

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1470/2011-ICC

ATA/243/2013

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 16 avril 2013**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Monsieur A\_\_\_\_\_**

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
20 février 2012 (JTAPI/205/2012)**

---

**EN FAIT**

1. Monsieur A\_\_\_\_\_, titulaire d'un permis d'établissement à Genève, a acquis le 8 mars 1999 un appartement et un box pour le prix de CHF 575'000.- correspondant aux 40 millièmes de l'immeuble sis sur les parcelles n<sup>os</sup> 1\_\_\_\_\_ et 2\_\_\_\_\_ de la commune de Carouge à l'adresse \_\_\_\_\_, rue \_\_\_\_\_.
2. Le 14 juillet 2006, M. A\_\_\_\_\_ a épousé Madame H\_\_\_\_\_.
3. Le 23 août 2006, les époux sont devenus copropriétaires à raison d'une moitié chacun de la parcelle n° 3\_\_\_\_\_ de la commune d'Aire-la-Ville sur laquelle étaient édifiés deux bâtiments et ils ont payé un prix total de CHF 480'000.-. Compte tenu de l'état desdits bâtiments, des travaux de rénovation et d'aménagement étaient nécessaires pour les rendre habitables.
4. Le 24 avril 2009, M. A\_\_\_\_\_ a vendu pour le prix CHF 1'550'000.- le bien immobilier situé à Carouge, la commission de vente s'étant élevée à CHF 50'034.-.
5. Dans sa déclaration concernant l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (ci-après : IBGI) en date du 25 juillet 2009, le contribuable a mentionné les valeurs suivantes :

		CHF
Valeur d'aliénation		1'550'000
Commission de vente		<u>-50'034</u>
Valeur nette d'aliénation		1'499'966
Prix d'acquisition	575'000	
Valeur d'acquisition = Prix d'acquisition majoré de 30%		747'500
Impenses		<u>26'095</u>
Total		773'595 -773'595
Gain immobilier imposable		<u><u>726'371</u></u>

6. Calculé sur le gain immobilier imposable précité, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a expédié aux contribuables un bordereau du 26 octobre 2009 d'un montant de CHF 72'637,10. Ce bordereau n'a pas fait l'objet d'une réclamation. Toutefois, le 4 octobre 2010, M. A\_\_\_\_\_ a informé l'AFC qu'il avait déménagé dans le courant du mois de mai 2010, à la fin des travaux réalisés à Aire-la-Ville, raison pour laquelle il sollicitait le emploi en joignant l'acte notarié du bien de remplacement, l'attestation de domicile et le décompte de l'architecte. Ce courrier ne comportait aucune conclusion formelle.

Selon l'attestation de l'office cantonal de la population (ci-après : OCP) établie le 7 octobre 2010, M. A\_\_\_\_\_ était domicilié à Aire-la-Ville alors que d'après l'AFC, qui se référait au registre de l'OCP, le contribuable et son épouse avaient emménagé à Aire-la-Ville le 25 février 2010 déjà.

7. Par décision du 16 mars 2011, l'AFC a rejeté la demande de remploi au motif que le montant réinvesti dans le bien immobilier de remplacement, en tenant compte pour le contribuable de la moitié du coût des travaux correspondant à sa quote-part, était inférieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition et impenses) de l'immeuble sis à Carouge. L'imposition du gain immobilier ne pouvant pas être différé au sens de 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), le contribuable ne se trouvait ni dans le cas d'un remploi total ni dans celui d'un remploi partiel.
8. Le 14 avril 2011, le contribuable a élevé réclamation à l'encontre de cette décision. Il contestait les raisons invoquées par l'AFC et confirmait avoir investi « la totalité de la vente » dans l'acquisition de sa nouvelle résidence principale et même plus ! Aucune pièce n'était jointe à ce courrier.
9. Le 19 avril 2011, l'AFC a rejeté la réclamation et maintenu la taxation contestée pour les raisons déjà exposées en se référant à la circulaire n° 19 du 31 août 2001 de la Conférence suisse des impôts - remploi avec réinvestissement partiel (ci-après : la circulaire n° 19). De plus, elle précisait que « le montant réinvesti pour votre quote-part dans le bien immobilier de remplacement mais uniquement pour les travaux effectués après la vente du 24 avril 2009 est de CHF 555'555.- (CHF 1'111'111,50 : 2), montant qui est inférieur aux dépenses d'investissement de CHF 773'371.- (prix d'acquisition et impenses) de l'immeuble aliéné.
10. Le 18 mai 2011 le contribuable a recouru contre cette dernière décision auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), qui a été remplacée depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Il contestait que le montant réinvesti ait été de CHF 555'555.- comme l'avait admis l'AFC, alors que, preuves à l'appui, ce montant était de CHF 1'901'724,94. Il priait la commission de bien vouloir statuer sur ce point et produisait, outre les pièces et décisions précitées, un relevé établi sur une feuille blanche sans en-tête, tel que reproduit ci-dessous :

