

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1928/2015-ICC

ATA/295/2017

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 14 mars 2017

4^{ème} section

dans la cause

Madame A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
1^{er} février 2016 (JTAPI/95/2016)**

EN FAIT

1. Par acte authentique du 5 mai 2010, Monsieur A_____ a acquis la parcelle n°_____ sise à la route C _____ sur la commune de B_____ dans le canton du Valais, pour la somme de CHF 152'700.- et a ainsi été inscrit comme propriétaire au registre foncier valaisan le 12 mai 2010 (ci-après : RF valaisan).
2. Le 29 juin 2011, M. A_____ et son épouse, Madame A_____ (ci-après : les époux A_____) ont vendu un bien immobilier se trouvant au E_____ dans le canton de Genève pour une valeur nette d'aliénation de CHF 1'122'555.20. Ils étaient copropriétaires dudit bien.
3. Le 6 janvier 2012, les époux A_____ ont chacun remis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) une déclaration pour l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (ci-après : IBGI) suite à la vente de leur bien immobilier du E_____.
4. L'AFC-GE a arrêté à CHF 207'355.- le gain immobilier imposable réalisé par la vente du bien immobilier sis au E_____ et, le 20 avril 2012, elle a envoyé à chacun des époux A_____ un bordereau d'IBGI d'un montant de CHF 20'735.40.
5. Le 17 avril 2014, M. A_____ a demandé à l'AFC-GE d'être mis au bénéfice du emploi, dans la mesure où suite à la construction de la maison sise à la route C_____, aucun gain immobilier n'avait été fait. Le montant de CHF 45'000.- devait être versé sur son compte.

Il a joint à son courrier un décompte de construction intitulé « Construction d'une villa pour M. A_____ à B_____ », établi le 11 décembre 2013 selon la facturation finale des entreprises qui avaient œuvré à la construction de la villa sise à la route C_____ sur la commune de B_____. Le montant total des travaux s'élevaient à CHF 1'399'092.-. Sa déclaration de résidence sur cette commune, datée du 9 octobre 2013 et attestant de son arrivée le 8 août 2011, était également jointe au courrier.
6. Le 25 août 2014, l'AFC-GE a accédé à la demande de M. A_____ et lui a notifié un bordereau dégageant en totalité l'IBGI, soit un montant de CHF 20'735.40.
7. Par acte notarié du 21 octobre 2014, M. A_____ a cédé à son épouse la moitié de la propriété de la parcelle valaisanne, demeurant toutefois seul débiteur des deux dettes hypothécaires grevant ce bien-fonds.

8. Le 2 décembre 2014, Mme A_____ a demandé à l'AFC-GE d'être mise au bénéfice du emploi, dans la mesure où suite à la construction de la maison sise à la route C_____, aucun gain immobilier n'avait été fait. Le montant de CHF 20'735.40 devait être versé sur le compte bancaire de son époux.

Elle a joint à son courrier un extrait du RF valaisan, duquel il ressortait qu'elle était devenue copropriétaire de la parcelle n°_____ dès le 23 octobre 2014, ainsi que les mêmes documents que son époux dans son courrier du 17 avril 2014.

9. Par décision du 24 mars 2015, l'AFC-GE a rejeté la demande de emploi de Mme A_____.

Le bien immobilier de remplacement avait été reçu par cession entre époux sans contrepartie financière. Dès lors, le critère de réinvestissement du produit de la vente du bien immobilier d'origine n'était pas rempli, en l'absence d'un quelconque réinvestissement à titre onéreux.

10. Le 24 avril 2015, Mme A_____ a élevé réclamation contre cette décision.

Les époux A_____ et leurs trois enfants s'étaient établis à B_____ le 8 août 2011. Ils avaient d'abord vécu au chemin de D_____ jusqu'à ce que leur maison familiale sise à la route C_____ soit achevée et ils y avaient emménagé le 8 septembre 2013. Elle avait par ailleurs transféré sa raison individuelle de Genève à B_____. Entre son arrivée en Valais en 2011 et la fin de la construction du bien de remplacement en 2013, elle avait toujours vécu sous le même toit que son époux et leurs enfants. La condition que le bien de remplacement ait servi exclusivement au propre usage de l'aliénateur était dès lors remplie. La raison pour laquelle les actes notariés avaient été dressés uniquement au nom du mari était de simplifier la conduite du chantier. Elle avait effectivement participé au financement de la villa, puisqu'elle avait retiré son deuxième pilier le 10 décembre 2014 pour boucler le financement. Le compte crédité était celui de son époux qui gérait le mandat d'architecte.

Elle a joint à sa réclamation notamment un courrier du 10 décembre 2014 de la caisse de retraite paritaire de l'artisanat du bâtiment du canton du Valais (ci-après : la caisse de retraite), duquel il ressortait que la caisse de retraite virait la somme de CHF 42'897.65 sur le compte hypothécaire appartenant à son époux.

11. Par décision du 5 mai 2015, l'AFC-GE a rejeté la réclamation de Mme A_____.

Lors de l'achat du bien de remplacement, le 5 mai 2010, seul M. A_____ apparaissait comme acquéreur en pleine propriété et jouissance de la parcelle n°_____ sise sur la commune de B_____. De ce fait, à cette date, la contribuable n'était pas propriétaire au sens de la loi.

De plus, le décompte de la construction du 11 décembre 2013 était établi au nom du seul mari. La cession entre époux sans contrepartie financière du 21 octobre 2014 n'y changeait rien, d'autant plus qu'elle était intervenue après la décision d'octroi du emploi pour M. A_____.

12. Par acte du 5 juin 2015, Mme A_____ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision précitée en concluant à son annulation et au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour nouvelle taxation.
13. Le 9 octobre 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.
14. Le 4 novembre 2015, Mme A_____ a persisté dans ses conclusions.
15. Par jugement du 1^{er} février 2016, le TAPI a rejeté le recours de Mme A_____.

M. A_____ avait acquis, le 5 mai 2010, la parcelle n°_____ sur laquelle il avait fait bâtir une villa dans laquelle la famille avait emménagé en septembre 2013. S'agissant d'appliquer les règles du emploi, il y avait lieu de se référer aux règles du droit civil. Or, consécutivement à la vente du 5 mai 2010, M. A_____ avait seul été inscrit au RF valaisan comme propriétaire de la parcelle n°_____. C'était ainsi lui, à l'exclusion de son épouse, qui avait acquis « une habitation servant au même usage », au sens de la loi.

Certes, un époux ne pouvait, sans le consentement exprès de son conjoint notamment aliéner la maison ou l'appartement familial. Toutefois, pour bénéficier du emploi, encore fallait-il que l'époux aliénateur ait été inscrit comme propriétaire au registre foncier, ce qui n'était précisément pas le cas de la contribuable. Par ailleurs, s'agissant de la comparaison entre un couple marié et un couple de concubins, le Tribunal fédéral avait rappelé qu'on ne pouvait appliquer sans autres les principes développés en relation avec l'imposition sur le revenu et la fortune à l'impôt sur le gain immobilier. De plus, en matière d'impôt sur les gains immobiliers, les époux étaient taxés de manière séparée. Enfin, dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral avait jugé qu'il n'était pas nécessaire de trancher la validité de la conclusion du recourant relative à l'égalité de traitement entre conjoints et concubins en matière d'IBGI, dès lors que le canton de Genève s'en tenait justement à la situation juridique.

La contribuable ne pouvait donc pas bénéficier de l'imposition différée du bénéfice immobilier réalisé lors de la vente de l'immeuble du E_____, si bien que c'était à bon droit que l'AFC-GE avait refusé de lui rembourser sa part d'IBGI.

16. Par acte posté le 3 mars 2016, Mme A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre

administrative) contre le jugement précité en concluant à son annulation, à ce qu'il soit dit que les conditions de l'imposition différée étaient remplies et au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour nouvelle taxation « sous suite de frais et dépens ».

Le TAPI avait fait une mauvaise appréciation des faits. L'acquisition de la parcelle n° _____ s'était faite avant la vente de la villa familiale sise au E _____. Il s'agissait d'une parcelle vierge de toute construction et qui avait été bâtie suite à la vente de la maison familiale. Il ne pouvait donc y avoir « acquisition d'une habitation servant au même usage » en 2010 dès lors qu'aucune habitation n'avait été érigée sur la parcelle et que le domicile familial était au E _____ à cette époque. Le fait que seul son époux ait été inscrit dans un premier temps au RF valaisan avait servi à simplifier les démarches relatives à la conduite du chantier qui avait débuté ultérieurement.

Contrairement à ce qu'indiquait le TAPI, elle était aujourd'hui bel et bien copropriétaire de la maison familiale à B _____ et il ne faisait aucun doute que cette habitation faisait office de domicile principal.

Dans la mesure où la condition de l'identité juridique des propriétaires était manifestement remplie, le remploi était possible.

Enfin, la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) posait comme condition que l'aliénateur doive occuper un même logement. Or et en l'occurrence, cela ne pouvait être le cas qu'au moment de l'achèvement de la construction de la villa et non pas lors de l'acquisition de la parcelle.

17. Le 14 mars 2016, le TAPI a communiqué son dossier sans émettre d'observations.
18. Le 22 avril 2016, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le TAPI n'avait pas voulu insinuer que M. A _____ avait acquis une habitation au sens strict (puisque'il était vrai qu'aucune construction n'existait au moment de son achat du terrain vierge) mais que c'était lui seul, puisque'il en était seul propriétaire, qui avait acquis l'immeuble servant de remploi sur lequel il avait construit, seul également (puisque non seulement le décompte de construction de la villa était libellé à son seul nom, mais qu'il avait dû procéder à la cession de 50 % de la parcelle et ce sans contrepartie financière), « une habitation servant au même usage », soit le logement familial.

C'était donc à juste titre que le TAPI avait retenu que les critères du droit civil étaient déterminants à Genève et que le remploi n'était envisageable que pour la part de l'immeuble de remplacement que l'époux aliénateur avait acquis en tant que propriétaire inscrit au RF valaisan. La jurisprudence du Tribunal fédéral avait considéré qu'une interprétation fondée sur l'inscription au registre foncier et

faisant abstraction de réalités économiques différentes était admissible au regard du droit fédéral, qui n'imposait pas de tenir compte du couple comme entité économique en matière d'IBGI.

La jurisprudence cantonale avait retenu que le texte clair de la loi ne souffrait pas d'interprétation et que le remploi impliquait l'acquisition de l'immeuble de remplacement en propriété. Le remploi ne pouvait être admis que dans la mesure où le contribuable avait utilisé le produit de l'aliénation afin d'acquérir la propriété de remplacement pour lui-même.

La condition de l'identité juridique des propriétaires n'était en l'espèce pas remplie, au sens de la jurisprudence cantonale. Pour bénéficier du remploi, il devait y avoir une identité parfaite entre le contribuable, la personne qui aliénait le bien générant un bénéfice et celle qui achetait un immeuble de remplacement, ce qui n'était pas le cas en l'occurrence. L'époux de la contribuable était le seul à avoir acheté le bien de remplacement, si bien que lui seul pouvait bénéficier du remploi. Le fait que son épouse ait été tout de même inscrite au registre foncier ne devait pas modifier cette appréciation, puisqu'elle ne l'était pas au moment de l'acquisition du bien de remplacement.

Bien que l'intéressée soit, désormais, copropriétaire de la « maison familiale à B_____ », la situation n'était néanmoins pas la même au moment ni de l'achat de la parcelle, ni au moment de la vente du bien en 2011 à Genève, ni au moment de la construction de ladite maison en Valais. Ce n'était qu'après la fin des travaux (décompte du 11 décembre 2013), et qu'après que l'AFC-GE eut accordé à son époux le remploi (le 25 août 2014) qu'il avait été procédé à la cession de la moitié de la parcelle n°_____ et que la contribuable avait reçu l'aval de sa caisse de retraite quant au transfert de son avoir de prévoyance professionnelle (le 10 décembre 2014).

Enfin, et en ce qui concernait l'IBGI, les époux vivant en ménage commun étaient considérés comme contribuables distincts. Le conjoint aliénateur ou bénéficiaire du gain était seul responsable du paiement de l'impôt dû. Cela avait pour conséquence que la situation de chacun des époux s'appréciait de manière séparée et autonome. Ainsi, le remploi n'était accordé qu'au contribuable qui investissait le bénéfice résultant de l'aliénation dans sa part de propriété du bien acquis. En l'occurrence, le bien de remplacement étant la propriété de l'époux de l'intéressée, alors que le bien soumis à l'IBGI était au nom des deux conjoints, c'était à juste titre que le TAPI avait conclu que la contribuable ne pouvait bénéficier du remploi.

19. Le 2 mai 2016, le juge délégué a fixé un délai au 27 mai 2016 à Mme A_____ pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, ensuite de quoi la cause serait gardée à juger.

20. Le 27 mai 2016, Mme A_____ a persisté dans ses conclusions.

Son époux avait acquis seul la parcelle n° _____ en Valais avant la vente de leur maison à Genève, et leur maison avait été construite après la vente. Elle avait ainsi acquis la maison à B_____ une fois construite, ce qui constituait un bien de remplacement, et ce, dans le délai fixé par la LCP.

Suivre la position de l'AFC-GE reviendrait à mettre à néant la règle des cinq ans, ce d'autant plus que l'autorité intimée considérait elle-même que les époux formaient des contribuables distincts et donc qu'ils pourraient parfaitement procéder à des transactions financières séparées. Il y avait donc bien identité juridique des propriétaires, puisqu'elle possédait la moitié de leur maison familiale tout comme elle avait possédé 50 % de celle qu'ils habitaient au E_____.

21. Sur ce, 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. La recourante soutient que le TAPI a effectué une mauvaise constatation des faits pertinents et qu'elle devrait être mise au bénéfice de l'imposition différée.
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. La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) précise qu'alors que le revenu et la fortune des époux qui vivent en ménage commun s'additionnent, quel que soit le régime matrimonial, les gains immobiliers sont imposés séparément (art. 3 al. 3 LHID).

b. Selon l'art. 12 al. 1 LHID, l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable ou d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses). Toute aliénation d'immeubles est imposable (art. 12 al. 2 1^{ère} phrase LHID). Sont

notamment assimilés à une aliénation les actes juridiques qui ont les mêmes effets économiques qu'une aliénation sur le pouvoir de disposer d'un immeuble (art. 12 al. 2 2^{ème} phrase let. a LHID).

c. L'art. 12 al. 3 let. e LHID prévoit que l'imposition est différée 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.

5. a. En droit cantonal, l'art. 8 al. 1 de la de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) précise que le revenu et la fortune des époux vivant en ménage commun s'additionnent, quel que soit le régime matrimonial. L'art. 13 LIPP précise que la personne inscrite comme propriétaire d'un immeuble au registre foncier est responsable des impôts afférents à l'immeuble, respectivement solidairement responsable des impôts à percevoir auprès de l'usufruitier.

b. Selon l'art. 80 al. 3 LCP, l'IBGI 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'IBGI est remboursé en cas de remploi du bénéfice résultant de l'aliénation d'un logement (villa ou appartement) occupé par le propriétaire qui aliène (art. 85 al. 1 let. a LCP).

c. Il y a remploi au sens de l'art. 85 al. 1 LCP 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). 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 (art. 85 al. 3 LCP).

d. Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral a retenu que le remboursement de l'impôt n'était dû que moyennant un réinvestissement effectif, ce qui impliquait, l'inscription au registre foncier de l'acquisition en remploi. Or, cette inscription ne pouvait intervenir qu'une fois que l'intéressé était devenu propriétaire du bien en cause (arrêt du Tribunal fédéral du 2P.86/2004 du 5 octobre 2004 consid. 3.4).

Dans un autre arrêt, il a relevé que le texte de l'art. 12 al. 3 let. e LHID prévoyait que le produit de l'aliénation de l'habitation devait être affecté à l'acquisition du nouveau logement. Il ne contenait aucune indication relative à l'aliénateur d'un logement et à l'acquéreur de l'habitation de remplacement et ne précisait pas s'il y avait lieu de s'en tenir à la situation juridique ou si la prise en

considération de la réalité économique s'imposait. L'art. 12 al. 3 let. e LHID pouvait par conséquent être lu en ce sens que le report d'imposition n'était possible que lorsque le propriétaire de l'immeuble aliéné était le même que celui de l'immeuble acquis en remplacement (identité du sujet) (arrêt du Tribunal fédéral 2C_277/2011 du 17 octobre 2011 consid. 4.2.3.1). Il a en outre retenu qu'une interprétation de l'art. 12 al. 3 let. e LHID qui se fondait sur l'inscription effectuée au registre foncier et faisait abstraction de réalités économiques qui seraient différentes, était admissible au regard du droit fédéral. La solution genevoise, selon laquelle, dans les cas où l'un des époux était seul propriétaire inscrit au registre foncier de l'immeuble aliéné alors que les deux époux étaient inscrits comme copropriétaires de l'immeuble de remplacement, seule la part afférente à l'époux aliénateur était prise en considération afin de déterminer le report d'imposition en matière d'impôt sur les gains immobiliers, n'était ainsi pas contraire à la LHID (arrêt du Tribunal fédéral 2C_277/2011 précité consid. 4.2.4 qui confirme l'ATA/109/2011 du 15 février 2011).

6. En l'occurrence, force est de constater que, par acte authentique du 5 mai 2010, M. A_____ a acquis seul la parcelle n°_____ sise à la route C_____ sur la commune de B_____ dans le canton du Valais. Il a d'ailleurs été le seul inscrit au RF valaisan jusqu'au 23 octobre 2014, date de l'inscription de la recourante au RF valaisan suite à l'acte de cession entre époux du 21 octobre 2014 sans contrepartie financière.

Certes, le 23 octobre 2014, la recourante est devenue copropriétaire de la parcelle n°_____ sur laquelle a été achevée, en septembre 2013, la maison familiale. Toutefois l'art. 12 al. 3 let. e LHID impose clairement que, pour bénéficiaire de l'imposition différée, il faut que le produit découlant de la vente de la première habitation ait été affecté à l'acquisition ou à la construction en Suisse de la seconde habitation servant au même usage. Quant à l'art. 85 al. 2 et 3 LCP, il commande clairement 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'est remboursé que l'impôt relatif au bénéfice qui a été effectivement investi.

Or d'une part, la recourante a acquis cette parcelle sans contrepartie financière, ce qui exclut une quelconque utilisation effective du produit de l'aliénation du bien immobilier se trouvant au E_____ dont elle était copropriétaire, et d'autre part, au moment de l'inscription de la recourante au RF valaisan, la seconde habitation sise dans la commune de B_____ était déjà achevée selon les pièces du dossier. C'est également pour ce dernier motif que l'attestation de la caisse de retraite du 10 décembre 2014 ne lui est d'aucun secours, puisqu'elle est postérieure à l'achèvement de la maison.

Le délai de cinq ans prévu à l'art. 85 al. 2 LCP ne modifie en rien ces considérations, dans la mesure où la seconde opération, consistant en la

construction de la seconde habitation, était déjà réalisée lorsque la recourante a été inscrite au RF valaisan.

C'est dès lors de manière conforme au droit que l'AFC-GE, suivie en cela par le TAPI, a refusé de rembourser à la recourante sa part d'IBGI découlant de la vente du bien immobilier sis au E_____ le 29 juin 2011.

Le grief de la recourante sera écarté.

7. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.
8. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 3 mars 2016 par Madame A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 1^{er} février 2016 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Madame A_____ un émolument de CHF 1'000.- ;

dit qu'il n'est 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 ;

communiquera le présent arrêt à Madame A_____, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, M. Dumartheray, Mme Payot Zen-Ruffinen, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :