

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4272/2008-FIN

ATA/84/2009

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 17 février 2009

1^{ère} section

dans la cause

Madame L_____

représentée par la société fiduciaire Berney & Associés S.A., mandataire

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE
ADMINISTRATIVE**

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Monsieur X_____ (ci-après : M. X_____) était propriétaire d'un très important portefeuille immobilier qu'il a souhaité transmettre de son vivant à ses deux enfants, Monsieur D_____ et Madame L_____ (ci-après : Mme L_____ ou la contribuable), demeurant tous deux dans le canton de Genève.
2. Les enfants entendant conserver lesdits immeubles dans leur sphère privée et n'être soumis qu'à l'impôt spécial en cas de revente éventuelle, M. X_____ a liquidé les différentes sociétés immobilières qu'il détenait avant de procéder à la donation.
3. Parmi ces sociétés, figuraient les SI H_____ et E_____, respectivement propriétaires des immeubles _____ et _____, rue de Livron, à Genève, cadastrés sous les n^{os} Y_____ et Z_____, feuille F_____ de la commune M_____.
4. La juxtaposition des opérations de transformation et de liquidation desdites sociétés et de la donation entraînant une cascade d'impôts et de droits fiscaux, une convention fiscale a été conclue le 16 août 1999 entre la fiduciaire mandataire de M. X_____ - la société fiduciaire Berney & Associés S.A. - et l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC).
5. Il est précisé en préambule de cet accord que M. X_____ conserverait, jusqu'à son décès, l'usufruit de la totalité des objets donnés.

Les points convenus sont les suivants :

1. "M. X_____ continue à déclarer ses biens à titre professionnel, soit en établissant un bilan et un compte de résultats ; les valeurs comptables demeurent celles en vigueur jusqu'ici.
2. M. X_____ déclare à titre professionnel, le résultat de la liquidation des sociétés immobilières, qui seront liquidées et radiées cette année encore, sous réserve d'une prolongation de la période transitoire.
3. Mme L_____ et M. D_____ ne déclareront les mêmes immeubles que postérieurement au décès de leur père à leur valeur fiscale d'alors, soit plus précisément à la valeur fiscale de l'année du décès de M. X_____, soit le plus souvent à la valeur déterminée par la capitalisation de l'état locatif.
4. L'administration ne fera pas valoir, au moment du décès de M. X_____, un transfert de la fortune commerciale à la fortune privée.

5. M. X_____ ne fera jamais valoir les dispositions de l'article 10a de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05). Seules les dispositions de l'article 12 alinéa 4 LCP pourront être revendiquées. Demeure réservée la renonciation à l'usufruit.
6. En cas de vente d'un immeuble, du vivant de M. X_____, le résultat correspondra à la différence entre le prix de vente et la valeur comptable (voir point 1), toutefois augmentée des droits de donation.
7. En cas de vente d'un immeuble, ultérieurement au décès de M. X_____, mais dans un délai de huit ans à compter de maintenant (date de la donation), l'éventuel bénéfice sera imposé au taux de 15 % s'il s'agit d'un objet prélevé dans une SI dont la liquidation a bénéficié des articles 42 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), 207 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 189 loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30).

En ce qui concerne les autres immeubles, la date d'entrée en possession correspond à la date des donations".

6. La donation prévue a eu lieu le 18 février 2000 par-devant Me Claude Terrier, notaire à Genève.
7. Par cet acte, Mme L_____ et M. D_____ sont devenus propriétaires indivis, notamment, des immeubles sis G_____ et H_____, rue V_____, à Genève.
8. Ils ont été inscrits comme propriétaires des immeubles concernés au registre foncier, le 22 mai 2000.
9. M. X_____ est décédé le 7 mars 2001.
10. Le 6 octobre 2003, Mme L_____ et M. D_____ ont vendu les immeubles précités pour un prix de CHF 9'000'000.- à une fondation de prévoyance.
11. Dans sa déclaration d'impôt sur les bénéfices et les gains immobiliers, Mme L_____ a mentionné un gain immobilier imposable de CHF 138'066.-, calculé comme suit :

Valeur d'aliénation ½	CHF	4'500'000.-
Commission de vente	CHF	- 72'360.-
Valeur nette d'aliénation	CHF	4'427'370.-
Valeur d'acquisition y c. droits ½	CHF	4'299'969.-
Décompte acheteur-vendeur	CHF	- 10'665.-
Total	CHF	4'289'304.-
Gain immobilier imposable	CHF	138'066.-

12. Par bordereau daté du 29 décembre 2005, l'AFC a fixé l'impôt sur les bénéfiques et les gains immobiliers dû par la contribuable à CHF 67'555,50. Le gain imposable retenu était de CHF 450'370.-.

Le calcul était le suivant :

Valeur d'aliénation ½		CHF	4'500'000.-
Commission de vente		<u>CHF</u>	<u>- 72'000.-</u>
Valeur nette d'aliénation		CHF	4'427'370.-
Valeur d'acquisition ½	CHF	3'880'000.-	
Frais 2,5 %	CHF	97'000.-	
Décompte acheteur-vendeur	CHF	0.-	
Total	CHF	3'977'000.-	<u>CHF - 3'997'000.-</u>
Gain immobilier imposable		CHF	450'370.-

Le taux d'imposition était fixé à 15 %.

La modification des montants retenus par rapport à la déclaration était justifiée par le fait que les immeubles concernés avaient été repris en nom propre suite à la liquidation de sociétés immobilières mises au bénéfice des articles 207 LIFD et 42 LIPM.

13. Par lettre du 30 janvier 2006, Mme L_____ a élevé réclamation contre le bordereau précité.

Elle contestait la valeur d'acquisition retenue pour chaque immeuble qui n'était pas de CHF 3'880'000.- mais de CHF 4'231'609.-. En effet, cette valeur correspondait à celle figurant dans l'acte de donation, à laquelle devait être ajouté le montant des droits de donation, de CHF 68'360.-. Le prix d'acquisition était en conséquence de CHF 4'299'969.- et le bénéfice réalisé par chacun des vendeurs s'élevait à CHF 127'401.-.

14. Par décision du 20 juin 2006, l'AFC a rejeté cette réclamation.

La taxation était conforme à l'accord conclu avec l'AFC le 17 (recte : 16) août 1999 qui précisait qu'en cas de vente d'un immeuble après le décès de M. X_____, l'éventuel bénéfice immobilier serait imposé au taux de 15 % s'il s'agissait d'un objet prélevé dans une société immobilière dont la liquidation avait bénéficié des dispositions des articles 42 LIPM, 207 LIFD et 189 LDE, comme c'était le cas en l'espèce. La valeur d'acquisition à prendre en considération était donc la valeur de sortie validée dans le cadre de cet accord (point 7, page 2 de la convention).

15. Mme L_____ a recouru le 4 juillet 2006 contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) remplacée depuis le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA).

Elle contestait la valeur d'acquisition des immeubles vendus.

Le point 7 de la convention avait pour but de fixer le taux d'imposition à 15 % si l'immeuble était vendu dans un délai de huit ans à compter de la date de la donation. En revanche, rien n'avait été convenu sur la valeur d'acquisition à prendre en compte dans cette hypothèse. Il convenait donc de retenir celle prévue par la loi à l'article 80 alinéa 4 LCP.

16. Par décision du 3 novembre 2008, la commission a rejeté ledit recours, pour des motifs qui seront exposés dans la partie en droit ci-après.

17. La contribuable a recouru auprès du Tribunal administratif contre cette décision le 24 novembre 2008 et a conclu à son annulation.

Selon l'article 81 alinéa 1 lettre b LCP, l'imposition des gains immobiliers était prorogée en cas d'aliénation d'un immeuble en raison d'une donation ou d'un avancement d'hoirie. L'article 82 alinéa 3 LCP disposait pour sa part que lors de l'aliénation d'un immeuble acquis par un transfert justifiant la prorogation de l'imposition, le prix d'acquisition était celui de la dernière aliénation soumise à l'impôt.

En application de cette disposition, la valeur d'acquisition était celle retenue pour le calcul des droits de donation.

18. Dans sa réponse du 6 janvier 2009, l'AFC a conclu au rejet du recours.

L'accord du 16 août 1999 était un contrat de droit administratif qui devait s'interpréter selon la volonté des parties manifestée lors de sa conclusion, comme un contrat de droit privé. Il convenait toutefois de présumer que l'autorité avait entendu respecter son devoir d'appliquer la loi et agir dans l'intérêt public. Entre deux interprétations, on devait ainsi choisir celle qui correspondait le mieux à cet intérêt. Le principe de la confiance trouvait également application. Il interdisait qu'un administré se prévale d'une ambiguïté, d'une erreur dans le libellé d'une décision si celle-ci n'était pas manifeste ou aisément levée par la simple lecture de la loi.

L'accord litigieux portait du principe que les enfants de M. X_____ avaient repris la place de ce dernier en tant qu'actionnaires des sociétés immobilières, la liquidation de celles-ci et la donation étant intervenues parallèlement. Cette situation avait justifié l'application du taux de 15 % pour les immeubles vendus dans les huit ans suivant la donation, réservée en principe aux seuls actionnaires liquidant une société immobilière selon la pratique de l'AFC. Il en découlait que la valeur d'acquisition ne pouvait correspondre qu'à la valeur de sortie retenue lors de la liquidation desdites sociétés. C'est ce que prévoyait l'information n° 5/94 du 19 décembre 1994 intitulée "allégements fiscaux destinés à encourager la liquidation des sociétés immobilières". En l'espèce, la valeur de sortie des deux

immeubles litigieux, appartenant précédemment aux sociétés immobilières SI H_____ et SI E_____, était de CHF 3'880'000.-. Ce montant correspondait à la valeur d'acquisition à prendre en compte dans l'imposition sur le bénéfice et les gains immobiliers.

19. Le 8 janvier 2009, le juge délégué a demandé aux parties si elles avaient encore des observations à formuler.
20. Par lettres des 23 et 27 janvier 2008, elles ont fait savoir qu'elles persistaient dans leurs précédentes écritures.
21. Ensuite de quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Le 18 septembre 2008, le Grand Conseil de la République et canton de Genève a modifié la loi d'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 (LOJ - E 2 05), notamment en créant une commission de recours en matière administrative compétente (art. 56X LOJ) pour connaître, en première instance, des décisions sur réclamation prises par l'administration fiscale cantonale, en application de l'article 7 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). Ces dispositions sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2009. Toutefois selon la disposition transitoire adoptée par le législateur (art. 162 al. 4 LOJ), le Tribunal administratif reste compétent pour trancher les recours dont il a été saisi contre les décisions rendues par la commission cantonale de recours en matière d'impôts avant le 1^{er} janvier 2009.
2. L'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers a pour objet le bénéfice net provenant de l'aliénation d'immeubles ou de parts d'immeubles sis dans le canton, ainsi que certains gains que ces immeubles procurent sans aliénation (art. 80 al. 1^{er} LCP).
3. Selon l'article 81 alinéa 1^{er} lettre b LCP, cette imposition est prorogée en cas d'aliénation en raison, notamment, d'avancement d'hoirie ou de donation.
4. En application de cette disposition, la contribuable n'a pas eu à s'acquitter de cet impôt au moment de la donation des immeubles litigieux par son père.
5. En revanche, la vente intervenue ultérieurement à cette donation, le 6 octobre 2003 est soumise à l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers, conformément à l'article 80 alinéa 1^{er} LCP, ce dont les parties conviennent.
6. Selon l'article 82 alinéa 1^{er} LCP, le gain imposable est constitué par la différence entre la valeur d'aliénation et la valeur d'acquisition.

7. La valeur d'aliénation est égale au prix de vente diminué des impenses que l'aliénateur a supportées à cette occasion.

En l'espèce, l'AFC a fixé, pour chacun des co-propriétaires, cette valeur à CHF 4'427'370.-. Ce résultat correspond au prix de vente divisé par deux (CHF 4'500'000.-), diminué des frais de courtage, également partagés (soit CHF 72'360.- chacun). Il est conforme à la loi, ce que la recourante ne conteste d'ailleurs pas.

8. Selon l'article 82 alinéa 2 LCP, la valeur d'acquisition est, d'ordinaire, égale au prix payé pour l'acquisition du bien, augmentée des impenses, ou, à défaut de prix, à sa valeur vénale. Toutefois, lors de l'aliénation d'un immeuble acquis par un transfert justifiant la prorogation de l'imposition, comme c'est le cas en l'espèce, le prix d'acquisition est celui de la dernière aliénation soumise à l'impôt (art. 82 al. 3 LCP).

La première question qui se pose est donc de déterminer quelle est cette aliénation et à quel prix elle a eu lieu.

9. Ce ne peut être la donation, puisque il y a prorogation de l'imposition selon la loi (art. 81 al. 1^{er} let. b LCP).

10. A teneur de l'article 80 alinéa 5 LCP, le transfert d'un immeuble ou part d'immeuble de la fortune privée dans la fortune commerciale ou de la fortune commerciale dans la fortune privée est assimilé à une aliénation.

Pour procéder à la donation des immeubles concernés à ses enfants selon les modalités souhaitées, M. X_____ a dû liquider les SI E_____ et H_____ auxquelles ceux-ci appartenaient. Ce faisant, il a transféré ces immeubles de sa fortune commerciale, dans sa fortune privée. Ensuite seulement, il a pu procéder à la donation entre vifs de ses biens, sous la forme qu'il avait choisie (donation en nue-propiété des immeubles à ses enfants qui désiraient les intégrer dans leur fortune privée, attribution à lui-même de l'usufruit de ces biens jusqu'à sa mort).

Bien que la liquidation ait fait l'objet d'un arrangement fiscal à cause de son caractère accessoire à l'opération, le transfert de la fortune commerciale à la fortune privée qui en a découlé est assimilé à une aliénation juridiquement soumise à l'impôt en vertu de l'article 82 alinéa 3 LCP.

La "dernière aliénation soumise à l'impôt", visée par l'article 82 alinéa 3 LCP, est ainsi représentée par ce transfert.

11. Le "prix payé" dans le cadre de ce dernier ne peut correspondre qu'à la valeur de sortie des immeubles de la SI (donc la valeur d'entrée dans le patrimoine privé de M. X_____), qui a constitué la seule référence de cette aliénation. Le

prix d'acquisition légal correspond donc bien à cette valeur de sortie et non à la valeur de la donation, intervenue ultérieurement.

En conséquence, la valeur retenue par l'AFC dans la taxation litigieuse, soit CHF 3'880'000.- pour chacun des vendeurs, est conforme à la loi.

12. Reste à savoir si la convention prévoit une dérogation à ces règles.

Au point n° 4 de l'accord, il est prévu que l'AFC ne fera pas valoir, au moment du décès de M. X_____, un transfert de la fortune commerciale à la fortune privée. Cette disposition doit se lire en relation avec les paragraphes précédents, et notamment le paragraphe n° 1, qui signifie que malgré la liquidation des SI et le seul usufruit qu'il entend conserver sur ses immeubles, M. X_____ continuera à déclarer ses biens à titre professionnel jusqu'à sa mort. Le point n° 4 a ainsi pour fonction, non pas de priver de leur application toutes les dispositions prévoyant le transfert de la fortune commerciale à la fortune privée, mais d'éviter que l'AFC puisse se prévaloir de l'arrangement prévu au point n° 1 pour taxer une nouvelle fois ce transfert au moment du décès. Cette disposition ne paralyse aucunement l'application de l'article 82 alinéa 2 LCP fixant la valeur d'acquisition dans une vente ultérieure au décès de M. X_____.

13. Le point n° 7 prévoit qu'en cas de vente d'un immeuble ultérieurement au décès de M. X_____, mais dans un délai de huit ans à compter de la date de la donation, l'éventuel bénéfice serait imposé au taux de 15 % s'il s'agit d'un objet prélevé dans une SI dont la liquidation a bénéficié des dispositions des articles 42 LIPM, 207 LIFD et 189 LDE (allègements fiscaux), comme c'est le cas en l'espèce.

Cette disposition conventionnelle ne contient aucune dérogation à la loi concernant la valeur d'acquisition devant être prise en compte dans le calcul de l'impôt sur le gain immobilier. Elle a eu pour but unique de déroger, en faveur de la contribuable, au taux d'imposition légal.

En effet, selon l'article 84 alinéa 1^{er} lettre b LCP, le taux d'imposition est de 40 % lorsque l'immeuble a été vendu plus de deux ans mais moins de quatre ans après son acquisition. En cas de donation, l'entrée en possession pour le calcul du délai correspond à la dernière aliénation soumise à l'impôt (art. 82 al. 3 LCP). En l'espèce, celle-ci correspond à la liquidation des SI H_____ et E_____ (art. 80 al. 5, 81 al. 1^{er} let. b et 82 al. 3 LCP), qui a eu lieu fin 1999. La vente étant intervenue en octobre 2003, moins de quatre ans se sont écoulés entre celle-ci et l'entrée en possession, de sorte que ce n'est pas un taux de 15 % mais de 40 % qui aurait été appliqué en l'absence de convention.

En outre, lorsqu'il précise que le calcul du délai de huit ans pendant lequel le taux de 15 % sera appliqué débute à la date de la donation et non à la dernière

aliénation soumise à l'impôt, contrairement à la loi, le point n° 7 de la convention ne fait qu'indiquer que sont accordées, dans le cadre de cette vaste donation, les règles fixées dans la directive du 25 mars 1997 traitant de l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers consécutifs à la revente d'immeubles repris en nom suite à la liquidation de SI ayant bénéficié des allègements des articles 42 LIPM et 207 LIFD, appliquées aux actionnaires devenant propriétaires suite à cette liquidation. Le paragraphe n° 2 de cette directive, dont le point litigieux de la convention reprend exactement le contenu, précise en effet que le délai de huit ans doit être compté à partir du transfert du bien immobilier à l'actionnaire. La référence à la "date de la donation" figurant dans l'accord a ainsi pour seule fonction de fixer la date de ce transfert en transposant à la situation des recourants les règles applicables aux actionnaires. Cette interprétation découle de la lettre et du contexte ayant entouré la conclusion de cet accord. Elle ne laisse pas de doute quant au fait que la valeur d'acquisition n'a pas fait l'objet d'un règlement en ce qui concerne les immeubles vendus postérieurement au décès de M. X_____, contrairement à ce qui est prévu au point n° 6 de la convention pour les immeubles vendus du vivant de ce dernier.

Ce grief sera donc rejeté.

14. Selon l'article 82 alinéa 2 LCP, la valeur d'acquisition est augmentée des impenses. Sont considérées comme telles 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).

En l'espèce, l'AFC a compté, pour chacun des vendeurs, CHF 97'000.- de frais d'acquisition du bien, correspondant à 2,5 % du prix d'acquisition. Ce chiffre est supérieur aux impenses déclarées par la contribuable, qui n'a avancé à ce titre que CHF 68'360.- de frais de donation.

La directive susmentionnée indique que les frais d'acquisition effectifs correspondent, en général, en cas de reprise en nom par l'actionnaire d'un immeuble détenu par une SI, à environ 2,5% de la valeur de sortie des immeubles. Ayant appliqué ladite directive pour le calcul du taux d'imposition, l'AFC a également mis la recourante au bénéfice de celle-ci s'agissant de ces frais. Bien que la convention ne prévoie rien à cet égard, cette démarche, favorable à la contribuable, peut être considérée comme conforme à l'esprit de l'accord. Le tribunal de céans renoncera, en conséquence, à procéder à une *reformatio in peius* de la décision attaquée (art. 54 al. 1^{er} de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

15. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.
16. La recourante qui succombe sera condamnée à un émolument de CHF 1'500.- (art. 87 LPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 24 novembre 2008 par Madame L._____ contre la décision du 3 novembre 2008 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 1'500.- ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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'article 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 la société fiduciaire Berney & Associés S.A., mandataire de la recourante, à la commission cantonale en matière administrative ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

le vice-président :

M. Tonossi

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :