

BGer 9C 786/2023 vom 10. Oktober 2024

Bundesgericht, 2024-10-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_786_2023

FR: TF 9C 786/2023 du 10 octobre 2024

IT: TF 9C 786/2023 del 10 ottobre 2024

Regeste

Impôt sur les gains immobiliers du canton de Genève, période fiscale 2019 | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1

La décision attaquée a été rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui ne tombe pas sous le coup des exceptions de l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. aussi art. 73 al. 1 LHID [RS 642.14]).

E. 2.1

D'après l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral applique le droit d'office. En matière fiscale, il examine donc en principe librement l'application du droit fédéral, ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (arrêt 2C_826/2015 du 5 janvier 2017 consid. 2 non publié in ATF 143 I 73 ; ATF 134 II 207 consid. 2). Lorsque la LHID laisse une certaine marge de manoeuvre aux cantons, le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral se limite à l'arbitraire, dont la violation doit être motivée conformément aux exigences accrues de l' art. 106 al. 2 LTF (ATF 134 II 207 consid. 2; arrêt 9C_670/2022 du 19 avril 2023 consid. 1.3). En revanche, le Tribunal fédéral examine librement si la solution choisie par un canton dans un domaine où il est autonome entrave la LHID dans sa fonction d'harmonisation horizontale ou verticale (ATF 143 II 382 consid. 4.1.3; arrêt 9C_393/2023 du 10 juin 2024 consid. 2.1).

E. 2.2

Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF (ATF 142 I 155 consid. 4.4.3).

E. 3

Le litige a trait à l'imposition du gain immobilier relatif à la vente du bien immobilier détenu par les recourants. Il porte en particulier sur la détermination de la valeur d'acquisition du bien immobilier aliéné à retenir pour le calcul du report d'imposition lié à un remploi (partiel). Alors que la juridiction cantonale, à la suite de l'Administration fiscale, a pris en compte une majoration de 30 % de la valeur fiscale existant dix ans avant l'aliénation pour déterminer le bénéfice réinvesti, les contribuables contestent cette argumentation.

E. 4.1

On rappellera que l'impôt sur les gains immobiliers est un impôt cantonal, harmonisé à l' art. 12 LHID (arrêt 2C_501/2020 du 15 mars 2021 consid. 6.1.1). La LHID ne contient que peu de dispositions sur l'impôt sur les gains immobiliers. La perception d'un tel impôt est certes prescrite (cf. art. 2 al. 1 let . d LHID) mais la LHID demeure vague en ce qui concerne l'aménagement de l'impôt et ne contient que peu de directives pour les cantons. Elle ne s'exprime notamment que de manière générale sur la détermination du bénéfice imposable. Conformément à la marge de manoeuvre qui leur est laissée, les cantons n'ont pas réglé l'imposition des gains immobiliers de manière uniforme (ATF 143 II 382 consid. 2.1; arrêt 9C_393/2023 du 10 juin 2024 consid. 5.1 et les références, destiné à la publication).

E. 4.2.1

L' art. 12 al. 1 LHID prévoit que l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable 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 valeur s'y substituant, impenses). Le législateur fédéral a conçu les éléments essentiels de la disposition précitée comme des notions juridiques indéterminées; les notions de "produit", de "frais d'investissement" et de "valeur de remplacement" ne sont pas définies plus avant, et la Confédération laisse aux cantons une certaine marge de manoeuvre dans la définition du bénéfice imposable. Dans cette mesure, le droit cantonal en matière d'impôt sur les gains immobiliers se présente comme du droit cantonal (art. 1 al. 3 LHID ; ATF 143 II 382 consid. 3.1 et 3.3; arrêt 9C_393/2023 du 10 juin 2024 consid. 5.1.1, destiné à la publication; sur la notion en général de "valeur de remplacement", cf. arrêt 9C_9/2023 du 2 août 2023 consid. 4.2.3 et les références).

E. 4.2.2

Dans le canton de Genève, l'impôt sur le gain immobilier est régi par les art. 80 ss LCP et le calcul du bénéfice est réglé à l'art. 82 LCP. Selon l'al. 1 de cette disposition, le bénéfice ou gain imposable est constitué par la différence entre la valeur d'aliénation et la valeur d'acquisition. L'art. 82 al. 2 LCP prévoit que la valeur d'acquisition est égale au prix payé pour l'acquisition du bien, augmentée des impenses, ou, à défaut de prix, à sa valeur vénale. L'al. 3 précise que lors de l'aliénation d'un immeuble acquis par un transfert justifiant la prorogation de l'imposition, le prix d'acquisition est celui de la dernière aliénation soumise à l'impôt qui est aussi déterminante pour fixer la durée de possession. En outre, selon l'art. 82 al. 5 LCP, lorsque l'acquisition est intervenue plus de 10 ans avant l'aliénation, le contribuable peut demander que soit considérée comme valeur d'acquisition la valeur fiscale 5 ans avant l'aliénation s'il s'agit d'un immeuble locatif au sens de l'art. 50 let. a de la loi sur l'imposition des personnes physiques, du 27 septembre 2009, et la valeur fiscale 10 ans avant l'aliénation majorée de 30 % s'il s'agit d'un autre immeuble.

E. 4.3.1

L' art. 12 al. 3 let . e LHID prévoit que l'imposition est différée en cas d'aliénation de l'habitation (maison ou appartement) ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur, dans la mesure où le produit ainsi obtenu est affecté, dans un délai approprié, à l'acquisition ou à la construction en Suisse d'une habitation servant au même usage. Selon la jurisprudence, la prorogation de l'imposition prévue par l' art. 12 al. 3 LHID signifie qu'un transfert constituant en soi un acte d'aliénation n'est cependant pas soumis à imposition. Tout se passe, sous l'angle de l'impôt sur les gains immobiliers, comme si le

transfert n'avait pas eu lieu ou, en d'autres termes, comme s'il n'y avait pas eu réalisation d'un gain. La prorogation n'implique toutefois pas une exemption définitive, qui serait d'ailleurs contraire à l' art. 12 LHID . En d'autres termes, le mécanisme du report d'imposition ne constitue pas une exonération fiscale (ATF 141 II 207 consid. 4.2.1). En effet, l'augmentation de valeur qui s'est produite entre la dernière aliénation imposable et l'acte prorogant l'imposition n'est que provisoirement pas taxée; l'imposition est simplement différée jusqu'à nouvelle aliénation imposable (arrêts 2C_459/2020 du 19 janvier 2021 consid. 4.3; 2C_797/2009 du 20 juillet 2010 consid. 2.3; sur l'historique de l'adoption de l' art. 12 al. 3 LHID , cf. ATF 141 II 207 consid. 4.3; 130 II 202 consid. 5.2). Les cantons n'ont aucune marge de manoeuvre s'agissant de la question du réinvestissement partiel du produit de la vente dans un objet de remplacement au sens de l' art. 12 al. 3 let . e LHID (ATF 137 II 419 consid. 2.2; 130 II 202 consid. 3.2). Par conséquent, en cas de remploi, la méthode absolue s'applique (dite aussi méthode de l'épuisement). Selon cette méthode, le report de l'imposition n'est accordé que pour la partie du gain qui est investie dans l'acquisition de l'objet de remplacement, après la réaffectation des coûts d'investissement de l'objet vendu (et d'éventuelles prestations à des tiers). Cela signifie que le gain qui n'est pas à nouveau investi est soumis immédiatement à l'imposition (ATF 137 II 419 consid. 2.2).

E. 4.3.2

Dans le droit cantonal genevois, l'art. 85 al. 1 let. a LCP prévoit que l'impôt est remboursé en cas de remploi du bénéfice résultant de l'aliénation d'un logement (villa ou appartement) occupé par le propriétaire qui aliène. Selon l'art. 85 al. 2 LCP, "il y a remploi au sens de l'alinéa précédent lorsque l'aliénateur utilise le produit de l'aliénation pour acquérir, construire ou transformer un immeuble de même nature, pourvu qu'il ne s'écoule pas plus de 5 ans entre les deux opérations". À teneur de l'art. 85 al. 3 LCP, n'est remboursé que l'impôt relatif au bénéfice qui a été effectivement investi, en plus du montant de la valeur d'acquisition du bien aliéné.

E. 5.1

La Cour de justice a considéré, entre autres aspects, que les cantons étaient libres de définir une valeur de remplacement en lieu et place du prix d'acquisition qui sert à chiffrer le montant de l'investissement de l'objet aliéné, et par conséquent le gain immobilier imposable. Par ailleurs, si le législateur fédéral avait voulu exclure que le montant du différé d'imposition qui découlait de la même transaction immobilière pût être établi sur la base de l'éventuelle valeur de substitution introduite par le droit cantonal, il l'aurait aisément précisé" (à l' art. 12 al. 3 LHID), ce qui n'était pas le cas. Il ne ressortait pas davantage de la jurisprudence fédérale (en particulier de l'arrêt 2C_540/2017 du 10 septembre 2018) que la valeur de substitution servant à calculer le gain immobilier ne pouvait pas également servir à établir le montant du report d'imposition, ni que seul le prix d'acquisition effectif devait être utilisé à cette fin. De plus, les dispositions de droit cantonal ne prévoyaient pas l'application de deux valeurs d'acquisition différentes, l'une pour calculer l'impôt sur le gain immobilier et l'autre pour déterminer le montant d'impôt pouvant bénéficier du différé d'imposition. En effet, l'art. 85 al. 3 LCP se rapportait aux notions de "bénéfice" et de "valeur d'acquisition" lesquelles étaient clairement définies à l'art. 82 LCP. À cet égard, le législateur genevois avait utilisé la marge de manoeuvre laissée par le législateur fédéral et avait défini une valeur se substituant au prix d'acquisition. Or comme la disposition traitant spécifiquement du remploi ne prévoyait pas une autre valeur

d'acquisition que celle énoncée à l'art. 82 LCP, il convenait de s'en rapporter à cette dernière. En définitive, l'Administration fiscale était fondée, dans le cadre du report d'imposition en raison du emploi, à déterminer le montant des bénéfiques réinvestis et conservés sur la base de la valeur d'acquisition de l'immeuble aliéné, en tenant compte de la majoration de 30 % en application de l'art. 82 al. 5 LCP.

E. 5.2

Les recourants contestent ce raisonnement et soutiennent que les cantons ne pourraient pas, dans le cadre du calcul relatif au emploi au sens de l' art. 12 al. 3 let . e LHID, utiliser une valeur de substitution au lieu du prix effectif d'acquisition. Ils font en substance valoir qu'en vertu du principe d'harmonisation, il serait contradictoire de retenir que le droit fédéral fixe "de manière impérative" les règles sur le calcul du emploi (cf. art. 12 al. 3 let . e LHID) tout en autorisant, pour celui-ci, les cantons à retenir une valeur de substitution pour laquelle ils disposent d'une marge de manoeuvre. En d'autres termes, si l' art. 12 al. 1 LHID permet de retenir une "valeur de substitution", tel ne serait pas le cas de l' art. 12 al. 3 let . e LHID.

E. 6.1

Il convient en premier lieu de rappeler qu'au considérant 4.5.3 de son arrêt publié aux ATF 141 II 207 , le Tribunal fédéral a considéré que le système du report d'imposition figurant à l' art. 12 al. 3 LHID était largement normé par le droit fédéral. Partant, en ce qui concernait les principes fondamentaux, le législateur fédéral avait épuisé sa compétence (cf. art. 129 Cst.), comme par exemple en ce qui concernait les conditions, l'existence et la révocation des éléments constitutifs du report d'imposition. En ce sens et à titre d'exemple, le catalogue de l' art. 12 al. 3 LHID devait être considéré comme exhaustif. Le système du report d'imposition laissait toutefois aux cantons une certaine marge de manoeuvre dans certains domaines, celle-ci étant néanmoins fortement limitée en raison de l'obligation d'harmonisation horizontale et verticale. Le Tribunal fédéral a ainsi considéré qu'il existe une telle marge de manoeuvre dans le cadre de la concrétisation technique des notions de "produit", de "frais d'investissement" et de "valeur de remplacement" ou encore en ce qui concerne la concrétisation du délai "raisonnable" (au sens de l' art. 12 al. 3 let . e LHID) qui constitue également un aspect plutôt technique (ATF 141 II 207 consid. 224 s, 3.1; cf. également ATF 143 II 233 consid. 2.3; arrêt 2C_648/2018 du 25 septembre 2019 consid. 5.2). Par conséquent, le canton de Genève dispose d'une marge de manoeuvre s'agissant de la détermination du gain immobilier qui doit faire l'objet d'un report d'imposition. Les recourants ne sauraient donc être suivis lorsqu'ils prétendent que le droit fédéral "fixerait de manière impérative" des règles de calcul particulières s'agissant du différé de l'imposition; aucun des trois arrêts qu'ils citent ne permet de soutenir leur point de vue (cf. ATF 130 II 2020 ; 137 II 419 ; 143 II 694). La Cour de justice n'a dès lors pas violé l' art. 12 al. 3 LHID en retenant que, pour le calcul du différé d'imposition en application de l'art. 85 LCP, c'était la valeur de remplacement, déterminée en prenant en compte la valeur fiscale majorée de 30 % lorsque l'acquisition est intervenue plus de dix ans avant l'aliénation (cf. art. 82 al. 3 LCP) qui est déterminante. Contrairement en outre à ce qu'affirment les recourants, un tel procédé ne crée pas d'inégalité de traitement inadmissible entre les contribuables devant s'acquitter immédiatement du gain immobilier avec ceux qui bénéficient d'un emploi (partiel) au sens de l' art. 12 al. 3 let . e LHID. Dans les deux cas, le montant du gain immobilier imposable est nécessairement le même; dans le second cas, l'imposition est simplement différée (supra consid. 4.3.1).

E. 6.2

En tant que les recourants se limitent ensuite à se référer au "principe d'harmonisation" pour justifier leur raisonnement, ils ne critiquent pas l'application des dispositions légales cantonales topiques par les juges cantonaux. Dans la mesure où le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral est limité à l'arbitraire dans l'application du droit cantonal relatif à la détermination du calcul du report d'imposition du gain immobilier (au vu de la marge de manoeuvre des cantons dans ce domaine) - ce qui implique des griefs suffisants (supra consid. 2.1) -, il n'y a pas lieu d'examiner plus avant cet aspect du recours.

E. 6.3

Enfin, il n'y a pas davantage lieu d'examiner l'argumentation des recourants relative à une potentielle double imposition en cas de emploi intercantonal, en ce sens que la majoration de 30 % prévue par le droit cantonal genevois et qui est immédiatement soumise à l'impôt à Genève serait susceptible d'être à nouveau taxée par un autre canton en cas de emploi intercantonal. En l'espèce, la situation des recourants ne présente pas les caractéristiques d'une situation de double imposition intercantonale, de sorte qu'ils présentent une question théorique et abstraite à laquelle le Tribunal fédéral n'a pas à répondre (cf. ATF 142 II 161 consid. 3). C'est le lieu toutefois de rappeler qu'une imposition du même substrat fiscal relatif au gain immobilier par deux cantons en cas de emploi dans une situation intercantonale est susceptible de violer l' art. 127 al. 3 Cst. (cf. ATF 143 II 694 consid. 4.4).

E. 7

Entièrement mal fondé, le recours doit donc être rejeté.

E. 8

Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 4 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.