétaires avaient acquis la propriété du bien-fonds précité de la manière suivante:
 - Pour une moitié dans la succession de leur mère, décédée le 27 novembre 1997.
 - Pour l'autre moitié par donation de leur tante, consentie le 26 mars 1998.
3. Le 30 octobre 2003, le recourant et sa sœur ont vendu leur parcelle à des tiers, pour le prix de CHF 1'150'000.-.
4. Le 25 novembre 2003, M. P_____ a remis une déclaration spéciale pour l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC).
5. Par courrier du même jour, le notaire mandaté par les propriétaires a avisé l'AFC qu'aucun impôt sur les bénéfices et gains immobiliers ne devait être perçu, sur la part de copropriété acquise par voie de succession, dans la présente vente immobilière en raison de l'article 12 alinéa 3 lettre a de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 novembre 1990 (LHID - RS 642.14).

Concernant la part de copropriété acquise par donation, le report de l'imposition prévu par l'article 81 alinéa 1 lettre b de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) avait conduit à prendre en compte, pour déterminer la durée de possession et la taux d'imposition, la dernière aliénation soumise à l'impôt (art 82 alinéa 3 LCP). Celle-ci étant intervenue lors de l'acquisition de la parcelle en 1970, soit il y a plus de 25 ans, le taux de l'impôt est en 2003 de 0 %. La vente consentie par le recourant et sa sœur avait donc été exonérée pour la moitié de la valeur de la parcelle.
6. Le 8 mars 2004, l'AFC a rejeté la demande ; cette solution revenait à attribuer à la LHID un effet rétroactif que rien ne justifiait.
7. Par bordereau du 22 mars 2004, l'AFC a fixé le montant de l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers à CHF 18'337,20 calculé comme suit :

Valeur d'aliénation :	CHF 575'000.-
Commission de vente :	CHF 25'000.-
Valeur nette d'aliénation :	CHF 550'000.-
Valeur et frais d'acquisition :	CHF 427'752.-
Gain immobilier imposable :	CHF 122'248.-
½ du gain immobilier imposable :	CHF 61'124.-
Taux d'imposition de 30 % :	CHF 18'337,20

8. Par acte du 16 avril 2004, M. P_____ a contesté ledit bordereau. L'application de l'article 12 alinéa 3 lettre a LHID avait été omise pour le calcul de l'impôt concernant la part de copropriété acquise par dévolution successorale. En revanche, il ne contestait pas celle acquise par donation.
9. Par décision du 17 novembre 2004, l'AFC a maintenu telle quelle la taxation. Cette dernière se justifiait par l'application des articles 80 et suivants LCP et plus précisément par les articles 81 alinéa 3 lettre c et 82 alinéa 4 LCP.
10. Le 15 décembre 2004, M. P_____ a interjeté un recours contre cette dernière décision devant la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission).

Il a conclu à l'annulation du bordereau et exigé qu'aucun impôt sur les bénéfiques et gains immobiliers ne soit perçu dans la vente immobilière en cause.

La part de copropriété acquise par dévolution successorale devait être examinée, en application du principe de la force dérogatoire du droit fédéral, sous l'angle de l'article 12 alinéa 3 lettre a LHID et non pas selon les articles 80 et suivants LCP.

Enfin, il a contesté un quelconque effet rétroactif de la LHID; la vente immobilière, fait générateur de son obligation fiscale, ayant été conclue en 2003, la LHID était déjà en vigueur au moment des faits.

11. Par décision du 19 juin 2006, la commission a rejeté le recours.
12. Par recours formé le 18 juillet 2006, M. P_____ a saisi le tribunal de céans en maintenant ses premières conclusions.
13. Dans sa réponse du 15 août 2006, l'AFC conclut au rejet du recours et à la confirmation de la décision de la commission du 19 juin 2006.

