

# **GE\_GERICHTE A/3783/2007 vom 15. Februar 2011**

GE Cour de justice, 2011-02-15, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_3783\\_2007](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_3783_2007)

FR: GE\_GERICHTE A/3783/2007 du 15 février 2011

IT: GE\_GERICHTE A/3783/2007 del 15 febbraio 2011

## **Regeste**

; IMPÔT ; EMPLOI(DROIT FISCAL) ; BÉNÉFICE(DROIT FISCAL) ; BÉNÉFICE NET ; GAIN IMMOBILIER ; VENTE D'IMMEUBLE ; COPROPRIÉTÉ; PROPRIÉTAIRE | Rappel des conditions permettant de différer l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers en cas de emploi du bien aliéné. Les personnes inscrites au registre foncier comme copropriétaires sont chacune responsables des impôts afférents à leur part d'immeuble, même si une seule d'entre elles a financé l'acquisition du bien. En l'espèce, la recourante ne peut bénéficier du emploi même si elle a entièrement financé l'acquisition du bien de remplacement d'une valeur supérieure au bien aliéné, dès lors qu'elle en est copropriétaire à parts égales avec son époux et que la valeur de sa part est inférieure au bien aliéné, dont elle était seule propriétaire. | LHID.12.a13 ; LCP.80.a11 ; LCP.85.a11.leta ; LCP.85.a12 ; LIPP.13

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Madame et Monsieur G\_\_\_\_\_ (ci-après : les époux G\_\_\_\_\_ ) sont domiciliés à Genève.

### **E. 2**

Mme G\_\_\_\_\_ a acheté, dans une vente aux enchères ayant eu lieu le 17 juin 1998, la villa qu'elle louait jusqu'alors avec son époux, à l'adresse route H\_\_\_\_\_, dans la commune de Corsier (ci-après : la villa de Corsier). Ce bien immobilier a été obtenu pour la somme de CHF 700'000.-, avec des frais d'acquisition de CHF 25'500.-. Cette vente a été inscrite au registre foncier le 18 décembre 1999.

### **E. 3**

Le 30 septembre 2005, les époux G\_\_\_\_\_ ont acquis, en copropriété à part égale, un appartement en propriété par étage à l'adresse route M\_\_\_\_\_, (ci-après : l'appartement de M\_\_\_\_\_) pour un prix global de CHF 1'200'000.-. Les époux sont depuis lors domiciliés à cette adresse.

### **E. 4**

Par acte authentique du 9 octobre 2006, Mme G\_\_\_\_\_ a revendu la villa de Corsier pour le prix de CHF 1'800'000.-.

### **E. 5**

Le 31 octobre 2006, Mme G\_\_\_\_\_ a remis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) la déclaration pour l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (ci-après : IBGI) concernant la vente précitée. Elle demandait à bénéficier des dispositions de l'art. 85 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) concernant

le emploi.

#### **E. 6**

Le 12 juillet 2007, l'AFC a informé Mme G\_\_\_\_\_ qu'elle refusait la demande de emploi. La part du bien de remplacement appartenant à Mme G\_\_\_\_\_ avait une valeur inférieure à celle d'acquisition du bien aliéné.

#### **E. 7**

Le 8 août 2007, Mme G\_\_\_\_\_ a formé opposition contre cette décision. La maison de Corsier, même si elle en était la seule propriétaire, constituait le domicile familial. Cette maison avait été cédée afin de trouver un logement sans escalier, son époux souffrant d'arthrose. Elle avait décidé de mettre l'appartement de M\_\_\_\_\_ au nom de son époux et d'elle-même, pour que son mari puisse continuer d'en jouir si elle devait décéder. Ce dernier, qui avait des revenus faibles et pas de fortune, n'avait pas participé au financement du logement.

#### **E. 8**

Le 5 septembre 2007, l'AFC a décidé de maintenir la taxation. En matière d'IBGI, les époux vivant en ménage commun étaient considérés comme des contribuables distincts. Il n'était dès lors pas possible de tenir compte de l'intégralité du prix payé pour le logement de la route M\_\_\_\_\_, mais seulement de la quote-part de Mme G\_\_\_\_\_, inférieure à la valeur d'acquisition de la villa de Corsier.

#### **E. 9**

Le 5 octobre 2007, Mme G\_\_\_\_\_ a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts remplacée par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) et devenue depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI). L'AFC procédait à une interprétation trop restrictive des normes applicables en matière de emploi. L'art. 12 al. 3 let. e de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) permettait une interprétation plus extensive admise par certains auteurs et certaines jurisprudences cantonales. L'art. 80 al. 3 LCP se limitait à préciser que les époux vivant en ménage commun étaient considérés comme des contribuables distincts et que seul le conjoint aliénateur était responsable du paiement de l'impôt dû, sans exiger que l'achat du nouvel immeuble par l'aliénateur soit fait en son seul nom. Les époux G\_\_\_\_\_, qui n'avaient pas procédé à des opérations immobilières à caractère spéculatif, avaient décidé de mettre le nouvel immeuble au nom des deux conjoints pour des raisons de santé et ce, même si Mme G\_\_\_\_\_ demeurait la seule et unique propriétaire économique de ce bien.

#### **E. 10**

Le 9 juillet 2008, l'AFC s'est opposée au recours. Le texte clair des dispositions légales et la jurisprudence ne permettaient pas une autre interprétation. La notion de propriétaire économique mise en avant par la recourante ne ressortait d'aucun texte légal. Les déductions/réductions d'impôts, qui avaient un caractère exceptionnel, devaient être interprétées restrictivement.

#### **E. 11**

Par décision du 27 septembre 2010, la commission a rejeté le recours. La solution retenue par l'AFC était conforme au texte clair de la loi, qui ne souffrait pas d'interprétation. Mme G\_\_\_\_\_ était devenue propriétaire de la moitié de l'appartement de M\_\_\_\_\_ dont la valeur était inférieure à celle d'acquisition de la villa aliénée.

#### **E. 12**

Le 10 novembre 2010, Mme G\_\_\_\_\_ a saisi le Tribunal administratif, devenu depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 la chambre administrative de la section administration de la Cour de Justice (ci-après : la chambre administrative), d'un recours, reprenant son argumentation antérieure. Elle avait financé de façon exclusive l'achat et le paiement des intérêts hypothécaires de l'appartement, au moyen de sa fortune. M. G\_\_\_\_\_ n'avait pas participé au financement de la maison de Corsier ni à celui de l'appartement de M\_\_\_\_\_. Le nouveau logement avait été mis au nom des deux époux uniquement pour que M. G\_\_\_\_\_ puisse y rester, dans l'hypothèse du décès de son épouse, dont la santé était précaire, étant en rémission d'un cancer. Même si elle n'était inscrite comme propriétaire de l'appartement que pour moitié, elle en demeurait néanmoins la seule et unique propriétaire économique.

#### **E. 13**

Le 9 décembre 2010, l'AFC a conclu au rejet du recours, reprenant et développant les éléments soumis à la commission. L'art. 12 al. 3 let. e LHID était rédigé d'une manière très large et laissait au législateur cantonal une marge d'appréciation. L'art. 85 LCP respectait, selon la jurisprudence, l'art. 12 al. 3 let. e LHID. Le fait que la doctrine soit partagée sur la question de la condition de l'identité du propriétaire et que certains cantons admettent une pratique plus large que celui de Genève démontraient que la question n'était pas réglée exhaustivement et impérativement dans la LHID.

#### **E. 14**

Le 10 décembre 2010, le juge délégué a accordé aux parties un délai échéant au 10 janvier 2011 afin de formuler d'éventuelles requêtes d'actes d'instruction complémentaires.

#### **E. 15**

Le 10 janvier 2011, Mme G\_\_\_\_\_ a maintenu sa position. L'art. 12 LHID était violé par la décision litigieuse, qui refusait le remploi lorsque l'immeuble aliéné appartenait à un seul époux, alors que l'immeuble de remplacement était acquis en copropriété. De plus, la LHID était en voie de modification afin que les cantons utilisent la méthode relative en lieu et place de la méthode absolue.

#### **E. 16**

L'AFC n'a pas requis d'acte d'instruction supplémentaire et la cause a été gardée à juger.

EN DROIT 1. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative de la Cour de justice, qui est devenue autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ). Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1<sup>er</sup> janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer. 2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de l'ancienne loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941, disposition dont la teneur a été reprise depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 par l'art. 132 al. 1, 2 et 6 LOJ ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12

septembre 1985, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010 - LPA - E 5 10). 3. a. Selon son art. 1 al. 1, la LHID a pour but de désigner les impôts directs que les cantons doivent prélever et de fixer les principes selon lesquels la législation cantonale les établit. 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 report, a la teneur suivante : « L'imposition est différée : en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation ; en cas de transfert de propriété entre époux en rapport avec le régime matrimonial ou en cas de dédommagement de contributions extraordinaires d'un époux à l'entretien de la famille (art. 165 CC) ou de prétentions découlant du droit du divorce, pour autant que les deux époux soient d'accord ; en cas de remembrement opéré soit en vue d'un remaniement parcellaire, de l'établissement d'un plan de quartier, de rectification de limites ou d'arrondissement d'une aire agricole, soit dans le cadre d'une procédure d'expropriation ou en raison d'une expropriation imminente ; en cas d'aliénation totale ou partielle d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit utilisé dans un délai raisonnable pour l'acquisition d'un immeuble de remplacement exploité par le contribuable lui-même ou pour l'amélioration d'immeubles agricoles ou sylvicoles appartenant au contribuable et exploités par lui-même ; 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 ». b. 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 p. 207 s ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_539/2010 du 15 décembre 2010). 4. En droit cantonal, les dispositions concernant l'IBGI figurent aux art. 80 à 87 LCP, qui en constituent le titre II. 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'alinéa 3 de cette disposition a la teneur suivante : « L'impôt est dû par l'aliénateur ou le bénéficiaire du gain même s'il est domicilié hors du canton. Les époux vivant en ménage commun sont considérés comme contribuables distincts. Le conjoint aliénateur ou bénéficiaire du gain est seul responsable du paiement de l'impôt dû ». L'art. 85 al. 1 let. a LCP stipule que l'impôt est remboursé en cas de report du bénéfice résultant de l'aliénation d'un logement (villa ou appartement) occupé par le propriétaire qui aliène. Il y a report 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. 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. 2 et al. 3 LCP). 5. a. Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale) (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.115/2003 du 14 mai 2004). Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme, en la dégagant de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du

législateur, telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique - ATF 121 III 413 consid. 4b ; 121 V 60 consid. 3b). Enfin, si plusieurs interprétations sont admissibles, il faut choisir celle qui est conforme à la Constitution (ATF 119 Ia 248 , 177 Ia 331 et les arrêts cités). b. La chambre administrative relèvera, d'une part, que la lecture des dispositions cantonales mentionnées ci-dessus ne prête pas à confusion. Pour bénéficier du emploi, il doit y avoir une identité parfaite entre le contribuable, la personne qui aliène le bien générant un bénéfice et celle qui achète un immeuble de remplacement. La législation genevoise précise que, dans le domaine de IBGI, les époux vivant en ménage commun constituent des contribuables distincts. D'autre part, même si cela n'est pas précisé expressément à l'art. 12 al. 3 LHID, les époux constituent aussi des contribuables distincts au regard de cette disposition. Ainsi, lorsque le législateur fédéral a voulu que les époux constituent des contribuables uniques, il l'a indiqué : l'art 3 al. 3 LHID, qui concerne l'imposition des personnes physiques, stipule que le revenu et la fortune des époux qui vivent en ménage commun s'additionnent, quel que soit le régime matrimonial ; l'art. 33 al. 2 LHID fait de même en ce qui concerne l'impôt à la source et l'art. 40 LHID, pour ce qui est de la procédure. Cet élément ressort aussi de l'art. 12 al. 3 let. b LHID, qui prévoit que certains transferts de propriété entre époux peuvent bénéficier d'une imposition différée, ce qui implique que les époux soient des contribuables distincts. En l'espèce, la recourante était seule propriétaire du bien aliéné. Le bien de remplacement a été acquis au nom des deux époux et la part appartenant à Mme G\_\_\_\_\_ - soit la moitié de l'appartement de M\_\_\_\_\_ - a une valeur inférieure au prix d'acquisition de la villa de Corsier. En conséquence, c'est à juste titre que l'AFC a refusé de la mettre au bénéfice du emploi, les conditions de ce dernier n'étant pas remplies. 6. La recourante soutient qu'elle devrait être mise au bénéfice de l'art. 85 LHID, dès lors qu'elle est la propriétaire économique de l'appartement de M\_\_\_\_\_. Ce raisonnement ne peut être suivi. Selon l'art. 656 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - RS 210), l'inscription au registre foncier est nécessaire pour l'acquisition de la propriété foncière. L'art. 13 de loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) stipule que les personnes inscrites comme propriétaires d'un immeuble au registre foncier sont responsables des impôts afférents à l'immeuble. L'appartement de M\_\_\_\_\_ a dès lors été acquis par les époux G\_\_\_\_\_, qui en sont copropriétaires, même s'il a été financé uniquement par la recourante. 7. En dernier lieu, la recourante fait référence à un projet de modification de l'art. 12 LHID concernant la méthode de calcul de l'impôt différé (FF 2010 p. 2387). Dès lors que ce projet n'est pas en vigueur, il n'a pas de pertinence dans la présente affaire. De plus, le message à l'appui de ce projet, dans la partie où la situation existante est décrite, ne fait que confirmer que, pour bénéficier du emploi, il doit y avoir une identité parfaite en le vendeur du bien aliéné et l'acquéreur de l'objet de remplacement : « Le propriétaire qui aliène l'immeuble et celui qui acquiert l'immeuble de remplacement doivent être une seule et même personne (identité du sujet) » (FF 2010 p. 2365). 8. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de procédure de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 LPA). \* \* \* \* \*