

GE_GERICHTE ATA/240/2013 vom 16. April 2013

GE Cour de justice, 2013-04-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_240_2013

FR: GE_GERICHTE ATA/240/2013 du 16 avril 2013

IT: GE_GERICHTE ATA/240/2013 del 16 aprile 2013

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

E. 2

Le litige porte sur la manière dont l'AFC a mis en œuvre le emploi dans le cadre de l'IGBI, suite à la vente par Mme V_____ de son appartement de Genthod en 2008. Il est toutefois apparu en cours de procédure devant la chambre de céans que l'AFC avait changé sa pratique en matière de emploi.

E. 3

a. Un changement de pratique doit reposer sur des motifs sérieux et objectifs (ATF 135 I 79 consid. 3 ; 127 I 49 consid. 3c ; 127 II 289 consid. 3 e les arrêts cités ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_887/2010 du 28 avril 2011 consid. 8.1), d'autant plus solides que l'application du droit reconnue comme fausse ou obsolète a été pratiquée pendant longtemps. La modification ne doit pas se produire dans le sens d'un changement temporaire, momentané, ou d'une dérogation particulière, mais au contraire elle doit valoir en tant que nouvelle ligne directrice, de façon fondée, pour tous les états de faits analogues dans le futur. Si ces conditions sont remplies, un changement de pratique ne rentre en contradiction ni avec le principe de la sécurité du droit ni avec celui de l'égalité du droit (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.517/2002 du 21 mai 2003 consid. 3.2 et la

- 10/13 - A/185/2010 jurisprudence citée in RDAF 2003 II 359 ss). Pour que l'égalité de traitement soit respectée, il convient que le changement de pratique s'applique immédiatement, y compris aux affaires pendantes au moment où il intervient (T. TANQUEREL, op. cit., 2011, p. 204 n° 603 et la jurisprudence citée).

b. Le principe de la bonne foi entre administration et administré, consacré par les art. 9 et 5 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), exige que l'une et l'autre se comportent réciproquement de manière loyale. En particulier, l'administration doit s'abstenir de toute attitude propre à tromper l'administré. Elle ne saurait tirer aucun avantage des conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part (ATF 129 I 161 consid. 4 p. 170 ; 129 II 361 consid. 7.1 p. 381 ; Arrêts du Tribunal fédéral 1C_534/2009 du 2 juin 2010 ; 9C_115/2007 du 22 janvier 2008 consid. 4.2 ; ATA/141/2012 du 13 mars 2012 ; T. TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, p. 193 n. 568).

E. 4

a. Dans le cas d'espèce, l'AFC a indiqué le 11 juin 2012 s'être interrogée dans le courant de l'année 2010 sur la compatibilité de l'art. 85 LCP et la pratique qui en découlait au regard du droit fédéral harmonisé. Elle a alors modifié sa pratique, sans toutefois l'appliquer immédiatement à la recourante, dont la cause avait été gardée à juger par le TAPI.

L'intimée explique cet oubli par le fait qu'elle n'avait pas procédé à un examen exhaustif de toutes les causes pendantes concernées. Ce faisant, l'AFC a violé les principes de l'égalité de traitement et de la bonne foi, Mme V _____ et les autres contribuables concernés comme elle par une situation de remploi ayant fait l'objet d'une taxation de l'IBGI calculée différemment.

b. Avant d'être interpellée par le juge délégué le 3 mai 2012, l'intimée n'a en outre jamais annoncé son changement de pratique. C'est en effet la recourante qui en a pris connaissance en lisant la presse locale le 5 mars 2012. L'AFC, qui avait alors déjà modifié sa pratique, a ainsi laissé le TAPI juger la cause sans lui communiquer cette information pourtant essentielle pour l'issue du litige. L'intimée, qui avait l'opportunité de reconsidérer ou de retirer sa décision puis d'en notifier une nouvelle (art. 67 al. 2 LPA), a devant cette instance continué à défendre une pratique qui n'était pourtant plus la sienne. Elle en a fait de même devant la chambre de céans. Ce comportement est à l'évidence contraire au principe de la bonne foi.

c. Après avoir laissé la recourante et le TAPI dans l'ignorance de sa nouvelle pratique, l'AFC a suspendu le traitement des cas d'application de l'art. 85 LCP au motif que le jugement rendu par cette juridiction la mettait dans l'embarras. L'intimée a créé une situation d'insécurité juridique à laquelle il ne peut être mis fin aujourd'hui qu'en lui renvoyant la cause, afin qu'elle examine la situation de Mme V _____ à la lumière de sa nouvelle pratique dès lors que celle-ci est conforme au droit fédéral (voir infra consid. 6).

- 11/13 - A/185/2010

E. 5

a. 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). 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 (art. 12 LHID).

b. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les cantons n'ont aucune marge de manœuvre s'agissant du réinvestissement du produit de la vente dans un objet de remplacement au sens de l'art. 12 al. 3 let. e LHID. La méthode absolue s'applique, selon laquelle le report de l'imposition n'est accordée 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. Cela signifie que le gain qui n'est pas à nouveau investi est soumis immédiatement à l'imposition (ATF 137 II 419 in RDAF II 2012 111 consid. 2.2.1 et la jurisprudence citée). Selon la méthode absolue, le report de l'impôt n'est accordé que pour la part du gain réinvestie dans l'objet de remplacement, en sus du montant des frais d'investissement. Lorsque les moyens employés pour financer l'objet de remplacement ne dépassent pas les coûts d'investissement de l'immeuble aliéné, l'imposition complète du gain immobilier ne

va pas à l'encontre de l'acquisition de l'objet de remplacement (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.311/2003 in RDAF II 2004 262 consid. 4.3 et 5.3).

c. Selon la méthode absolue, le report s'applique seulement pour la part du montant issu de la vente effectivement réinvestie dans le bien de remplacement. Cette part est la différence entre le montant déboursé pour acquérir le nouvel immeuble et les dépenses consenties pour acquérir et améliorer le bien remplacé. Lorsque les dépenses consenties sur le premier immeuble (frais d'acquisition et impenses) ont été plus importantes que le montant déboursé pour acquérir le nouveau bien, l'entier du gain est imposé (B. VERREY, L'imposition différée du gain immobilier : harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, 2011, p. 219 n° 262). En d'autres termes, le gain immobilier réalisé lors de l'aliénation de l'immeuble n'est imposable que dans la mesure où le produit de l'aliénation n'est pas affecté au emploi. Le différé d'imposition est accordé dans la mesure où le gain immobilier n'est pas à la libre disposition de l'aliénateur, parce qu'il a été affecté à l'acquisition d'un objet de remplacement. La partie du produit de l'aliénation qui est à la libre disposition de l'aliénateur est en revanche imposée lors de la réalisation du gain et à un moment où les liquidités nécessaires au paiement de l'impôt sont à disposition du débiteur de cette contribution (circulaire n° 19 du 31 août 2001 de la conférence suisse des impôts).

- 12/13 - A/185/2010

E. 6

S'agissant de sa nouvelle pratique, l'AFC a introduit un différé d'imposition en lieu et place du différé de perception. Selon les explications de l'intimée, cela implique que lors du premier transfert de propriété et en cas de emploi, elle considère qu'aucun gain n'est réputé réalisé au plan fiscal. Le gain immobilier réinvesti dans l'achat d'un nouveau bien immobilier n'est pas imposable lors de la vente de l'ancienne habitation, mais lors de la vente ultérieure du bien de remplacement. Dans ce cas, le taux de l'impôt se détermine en cumulant les durées de possession des deux biens immobiliers.

Dans la limite des principes rappelés ci-dessus, la nouvelle pratique de l'AFC est conforme au droit et doit être admise. Dans le cas d'espèce, cela implique que, comme elle l'avait fait précédemment, elle imposera immédiatement le gain qui n'a pas été réinvesti, ce que Mme V_____ n'a jamais contesté. La part du montant issu de la vente de l'immeuble de Genthod qui a effectivement été réinvestie dans l'immeuble de Coppet, à savoir la différence entre le montant déboursé pour acquérir ce nouvel immeuble et les dépenses consenties pour acquérir et améliorer celui de Genthod, sera par contre imposée ultérieurement.

E. 7

Au vu de ce qui précède, le recours sera admis, le jugement attaqué annulé et la cause renvoyée à l'AFC pour nouvelle décision.

E. 8

Un émoulement de CHF 2'000.- sera mis à la charge de l'AFC qui, par son attitude, a prolongé la procédure (art. 87 al. 1 LPA). Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 1'500.- sera allouée à la recourante, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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