

GE_GERICHTE A/504/2022 vom 14. November 2023

GE Cour de justice, 2023-11-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_504_2022

FR: GE_GERICHTE A/504/2022 du 14 novembre 2023

IT: GE_GERICHTE A/504/2022 del 14 novembre 2023

Regeste

IMPÔT SUR LES GAINS IMMOBILIERS;REPORT DE L'IMPOSITION;REMPLOI;BIEN ACQUIS EN REMPLOI;INTERPRÉTATION(SENS GÉNÉRAL) | Recours contre un jugement du TAPI, au terme duquel il convient, lors du calcul du emploi, de tenir compte du prix d'acquisition effectif du bien immobilier aliéné, et non pas de son éventuelle valeur se substituant au prix d'acquisition. L'AFC-GE conteste l'interprétation de la jurisprudence faite par le TAPI et considère qu'il y a lieu de se baser sur le même montant que celui servant à déterminer l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers, en l'occurrence la valeur de substitution, soit la valeur d'acquisition dix ans avant l'aliénation majorée de 30%. Admission du recours. | LHID.12.al1; LHID.12.al3.lete; LCP.80; LCP.82; LCP.85

Erwägungen

E. 4

En l'espèce, la recourante reproche au TAPI d'avoir appliqué deux valeurs différentes à l'acquisition d'un seul et même immeuble et soutient que la valeur d'acquisition qui détermine le gain immobilier réalisé lors de la vente doit également servir à établir la part dudit gain consacré au emploi. ![endif]>![if>

E. 4.1

L'art. 12 LHID traite de l'impôt sur les gains immobiliers. Son al. 1 explique que ledit impôt a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de bien immobilier de la fortune privée, 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'al. 2 prévoit les situations devant être assimilées à une aliénation d'immeubles. L'al. 3 précise les cas dans lesquels l'imposition est différée et l'al. 4 concerne les aliénations de la fortune commerciale. Enfin, l'al. 5 prévoit que les cantons veillent à ce que les bénéfices réalisés à court terme soient imposés plus lourdement. ![endif]>![if> Les cantons sont donc 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. Si le législateur fédéral avait voulu exclure que le montant du différé d'imposition, qui découle de la même transaction immobilière, soit établi sur la base de l'éventuelle valeur de substitution introduite par le droit cantonal, il l'aurait aisément précisé à l'al. 3. Rien ne permet de penser que la valeur de remplacement ne devrait pas être reprise pour calculer la partie de l'impôt immobilier devant être différé. En droit genevois, l'art. 80 LPC, intitulé « objet », indique notamment que l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers a pour objet le « bénéfice net » provenant de l'aliénation d'immeubles ou de parts d'immeubles (al. 1). La notion de bénéfice est développée à l'art. 82 LCP, sous le titre « calcul du bénéfice ». Il précise que le bénéfice ou gain imposable est constitué par la

différence entre la valeur d'aliénation et la valeur d'acquisition (al. 1). Cette dernière fait l'objet des alinéas 2 à 5 qui prévoient notamment que la valeur d'acquisition correspond au prix payé pour l'acquisition du bien, augmentée des impenses, ou, à défaut de prix, à sa valeur vénale (al. 2), ou encore, sur demande du contribuable, à la valeur fiscale dix ans avant l'aliénation majorée de 30% lorsque l'acquisition est intervenue plus de dix ans avant l'aliénation de l'immeuble non locatif (al. 5). L'art 85 LCP traite spécifiquement du « remploi ». Il en ressort que l'impôt est remboursé en cas de remploi du « bénéfice » résultant de l'aliénation d'un logement principal (al. 1 let. a), qu'il y a remploi lorsque l'aliénateur utilise le « produit de l'aliénation » pour acquérir, construire ou transformer un immeuble de même nature dans les cinq ans (al. 2). 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 (al. 3). Les dispositions cantonales ne prévoient donc pas non plus 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 différé. Au contraire, l'art. 85 al. 3 LCP se rapporte aux notions de « bénéfice » et de « valeur d'acquisition », lesquelles sont clairement définies à l'art. 82 LCP. Le législateur genevois a utilisé la marge de manœuvre laissée par la législateur fédéral et défini une valeur « se substituant » au prix d'acquisition. La disposition traitant spécifiquement du remploi ne prévoyant pas une autre valeur d'acquisition que celle énoncée à l'art. 82 LCP, il convient de s'en rapporter à cette dernière. Il en va d'ailleurs de même s'agissant de la notion de « valeur d'aliénation », également largement définie à l'art. 82 LCP, sans aucune dérogation prévue dans l'article traitant du remploi. L'interprétation de la loi ne permet a priori pas de constater l'existence d'une lacune que la chambre de céans devrait combler.

E. 4.2

Le TAPI s'est référé à la jurisprudence fédérale (ATF 137 II 419 consid. 2.2.1 et 3.2) et genevoise (ATA/240/2013 du 16 avril 2013) et a conclu que « les exigences jurisprudentielles claires » imposent de calculer le bénéfice imposable de l'IGBI selon les normes du droit cantonal, comme le permet l'art. 12 al. 1 LHID, tandis que le calcul du gain dont l'imposition est différée se calcule selon la méthode absolue, laquelle ne prend en compte que le prix d'acquisition – et non une valeur s'y substituant – et les impenses.

E. 4.2.1

Dans l'arrêt cité par le TAPI, le Tribunal fédéral a rappelé que les cantons ne disposaient d'aucune marge de manœuvre s'agissant de la question du réinvestissement partiel du produit de la vente (« Erlös ») dans un objet de remplacement et qu'ils devaient appliquer la méthode absolue, selon laquelle le report d'imposition n'était accordé que pour la part du bénéfice (« Gewinn ») qui, après réutilisation des frais d'investissement de l'objet aliéné (et d'éventuelles prestations de tiers), était en outre investie dans l'acquisition de l'objet de remplacement. Cela signifiait que le bénéfice (« Gewinn ») non réinvesti était immédiatement imposé (consid. 2.2.1). Lors d'une demande de remploi, il fallait déterminer, d'une part, le montant du bénéfice réalisé (bénéfice brut) (« der erzielte Gewinn [Rohgewinn] ») et donc aussi le montant des dépenses d'investissement (« Anlagekosten ») puisque le bénéfice brut (« Rohgewinn ») se calculait à partir du produit (« Erlös ») moins les dépenses d'investissement (« Anlagekosten »). D'autre part, il fallait déterminer le montant du réinvestissement, car un report était accordé pour le bénéfice brut (« Rohgewinn ») à hauteur de la différence entre le réinvestissement et les dépenses d'investissement («

Anlagekosten ») de l'objet aliéné. Ce n'était que lorsque ces deux valeurs (bénéfice brut [« Rohgewinn »]) et donc dépenses d'investissement [« Anlagekosten »] et montant réinvesti) étaient connues qu'il était possible de déterminer le report en appliquant la méthode absolue (consid. 3.2). Cet arrêt n'indique donc pas que la valeur de remplacement prévue par le droit cantonal devrait être écartée lors de l'application de la méthode absolue et que seul le prix d'acquisition effectif devrait être utilisé pour déterminer le report d'imposition. Au contraire, l'emploi systématique de la notion de « dépenses d'investissement » (« Anlagekosten »), qui comprend non seulement le prix d'acquisition, mais également une valeur de substitution selon l'art 12 al. 1 LHID, vient plutôt confirmer qu'une seule et même valeur doit être utilisée pour le calcul de l'IGBI et pour le calcul du report.

E. 4.2.2

Concernant l'ATA/240/2013, le litige portait sur la manière dont l'AFC-GE avait mis en œuvre un remploi, avant d'opérer un changement de pratique consistant en l'introduction d'un différé d'imposition en lieu et place du différé de perception. L'AFC-GE considérait désormais, lors du premier transfert de propriété et en cas de remploi, qu'aucun gain n'était réputé réalisé au plan fiscal. Le gain immobilier réinvesti dans l'achat d'un nouveau bien n'était 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 déterminait en cumulant les durées de possession des deux biens immobiliers. Contrairement à ce que suggère le jugement contesté, la chambre administrative n'a pas indiqué qu'il convenait « de tenir compte du prix d'acquisition et des impenses, soit les dépenses d'investissement, et non d'une valeur s'y substituant, pour calculer le gain dont l'imposition est différée ». Dans cette affaire, la valeur d'acquisition de l'immeuble aliéné n'était pas litigieuse et n'avait donc pas du tout été débattue. Partant, cette jurisprudence ne permet pas de conclure que la valeur de substitution, appliquée à la demande des contribuables pour déterminer le bénéfice imposable, devrait ensuite être écartée au moment de fixer le différé d'imposition.

E. 4.3

Bastien VERREY, qui a consacré sa thèse de doctorat à l'imposition différée du gain immobilier et en particulier à l'harmonisation fédérale et au droit cantonal comparé, n'a pas expressément pris position sur la question ici litigieuse. Il ressort cependant de son exemple reproduit en p. 237 et servant à illustrer les conséquences de l'application de la méthode absolue lorsque le contribuable invoque une valeur de substitution que l'auteur a tenu compte d'une seule et même valeur d'acquisition pour calculer, d'une part, le gain immobilier réalisé sur la première vente et, d'autre part, le montant différé. On peut donc en conclure que cet auteur est parti du principe que le même montant devait s'appliquer tant pour la détermination du gain immobilier que pour celle du montant de l'impôt reporté. Que cet ouvrage soit antérieur à la jurisprudence relative à l'application de la méthode absolue est sans pertinence, puisque le Tribunal fédéral n'a pas jugé que le prix effectif d'acquisition devrait être appliqué pour calculer le remploi.

E. 4.4

La Circulaire n° 19 ne contient aucune information sur la manière de définir le prix d'acquisition et les exemples qui y sont donnés ne font pas référence à une valeur de remplacement. Elle n'est donc d'aucune utilité pour l'examen du litige. Les

Informations fiscales éditées par la CSI n'abordent pas expressément la question litigieuse. Cela étant, elles rappellent dans le chapitre « Objet de l'imposition » que la plus-value imposable résulte de la différence entre les coûts d'investissement (« prix d'acquisition » augmenté des impenses) et le produit de l'aliénation diminué des déductions autorisées par la loi. S'agissant du report de l'imposition en cas d'aliénation de l'habitation ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur, elles se réfèrent également au « prix d'acquisition ». Ce dernier est détaillé dans le chapitre « Calcul du gain imposable », sous « dépenses d'investissement ». Il y est expliqué que la plupart des cantons ont adopté des dispositions particulières et défini une valeur de substitution au prix d'achat pour éviter d'imposer trop lourdement l'aliénateur d'une ancienne propriété et afin d'assurer une perception efficace de l'impôt. Ce document mentionne donc une seule valeur « d'acquisition » et ne fait aucune distinction entre le calcul du gain immobilier et le calcul de l'impôt reporté.

E. 4.5

S'agissant de l'objet même de l'impôt sur les gains immobiliers, la marge de manœuvre du législateur cantonal est limitée essentiellement à l'aménagement de cet impôt, la LHID lui laissant le soin de définir certaines notions pour la détermination du gain imposable, tels les frais déductibles au titre d'impenses ou encore la possibilité de fixer une éventuelle valeur de substitution au prix d'acquisition de l'immeuble. La possibilité offerte au contribuable d'opter, si le droit cantonal le prévoit, pour une valeur se substituant au prix d'acquisition permet à l'intéressé de réduire le montant du gain imposable. La valeur de remplacement permet également de pallier les inconvénients liés aux acquisitions très anciennes, lorsque le prix d'achat précis ne peut être établi. Dans un tel cas, il est à l'évidence impossible, pour déterminer le montant du remploi, d'appliquer une autre valeur d'acquisition que celle de remplacement. Il résulte de l'analyse des travaux préparatoires de l'art. 12 al. 3 let. e LHID que le législateur fédéral a entendu soutenir la mobilité professionnelle de la population, protéger l'accession et le maintien de la propriété privée, tout en prévenant la spéculation foncière. Le report d'imposition permet ainsi au contribuable de ne pas être immédiatement taxé sur la partie du gain qu'il réinvestit dans l'acquisition ou la construction de son habitation principale. Le maintien de la propriété individuelle du logement principal est donc favorisé par la possibilité de recourir à une valeur de substitution pour le calcul de l'impôt, si le droit cantonal le prévoit, et par la possibilité de proroger la part de cet impôt qui est réinvestie. Aucun élément ne justifie de permettre encore au contribuable de bénéficier d'une troisième mesure en choisissant une autre valeur d'acquisition pour calculer le remploi afin de bénéficier d'un report d'impôt plus avantageux. La loi ne la prévoit pas. La jurisprudence non plus.

E. 4.6

Les intimés soutiennent que la chambre administrative a constaté à plusieurs reprises que les dispositions du droit cantonal, qui préexistaient à celle de la LHID, s'écartaient du droit fédéral impératif et auraient mérité d'être adaptées suite à l'entrée en vigueur de la LHID. La jurisprudence citée par les intéressés (ATA/42/2017 du 17 janvier 2017) ne concerne toutefois pas les articles applicables dans le cas présent et ne permet donc pas de conclure que les cantons, qui sont certes obligés de permettre le report d'imposition lorsque les conditions en sont réalisées, ne devraient pas tenir compte de la valeur de substitution et ne prendre en compte que le prix d'acquisition effectif lorsqu'ils sont amenés à calculer le montant réinvesti. Ils font ensuite valoir que la solution proposée par la

recourante, qui ferait varier le prix d'acquisition du bien immobilier vendu en tenant compte de la valeur de substitution, est contraire à la jurisprudence fédérale (ATF 137 II 419 consid. 2.2.1 et 3.2), qui oblige les cantons à ne retenir que le prix effectif d'acquisition augmenté des seules impenses. Comme relevé précédemment, cet arrêt ne fait pas référence au « prix effectif » ni même au « prix d'acquisition ». Il se réfère à la notion de dépenses d'investissement, laquelle est définie à l'art. 12 LHID et inclut également la valeur de remplacement. L'arrêt du Tribunal fédéral du 10 septembre 2018 (2C_540/2017) évoqué par les intimés ne permet pas non plus de conforter leur position. En effet, notre Haute cour y a notamment rappelé que la loi fédérale était vague quant à l'organisation de la perception de l'impôt sur les gains immobiliers et ne contenait que peu de directives à l'intention des cantons (consid. 2.1), que les notions de produit, de dépenses d'investissement et de valeur de substitution (« die Begriffe "Erlös", "Anlagekosten" und "Ersatzwert" ») n'étaient pas précisées (consid. 2.2), que le législateur cantonal était largement libre de définir la notion de « valeur de remplacement » et qu'il n'existait à cet égard aucune tâche de coordination, pas plus qu'un besoin d'harmonisation verticale (consid. 2.3). Le législateur fédéral n'avait pas fixé de conditions-cadres ou de directives sur la manière dont les cantons devaient définir cette valeur de substitution. Avec cette dernière, le prix de revient (« Gestehungskosten ») était légalement fictif à un moment donné, à fixer par le législateur cantonal (consid. 2.3.1). Le Tribunal fédéral en a conclu que la législation du canton de Lucerne, selon laquelle c'était en principe l'estimation cadastrale existant 30 ans auparavant qui était considérée comme prix d'acquisition lorsque l'acquisition déterminante remontait à plus de 30 ans, correspondait aux prescriptions de la LHID. Si le législateur fédéral avait voulu, comme pour l'impôt sur la fortune, déclarer obligatoire la valeur vénale comme valeur de remplacement, il l'aurait inscrit à l'art. 12 LHID comme il l'avait fait à l'art. 14 LHID (consid. 3.2.1). Aucun élément de cet arrêt, qui ne vise au demeurant pas une situation de remploi, permet de conclure que la valeur de substitution servant à calculer le gain immobilier ne devrait pas également servir à établir le montant du report.

E. 4.7

Enfin, les intimés se prévalent de la jurisprudence fédérale rendue en matière de répartition intercantonale suite à un remploi (ATF 143 II 694 , in RDAF 2018 II 94) et invoquent l'interdiction de la double imposition et le principe de l'égalité de traitement. La question d'une double imposition ne se pose pas ici puisque le remploi est intracantonal. Les considérations soulevées par les intimés n'ont donc pas à être clarifiées dans le présent arrêt. La chambre de céans se limitera par conséquent à relever que l'art. 5 al. 2 de l'ordonnance sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux du 9 mars 2001 (RS 642.141), prévoit que le canton qui accorde le remploi immobilier communique sa décision aux autorités de taxation du canton où l'immeuble acquis en remploi est situé. Le Tribunal fédéral a jugé que les autorités fiscales ont un intérêt à fixer de « manière contraignante » le gain immobilier différé suite à l'acquisition d'un logement à usage personnel et que le contribuable a un intérêt actuel à contester un tel calcul par les moyens de droit à sa disposition. Le fait qu'un gain différé ne soit jamais imposé par la suite ou que des divergences puissent apparaître lors de l'imposition ultérieure ne change rien à cet intérêt fondamental (ATF 137 II 419 consid. 4). L'application de la méthode unitaire ne signifie donc pas que le canton d'arrivée pourrait s'écarter du montant retenu à titre de remploi par le canton du premier bien immobilier aliéné. Eu égard à ce qui précède, la chambre de céans considère que la recourante était fondée à déterminer le montant des bénéfices réinvesti et conservé sur la base de la valeur

d'acquisition de l'immeuble aliéné, en tenant compte de la majoration de 30%. Le recours sera ainsi admis, le jugement querellé annulé et les décisions sur réclamation de la recourante du 26 janvier 2022 rétablies.

E. 4.8

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des intimés qui succombent (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).!

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