

## **GE\_GERICHTE ATA/370/2020 vom 16. April 2020**

GE Cour de justice, 2020-04-16, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_370\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_370_2020)

FR: GE\_GERICHTE ATA/370/2020 du 16 avril 2020

IT: GE\_GERICHTE ATA/370/2020 del 16 aprile 2020

### **Erwägungen**

#### **E. 12**

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Le litige porte sur la comptabilisation du délai entre la vente et l'acquisition d'un bien immobilier permettant de différer l'imposition du gain immobilier.

- 6/10 - A/4307/2018 3)

Le recours peut être formé pour violation du droit y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation, ainsi que pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 61 al. 1 LPA). La chambre administrative n'a toutefois pas compétence pour apprécier l'opportunité de la décision attaquée, sauf exception prévue par la loi (art. 61 al. 2 LPA) et non réalisée en l'espèce. 4) a. L'art. 1 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) a pour but de désigner les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixer les principes selon lesquels la législation cantonale les établit.

Entrée en vigueur le 1er janvier 1993, la LHID accorde un délai de huit ans aux cantons pour adapter leur législation fiscale aux principes d'harmonisation contenus dans la loi, soit jusqu'au 31 décembre 2000. Passé ce délai, le droit fédéral devient directement applicable si les dispositions cantonales s'en écartent (art. 72 al. 2 LHID).

b. L'art. 12 al. 1 LHID oblige les cantons à percevoir un impôt sur les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble appartenant à la fortune privée d'un contribuable.

L'art. 12 al. 3 LHID, qui institue le principe du emploi, prévoit que l'imposition est différée, notamment 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 (let. e).

Le législateur fédéral a décrit à l'art. 12 al. 3 LHID, de manière exhaustive, les états de fait qui fondent un report d'imposition. Ceux-ci doivent être repris par les cantons dans leur législation sur l'imposition des gains immobiliers. Le législateur fédéral a en même temps recherché une harmonisation matérielle des législations cantonales en ce qui concerne le report d'imposition et il ne reste donc aux cantons aucune marge de manœuvre (ATF 130 II 202 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_539/2010 du 15 décembre 2010 consid. 1.3).

S'agissant du « délai approprié » de l'art 12 al. 3 let. e LHID, cette condition a notamment pour objectif d'éviter que l'aliénateur conserve la propriété de son bien dans le but de profiter des opportunités du marché, plutôt que de chercher à remplacer un bien par un autre

(arrêt du Tribunal fédéral 2C\_569/2016 du 10 février 2017 consid. 4.2.1 et les références citées). Le législateur a souhaité privilégier le gain immobilier issu de la vente du domicile du contribuable, une limite temporelle devait donc être fixée par les cantons. Ceux-ci ayant toute latitude pour fixer un délai dans une loi, une réglementation d'exécution ou par voie jurisprudentielle (ATF 143 II 233 consid. 2.3 et les

- 7/10 - A/4307/2018 références citées ; 2C\_491/2018 du 5 novembre 2018 consid. ; Bastien VERREY, L'imposition différée du gain immobilier : harmonisation fédérale et droit comparé, 2011, p. 212).

L'exigence du délai raisonnable concrétise le lien qui doit exister entre l'achat et la vente de l'habitation et un délai trop long ferait perdre tout rapport de causalité entre ces deux opérations (Bastien VERREY, op. cit. p. 216). Sa durée peut être fixée librement par les cantons afin de tenir compte de différences régionales notamment (arrêt du Tribunal fédéral 2A.445/2004 du 7 juin 2005 consid. 5.2) et l'examen du Tribunal fédéral à propos du « délai approprié » se limite donc à l'arbitraire (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_418/2018 du 20 septembre 2018 consid. 3.1 et les références citées). 5)

En droit genevois, les dispositions concernant l'IBGI figurent aux art. 80 à 87 LCP, qui en constituent le titre II et qui n'ont pas été modifiées depuis leur entrée en vigueur le 1er janvier 1995.

L'art. 80 al. 1 LCP prévoit que cet impôt a pour objet le bénéfice net provenant de l'aliénation d'immeubles ou de parts d'immeubles sis dans le canton.

L'art. 85 al. 1 let. a LCP stipule 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.

Il y a remploi 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 (art. 85 al. 2 LCP). Seul l'impôt relatif au bénéfice qui a été effectivement investi, en plus du montant de la valeur d'acquisition du bien aliéné, est remboursé (art. 85 al. 3 LCP). 6)

Concernant le délai approprié, qui est fixé à cinq ans dans la LCP, il commence à courir à la date à laquelle le transfert du bien immobilier a été inscrit au registre foncier (arrêt du Tribunal fédéral 2A.490/2005 du 26 avril 2006 consid. 3.1).

En l'espèce, le délai court du 3 juillet 2012 au 2 juillet 2017. 7)

S'agissant de la date à prendre en compte pour clore le délai, le Tribunal fédéral a retenu que si le contribuable réinvestit le gain dans la construction d'un nouveau logement, la date déterminante est le début de l'exécution des travaux de construction (arrêt du Tribunal fédéral 2A.490/2005 précité consid. 2.3 et 3.1 ; Bastien VERREY, op. cit. p. 218).

La chambre de céans a déjà retenu que, s'agissant de la construction d'un bien de remplacement, les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition ainsi que du principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la

- 8/10 - A/4307/2018 capacité économique imposaient de ne pas traiter différemment les contribuables qui achetaient un terrain pour y construire un bien de ceux qui achetaient un bien déjà construit et qui demandaient à bénéficier du remploi (ATA/755/2005 du 8 novembre 2005), sans toutefois trancher la question de la date à prendre en compte. Cet

arrêt a donné lieu à un commentaire de la doctrine dans lequel il est relevé que l'arrêt aurait dû retenir que le fait que la construction de l'habitation de remplacement n'ait pas débuté dans le délai de cinq ans ne permettait pas de respecter l'art. 12 al. 3 let. e LHID (Bastien VERREY, op. cit, p. 199).

En l'espèce, il convient de retenir que pour des raisons indépendantes de la volonté du recourant et notamment en raison de la mise à disposition tardive du montant de la vente liée à son divorce, la construction du bien de remplacement a tardé à se concrétiser. Toutefois, il est établi que dans le délai de cinq ans, le recourant a obtenu une autorisation de construire ce bien le 6 octobre 2016 et a signé un contrat de construction avec une entreprise générale le 27 avril 2017 puis un contrat de financement le 17 mai 2017 avec une banque en vue de faire construire son habitation. Il découle de la chronologie de la construction attestée par l'avis de situation générale de l'entreprise de construction du 22 mai 2018 que le radier était terminé le 3 juillet 2017, date de la facture d'acompte liée à cette étape de la construction.

En droit de la construction valaisan, l'exécution d'un projet de construction est réputée commencée lorsque les semelles ou le radier de fondation sont exécutés (art. 51 de la loi valaisanne sur les constructions du 15 décembre 2016 concernant la durée de validité d'une autorisation de construire).

Il faut donc considérer comme établi que la construction a débuté avant l'échéance du délai le 2 juillet 2017 même si elle ne sera achevée que le 24 avril 2018, en raison des contraintes climatiques.

En conséquence, il convient de retenir que dans les circonstances particulières du cas d'espèce, l'acquisition d'un bien de remplacement a eu lieu dans le délai de cinq ans.

Au vu de ce qui précède, le recours sera admis et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelle décision après examen des autres conditions du remploi, celle du respect du délai étant acquise. 8)

Vu l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 87 al. 1 LPA) et, une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée au recourant (art. 87 al. 2 LPA). \* \* \* \* \*

- 9/10 - A/4307/2018

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