14. Le 29 août 2006, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (article 56 A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; article 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Le recourant allègue une violation du principe de la force dérogatoire du droit fédéral en prétendant que les article 81 alinéa 3 lettre c et 82 alinéa 4 LCP sont incompatibles avec l'article 12 alinéa 3 lettre a LHID, excluant ainsi leur application.
 - a. En vertu du principe de la non-rétroactivité, le nouveau droit ne s'applique pas aux faits antérieurs à sa mise en vigueur (ATA/891/2004 du 16 novembre 2004 ; ATA/650/2004 du 24 août 2004 ; ATA/247/2006 du 24 mars 2006 ; P. MOOR, Droit administratif Vol. I, Berne 1994, p.178). Le droit nouveau ne peut avoir un effet rétroactif que si la rétroactivité est prévue par la loi, est limitée dans le temps, ne conduit pas à des inégalités choquantes, est motivée par des intérêts publics pertinents et ne porte pas atteinte à des droits acquis (P. MOOR, op. cit., p. 179-180).
 - b. Une loi ne déploie ses effets qu'après sa publication et son entrée en vigueur. Le principe de non-rétroactivité concrétise cette règle en faisant obstacle à l'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur. S'agissant des lois fiscales, une disposition a un effet rétroactif lorsqu'elle fait dépendre l'obligation fiscale d'une situation de fait née et achevée antérieurement à sa promulgation (rétroactivité proprement dite). L'assujettissement à une obligation fiscale nouvelle n'est donc pas possible si les faits qui motivent cette imposition sont antérieurs à l'entrée en vigueur de la loi. Le Tribunal fédéral a jugé que l'imposition d'un gain en capital soumis à une imposition spéciale à raison d'un fait générateur survenu avant l'entrée en vigueur de la loi représentait une rétroactivité de la loi fiscale inadmissible du point de vue constitutionnel. Il n'y a par contre pas de rétroactivité proprement dite lorsque la nouvelle règle s'applique à un état de choses durable, non entièrement révolu dans le temps. Le Tribunal fédéral admet alors l'application du nouveau droit à des états de fait qui ont débuté sous l'empire de l'ancien ou qui se renouvellent (rétroactivité improprement dite). Ainsi, il n'y a pas de rétroactivité proprement dite de la loi fiscale du seul fait que la base d'imposition qui sert à définir la quotité de l'impôt existait antérieurement à la promulgation de la loi (RDAF 2006 p. 265 ; J.M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 1998, p.

80 s.; E. BLUMENSTEIN / P. LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, Zurich 2002, p. 162).

3. a. A teneur de l'article 81 alinéa 3 lettre c LCP, l'impôt sur les gains immobiliers n'est pas prévu en cas de succession ou de partage successoral. Le contribuable est exonéré de l'impôt spécial.
b. Lorsque le bien a été acquis par dévolution pour cause de mort ou à la suite d'une déclaration d'absence, la valeur d'acquisition est égale à la valeur fixée par le département pour la perception des droits de succession ou d'enregistrement, augmentée du montant desdits droits (art. 82 al. 4 LCP).
4. a. Selon l'article 12 alinéa 3 lettre a LHID, l'imposition sur les gains immobiliers est différée en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation.
b. 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.
5. Conformément à l'article 72 alinéa 1 et 2 LHID, les règles de droit fédéral s'appliquent, depuis le 1^{er} janvier 2001, en lieu et place des dispositions de droit fiscal cantonal contraires à la LHID. Avant cette échéance, les dispositions de la nouvelle loi ne s'appliquent pas faute d'effet rétroactif.

En l'espèce, le fait générateur de l'impôt, soit la vente immobilière, est intervenue en 2003. En revanche, le fait générateur déterminant la nature de l'impôt est survenu en 1997. En d'autres termes, le gain immobilier réalisé lors de la dévolution successorale a été exonéré au sens de l'article 81 alinéa 3 lettre c LCP et non pas différé au sens de l'article 12 alinéa 3 lettre a LHID.

Partant, l'article 12 alinéa 3 lettre a LHID n'est pas relevant par rapport à la dévolution successorale intervenue en 1997.

La dévolution successorale est intervenue en novembre 1997 et la vente en octobre 2003. Le recourant ne peut donc pas se prévaloir d'une durée de possession supérieure à 25 ans mais au contraire d'une durée d'au moins 5 ans conduisant à une imposition au taux de 30 % (art. 84 LCP).

L'AFC a donc valablement prélevé un impôt de 30% d'un montant de CHF 18'337,20 sur la moitié du gain immobilier imposable.

6. L'argument soulevé par le recourant, à savoir la violation du droit fédéral, n'est pas pertinent en l'espèce, étant donné qu'il ne peut y avoir d'incompatibilité entre une loi cantonale et une loi fédérale, qui au moment des faits, n'était pas encore en vigueur.
7. Mal fondé, le recours contre la décision de la commission du 19 juin 2006 sera rejeté.

Un émoluments de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art.87 LPA).

* * * * *

**PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 18 juillet 2006 par Monsieur P_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 19 juin 2006 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge du recourant un émoluments de CHF 1'000.- ;

communiquera le présent arrêt à Me Richard Rodriguez, notaire, mandataire du recourant ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy et Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

le président :

C. Del Gaudio-Siegrist

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :