

GE_GERICHTE ATA/243/2013 vom 16. April 2013

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

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_243_2013

FR: GE_GERICHTE ATA/243/2013 du 16 avril 2013

IT: GE_GERICHTE ATA/243/2013 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 a trait à l'application de l'art. 85 LCP, soit en particulier à la question de savoir si un emploi peut être admis lorsque le bien immobilier de remplacement a été acquis avant l'aliénation de l'immeuble soumis en principe à l'IBGI d'une part, et à la manière de calculer le montant réinvesti d'autre part, sachant que le bien de Carouge était propriété du seul contribuable alors que le bien acquis à Aire-la-Ville était au nom des deux conjoints.

E. 3

Le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la LIPP qui a remplacé l'ancienne loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP) divisée en quatre parties (LIPP-I, LIPP-II, LIPP-III et LIPP-IV), ces dernières demeurant applicables au litige puisque tant la déclaration pour l'IBGI que le bordereau relatif à celui-ci datent de 2009.

E. 4

a. Néanmoins, l'art. 85 LCP en vigueur depuis le 1er janvier 1995, n'a pas été modifié par ces textes. Selon cette disposition : « l'impôt est remboursé en cas de emploi du bénéfice résultant de l'aliénation : a) d'un logement (villa ou appartement) occupé par le propriétaire qui aliène ; ...

Il y a emploi 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 cinq ans entre les deux opérations ».

- 8/12 - A/1470/2011

b. Malgré le texte légal clair impliquant, comme indiqué ci-dessus, que la vente du premier bien doit précéder l'acquisition du second puisque celle-ci est rendue possible grâce au produit de l'aliénation, le emploi dit rétroactif ou inversé qui consiste, comme en l'espèce, à acquérir le nouveau bien immobilier avant de se dessaisir de l'ancien n'est pas traité dans la LCP mais n'est pas exclu par la LHID et est admis par la jurisprudence.

c. Selon l'art. 12 al. 3 let. e LHID l'imposition sur les gains immobiliers peut être différé e) « 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 ». Les cantons disposent ainsi de la liberté de

concrétiser ou non le délai approprié précité et, le cas échéant, de fixer un délai identique ou différencié pour le emploi ordinaire postérieur et le emploi rétroactif. Ce dernier est possible mais dans des cas exceptionnels, qui doivent être interprétés très restrictivement (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.445/2004 du 7 juin 2005 in RDAF 2005 II 554 et ss ; ATA/275/2008 du 27 mai 2008 ; ATA/607/2005 du 13 septembre 2005 ; B. ZWAHLEN, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/1 : Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (LHID), 2e éd. 2002, n° 72 ad. art. 12 LHID). Aussi, le emploi rétroactif ou inversé est-il en l'espèce admissible dans son principe, sous réserve de l'examen de la condition du délai fixé par l'art. 85 LCP. Comme cela résulte de la jurisprudence précitée du Tribunal fédéral in RDAF 2005 II p. 560 et ss, le législateur n'a pas souhaité uniformiser les délais pour le emploi ordinaire et le emploi rétroactif sur le plan fédéral. Les cantons ont institué des délais variant entre un et cinq ans. Le délai pour l'opération de emploi rétroactif ne pouvant être identique, il doit cependant être de courte durée afin d'éviter la constitution d'une réserve en vue de l'accroissement de la fortune à des fins spéculatives et les abus de droit.

E. 5

En l'espèce, les recourants ont vendu leur appartement carougeois près de trois ans après avoir acquis une villa à Aire-la-Ville dans laquelle ils ont emménagé en février 2010. Les travaux de transformation qu'ils ont dû réaliser dans la villa d'Aire-la-Ville pour rendre celle-ci habitable ont duré de 2007 à 2010. Au vu des factures de leur architecte et dans l'intervalle, les contribuables ont continué à habiter dans leur appartement à Carouge. Il n'est pas établi qu'ils aient agi de la sorte dans le but d'espérer une plus-value importante en cas de revente de leur bien à Carouge dont rien ne permet de connaître quelle aurait été la valeur vénale en 2006. La chronologie des faits démontre toutefois que les contribuables ont pu acquérir leur nouveau bien immobilier - qui aurait intégralement été payé par M. A_____ ce qu'aucune pièce bancaire n'atteste - et qu'ils ne se sont pas trouvés dans la nécessité de devoir vendre leur appartement carougeois pour acquérir le bien d'Aire-la-Ville, ce qui ne fait pas pour autant

- 9/12 - A/1470/2011 d'eux des spéculateurs, comme le Tribunal administratif, dont les compétences ont été reprises par la chambre de céans, l'avait jugé (ATA/275/2008 précité), ce délai pouvant s'expliquer par l'ampleur des travaux à réaliser dans la villa d'Aire-la-Ville avant de pouvoir y habiter.

E. 6

Reste à déterminer quel est le gain immobilier imposable du fait que le contribuable était seul propriétaire de l'appartement à Carouge et que, faute d'avoir établi le contraire en produisant les pièces pertinentes, les contribuables n'ont pas démontré que le bien immobilier d'Aire-la-Ville, inscrit au registre foncier (ci-après : RF) à leurs deux noms, n'avait pas été acquis par parts égales par chacun d'eux.

En application de l'art. 85 al. 1 let. a LCP, l'impôt est remboursé en cas de emploi du bénéficiaire résultant de l'aliénation d'un logement (villa ou appartement) occupé par le propriétaire qui l'aliène, étant entendu que l'impôt remboursé est exigible lors de l'aliénation de l'immeuble de remplacement (art. 85 al. 4 LCP). Par ailleurs, l'art. 8 al. 2 de l'ancienne loi genevoise du 22 septembre 2000 sur l'imposition des personnes physiques / Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt (LIPP-I - D 3 11), applicable à la présente affaire qui se rapporte à une période fiscale antérieure à 2010 (cf. art. 72 al. 1 de la loi genevoise du 27

septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques, LIPP - D 3 08), prévoit que le revenu et la fortune des époux vivant en ménage commun s'additionnent, quel que soit le régime matrimonial, alors que l'art. 80 al. 3 LCP précise qu'en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices et les gains immobiliers, les époux vivant en ménage commun sont considérés comme contribuables distincts. Enfin, l'art. 13 LIPP-I dispose que la personne inscrite comme propriétaire d'un immeuble au registre foncier est responsable des impôts afférents à l'immeuble (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_277/2011 consid. 3.2 du 17 octobre 2011).

Dans l'arrêt précité, le Tribunal fédéral a ainsi admis qu'à Genève, les critères du droit civil étaient déterminants avec, pour corollaire, que le remploi n'était envisageable que pour la part de l'immeuble de remplacement que l'époux aliénateur acquérait en tant que propriétaire inscrit au RF. Dans ce domaine, la notion de propriétaire n'était pas différente en droit fiscal et en droit civil (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_277/2011 précité consid. 4.2.3 et jurisprudences et doctrines citées).

E. 7

Selon une jurisprudence constante, en procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. Si des indices font douter de l'exactitude de la déclaration, l'administration, après investigation, pourra s'en écarter et modifier les éléments du revenu en faveur ou en défaveur de ce dernier (X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 3ème éd., Bâle 2007, p. 442s ; P. AGNER/B. JUNG/G. STEINMANN, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Zurich 2001, n° 2 ad art. 130, p. 421).

- 10/12 - A/1470/2011

En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6e éd., Zurich 2002, p. 403/404 ; J.-M. RIVIER, *Droit fiscal suisse*, *L'imposition du revenu et de la fortune*, 2e éd., Lausanne 1998, p. 139). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_574/2009 du 21 avril 2010 ; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 ; 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2 ; ATA/226/2012 du 17 avril 2012 ; ATA/95/2012 du 21 février 2012 ; M. ZWEIFEL, *Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren*, Zürich 1989, p. 109 consid. 4.3).

Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.6 ; ATA/778/2011 du 20 décembre 2011 ; ATA/747/2011 du 6 décembre 2011 ; E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, *op. cit.*, p. 416 et les nombreuses références citées).

E. 8

Reste à déterminer la méthode de calcul à appliquer en l'espèce, aussi bien l'AFC que le TAPI s'étant référés à la circulaire n° 19 qui prévoit une méthode absolue et une méthode proportionnelle.

D'après la jurisprudence, afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des directives. Celles-ci n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration. Elles ne dispensent pas cette dernière de se prononcer à la lumière des circonstances du cas d'espèce. Par ailleurs, elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (ATF 133 II 305 consid. 8.1 et références citées ; Arrêts du Tribunal fédéral 9C_477/2011 du 13 juillet 2012 consid. 4.1.3 ; 2C_132/2010 du 17 août

- 11/12 - A/1470/2011 2010 ; ATA/625/2011 du 4 octobre 2011 ; ATA/611/2010 du 1er septembre 2010 consid. 4 ; ATA/617/2008 du 9 décembre 2008 consid. 6c).

Conformément à cette recommandation le TAPI a appliqué la méthode dite absolue s'agissant du calcul du emploi en cas de réinvestissement partiel. Pour les raisons qu'il a exposées, il a écarté à juste titre la commission payée de même que les deux factures de Y_____ payées par le père de la contribuable ainsi que les factures de X_____ concernant le mobilier.

Par ailleurs, le contribuable n'ayant pas établi par la production de pièces bancaires qu'il aurait acquis seul le bien d'Aire-la-Ville, les deux époux ont échoué à rapporter cette preuve et doivent être considérés comme étant copropriétaires à parts égales. Contrairement à l'AFC, le TAPI a néanmoins pris en considération la totalité des travaux de rénovation et des factures de l'architecte, ainsi que celle de l'entreprise M_____. Les montants retenus par le TAPI au vu des éléments précités sont corrects, en ce sens que le produit de l'aliénation de l'immeuble de Carouge a été arrêté à CHF 1'499'966.- sous déduction du montant réinvesti par le recourant dans l'immeuble de remplacement, (soit CHF 808'467.-). Il en résulte un gain imposable pour l'IBGI de CHF 691'498.- en lieu et place des CHF 726'371.- retenus par l'AFC.

E. 9

Au vu de ce qui précède le recours sera rejeté. Vu l'issue du litige un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant auquel il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

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