« Payments A\_\_\_\_\_ Aire-la-Ville

LGT Real Estate Account		LGT CHF Current Account	
Page 1	164'408,83	Page 1	193'334,05
Page 2	118'011,27	Page 2	134'924,77
Page 3	267'829,70		
Page 4	215'922,91		
Page 5	120'959,48		
Page 6	10'250,73		
Page 7	47'320.-		
Page 8	40'304,20		
Total	985'007,12	Total	328'258,82
Total	1'313'265,94		
Other bills	91'243.-		
A A Dunkel	17'216.-		
House	1'421'724,94	710'862,47	
Total	1'901'724.- »		

A ces pièces étaient jointes des factures :

- une de Monsieur D\_\_\_\_\_, architecte à Bâle, datée du 31 août 2007 pour des travaux effectués jusqu'en juillet 2007 et totalisant CHF 17'216.-, ainsi qu'un décompte du même architecte daté du 4 août 2010, relatif à des travaux entrepris dès le 9 février 2009 pour un total de CHF 1'111'111,56 ;
- une de G. M\_\_\_\_\_, Parcs, jardins et clôtures (ci-après : M\_\_\_\_\_) du 9 août 2010, totalisant CHF 8'608.-, payée par Mme A\_\_\_\_\_ ;
- deux de Y\_\_\_\_\_ (ci-après : les Y\_\_\_\_\_), à Villars-Bramard, établies l'une le 13 juin 2010 et l'autre le 3 septembre 2010, d'un montant de CHF 11'219.- chacune et adressées à Monsieur H\_\_\_\_\_ à Jussy, soit au

père de Mme A\_\_\_\_\_ et payées par ce dernier, selon les pièces bancaires produites ;

- une de X\_\_\_\_\_ S.à r.l. (ci-après : X\_\_\_\_\_), décoration d'intérieur, à Carouge, relative à du mobilier, des housses de sièges et de coussins, datée du 26 février 2011, adressée à Mme H\_\_\_\_\_ à Aire-la-Ville et payée par cette dernière.

11. a. Le 23 septembre 2011, l'AFC a conclu au rejet du recours. Malgré l'entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), l'art. 85 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1995 n'avait pas été modifié. Il énonçait les conditions d'un remploi, qui impliquait que 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. N'était remboursé que l'impôt relatif au bénéfice effectivement investi en plus du montant de la valeur de l'acquisition du bien aliéné.

Se référant aux arrêts du Tribunal administratif, auquel avait succédé dès le 1<sup>er</sup> janvier 2011 la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), ses jurisprudences demeurant applicables, l'AFC a considéré que l'imposition du gain n'était pas différée lorsque le montant réinvesti dans l'acquisition de l'objet de remplacement était inférieur aux dépenses d'investissement de l'immeuble aliéné. L'impôt n'était reporté que si les dépenses de réinvestissement dans l'immeuble de remplacement étaient supérieures à celles de l'investissement dans l'immeuble aliéné et le remploi exigeait l'aliénation préalable d'un immeuble, puis l'affectation du prix de vente à l'acquisition du nouveau bien immobilier à sa transformation ou à sa construction, à condition qu'il ne s'écoule pas plus de cinq ans entre les deux opérations.

b. En l'espèce, l'immeuble d'Aire-la-Ville avait été acheté en copropriété par les époux A\_\_\_\_\_ le 23 août 2006, celui de Carouge n'ayant été vendu que le 24 avril 2009. Tous les travaux effectués avant la date du 24 avril 2009 ne pouvaient être pris en considération et il en était ainsi notamment d'une grande partie de la facture de l'architecte. Les paiements LGT auxquels se référait le contribuable n'étaient pas documentés et certaines factures, dont celle de décoration de X\_\_\_\_\_ notamment, ne pouvaient être prises en compte. Quant à celles de jardinerie, elles n'avaient pas été payées par les contribuables. Seule la facture de l'architecte pouvait être prise en considération, mais à concurrence d'un montant réduit, de même que la facture de M\_\_\_\_\_ du 9 août 2010 pour les travaux de clôture et du portail.

c. Enfin, M. A\_\_\_\_\_ était devenu propriétaire, mais pour moitié, du bien d'Aire-la-Ville de sorte que son investissement s'élevait à la moitié des frais de

transformation facturés aux deux époux. L'AFC établissait ainsi que les dépenses d'investissement de l'immeuble aliéné (prix d'acquisition et impenses) s'élevait à CHF 773'371.- et les travaux de transformation après la vente du 24 avril 2009 à CHF 503'415,80 (CHF 1'111'111,50 - CHF 112'887,95 à déduire de la facture de l'architecte + CHF 8'608.- pour la facture de M\_\_\_\_\_, à diviser par 2). Les frais de transformation étaient donc bien inférieurs aux dépenses d'investissement, à savoir au prix d'acquisition de l'immeuble aliéné. L'une des conditions cumulatives de l'art. 85 al. 2 LCP faisant défaut, l'IBGI payé ne pouvait être remboursé.

12. Par jugement du 20 février 2012, le TAPI a partiellement admis le recours du contribuable en considérant au vu de la circulaire n° 19 et de la jurisprudence fédérale et cantonale, qu'un emploi rétroactif était admissible dans certains cas, raison pour laquelle il convenait de prendre également en compte les dépenses antérieures à la date du 24 avril 2009. Considérant le prix de la parcelle d'Aire-la-Ville de CHF 480'000.-, le montant total des deux factures de l'architecte, respectivement de CHF 17'216.- et CHF 1'111'111,56 de même que la facture de M\_\_\_\_\_, le total des montants investis représentait CHF 1'616'935,56, l'AFC ayant écarté à juste titre, pour les raisons indiquées ci-dessus, les deux factures des Y\_\_\_\_\_ et de X\_\_\_\_\_. Le TAPI a écarté également le décompte total du montant réinvesti de CHF 1'901'724.- celui-ci n'étant pas accompagné de pièces justificatives. Les époux étant copropriétaires à parts égales de leur nouveau logement, le prix payé de CHF 1'616'935.- devait être divisé par deux. Le emploi était dès lors partiel. Le gain imposable à prendre en considération pour l'IBGI s'élevait à CHF 691'498,22 (produit de l'aliénation de l'immeuble de Carouge CHF 1'499'966.- moins le montant réinvesti par le recourant dans l'immeuble de remplacement, soit le montant du emploi pour lui CHF 808'467,78). La cause a été renvoyée à l'AFC pour qu'elle calcule une nouvelle fois l'IBGI sur le montant de CHF 691'498.- au lieu de CHF 726'371.-.

Ce jugement a été expédié aux parties le 27 février 2012.

13. Par pli recommandé posté le 29 mars 2012, M. A\_\_\_\_\_ a adressé un recours au TAPI contre ledit jugement. L'investissement de CHF 1'111'111,50 avait été entièrement financé par ses soins, selon le relevé de comptes et la lettre de son épouse. Il priait le TAPI de bien vouloir statuer sur ce point. Ce courrier ne comportait aucune conclusion. Etais annexée une attestation signée par Madame H\_\_\_\_\_A\_\_\_\_\_ datée du 26 mars 2012, à teneur de laquelle cette dernière certifiait n'avoir pas participé au financement de l'acquisition de la maison d'Aire-la-Ville. Ce bien avait été acquis à leurs deux noms afin d'éviter tout problème en cas de décès de son mari. L'investissement dans son intégralité avait été fait par son époux par le débit de son compte personnel. Aucune pièce bancaire n'était annexée.

Pour raison de compétence, ce recours a été transmis par le TAPI à la chambre administrative le 12 avril 2012.

14. Le TAPI a produit son dossier le 23 avril 2012.
15. Le 9 mai 2012, l'AFC a conclu au rejet du recours et à la confirmation du jugement du TAPI. Elle se réfère à l'argumentation qu'elle avait développée dans sa réponse adressée à la juridiction de première instance le 23 septembre 2011. Elle prie la chambre de céans de se reporter au jugement querellé aussi bien pour l'exposé des faits que pour l'argumentation juridique.
16. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

### **EN DROIT**

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).
2. Le litige a trait à l'application de l'art. 85 LCP, soit en particulier à la question de savoir si un remploi 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.
3. Le 1<sup>er</sup> 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.
4. a. Néanmoins, l'art. 85 LCP en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1995, n'a pas été modifié par ces textes. Selon cette disposition : « l'impôt est remboursé en cas de remploi du bénéfice résultant de l'aliénation :
  - a) d'un logement (villa ou appartement) occupé par le propriétaire qui aliène ;
  - ...Il y a remploi 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 ».

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 remploi 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 remploi ordinaire postérieur et le remploi 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), 2<sup>e</sup> éd. 2002, n<sup>o</sup> 72 *ad.* art. 12 LHID). Aussi, le remploi 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 remploi ordinaire et le remploi rétroactif sur le plan fédéral. Les cantons ont institué des délais variant entre un et cinq ans. Le délai pour l'opération de remploi 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.

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

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.

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 remploi du bénéfice 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).

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).

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*, 6<sup>e</sup> 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).

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

2010 ; ATA/625/2011 du 4 octobre 2011 ; ATA/611/2010 du 1<sup>er</sup> 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 remploi 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.

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).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 29 mars 2012 par Monsieur A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 20 février 2012 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de Monsieur A\_\_\_\_\_ ;

dit qu'il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Monsieur A\_\_\_\_\_, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Hurni, présidente, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :