

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3640/2007-FIN

ATA/275/2008

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 27 mai 2008

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

Madame et Monsieur I_____

EN FAIT

1. Madame et Monsieur I_____ (ci-après : les époux I_____ ou les contribuables) étaient copropriétaires d'un appartement sis route Y_____ à Genève.
2. Le 3 mai 2001, ils ont acquis un appartement en propriété par étage sis chemin Z_____ à Cologny, au prix de CHF 1'650'000.-. Cet achat a été entièrement financé par la constitution d'une hypothèque, garantie par l'appartement de la route Y_____.
3. Les contribuables ont déposé et obtenu au cours de l'été 2001 les autorisations nécessaires à la transformation de leur nouvel appartement. Les travaux ayant pris du retard, notamment pour des questions de voisinage, ils n'ont pas pu occuper ce logement avant juin 2003.
4. Dès juillet 2003, les contribuables ont recherché un acquéreur pour l'appartement de la route Y_____. Le contrat de vente a été signé le 3 juin 2004.

Le même jour, le mandataire des époux I_____ a envoyé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) une déclaration d'aliénation au sens de l'article 86 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).

5. Le 20 août 2004, les époux I_____ ont déposé auprès de l'AFC une demande de remploi du bénéfice résultant de l'aliénation précitée au sens de l'article 85 LCP. Ils ont joint à leur envoi le formulaire de calcul du gain immobilier, libellé comme suit :

Valeur d'aliénation	CHF	1'093'820.-
Commission de vente	CHF	16'253.-
Valeur nette d'aliénation	CHF	1'077'567.-
Valeur et frais d'acquisition	CHF	615'000.-
Gain imposable au taux de 15%	CHF	462'567.-

6. Le 11 octobre 2004, l'AFC a refusé la demande de remploi. Elle a notifié aux contribuables deux bordereaux séparés, fixant à CHF 34'692,45 chacun l'impôt sur le bénéfice de la vente de l'appartement sis route Y_____. Le calcul de l'administration était le suivant :

Gain imposable (CHF)	Taux (%)	Impôt (CHF)	Répartition communes/Canton (CHF)
231'283.-	15%	34'692,45	00 Canton 29'480,60 21 Genève 5'203,85
Total bordereau			34'692,45
Impôt exigible			34'692,45

7. Les époux I_____ ayant formé une réclamation contre les bordereaux du 11 octobre 2004, l'AFC a maintenu sa position le 28 février 2005. Une des conditions cumulatives de l'article 85 LCP n'était pas remplie. Le capital investi pour la transformation s'élevait à CHF 185'000.- alors que la valeur d'acquisition du bien aliéné était de CHF 600'000.-. Ainsi, le bénéfice n'avait pas été employé.

8. Le 10 mars 2005, les époux I_____ ont exposé à l'AFC les circonstances ayant motivé leur demande de remploi. Ils ont récapitulé les étapes de l'achat de leur nouvel appartement jusqu'à leur emménagement dans ce dernier.

L'intégralité du gain immobilier et de la valeur d'acquisition, soit CHF 1'077'567.-, avait été réinvestie dans l'achat et la transformation de leur nouvel appartement. L'investissement avait été de CHF 1'835'000.-. Il ne s'était pas écoulé cinq ans entre les deux opérations et la LCP ne stipulait pas que l'aliénation du bien initial devait intervenir avant l'acquisition du nouvel objet. Ainsi, les conditions de l'article 85 LCP étaient remplies.

Enfin, les contribuables ont insisté sur le fait qu'ils n'avaient pas réalisé de bénéfice. Cette opération immobilière les laissait au contraire fortement endettés. Ils en tiraient un seul avantage, soit celui de jouir d'un appartement familial à leur convenance.

9. Le 30 mars 2005, les contribuables ont saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI) d'un recours. Ils l'ont adressé au boulevard Helvétique 12, selon les indications figurant dans la décision de l'AFC. Ce pli leur a été retourné par l'entreprise La Poste avec la mention "A déménagé. Délai de réexpédition expiré".

Les contribuables ont réexpédié ce courrier le 4 avril 2005 à l'adresse de la CCRMI, rue Ami-Lullin 4. Ils ont repris et développé l'argumentation figurant dans leur lettre du 10 mars 2005.

10. Dans sa réponse du 3 novembre 2005, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Les contribuables avaient quitté l'appartement aliéné en avril 2003 et l'avaient vendu en juin 2004 seulement. Cela signifiait qu'ils avaient disposé des

moyens nécessaires pour financer l'achat de leur nouvel appartement. Or, pour bénéficier du remploi, le contribuable devait se dessaisir d'abord de son ancien bien immobilier avant d'en acquérir un nouveau, et non l'inverse (ATA/607/2005 du 13 septembre 2005).

11. Le 28 novembre 2005, les époux I_____ ont indiqué que les nouveaux arguments que l'AFC avait tirés de l'ATA/607/2005 précité étaient irrecevables. Ils ont contesté l'interprétation de l'article 85 alinéa 1 lettre a LCP s'agissant des termes "logement occupé", qui était contraire à l'article 12 alinéa 3 lettre e de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14).

12. Le 16 décembre 2005, l'AFC a maintenu sa position.

Contrairement à ce que soutenaient les contribuables, la loi l'autorisait à avancer de nouveaux arguments. Quant à l'interprétation littérale de l'article 85 alinéa 1 lettre a LCP, elle n'était pas incompatible avec la LHID. Le remploi n'avait en effet pas été instauré pour permettre d'acheter d'abord un nouvel appartement, puis d'aliéner l'ancien plusieurs années plus tard à un meilleur prix. Enfin, le remploi se rapportait au bénéfice effectivement investi en plus de la valeur d'acquisition du bien aliéné. Il ne pouvait être appliqué aux transformations effectuées dans le nouveau logement entre 2001 et 2003.

13. Par décision du 27 août 2007, la CCRMI a admis le recours. Après avoir examiné les conditions de simultanéité des actes d'achat et de vente au sens de l'article 85 LCP, elle a rappelé que, dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral avait considéré que « d'un point de vue économique, le propriétaire (avait) intérêt à vendre au plus vite son ancien appartement, car il (devait) supporter deux crédits hypothécaires » (RDAF 2005 II 554). Le Tribunal administratif avait aussi considéré que le principe du remploi inversé n'était pas incompatible avec la loi. Dans l'ATA/607/2005 précité, il avait certes retenu que l'intervalle de plus de quatre ans entre l'achat et la vente était incompatible avec les conditions de simultanéité, en raison des moyens financiers très importants des recourants qui leur avaient permis de ne pas vendre immédiatement leur ancien bien immobilier. Tel n'était pas le cas en l'espèce, les époux I_____ ayant dû s'endetter pour financer l'achat de leur nouvelle demeure.

De plus, les chiffres figurant dans la décision sur réclamation de l'AFC du 28 février 2005 étaient erronés. En effet, le nouvel appartement valait CHF 1'650'000.-, auxquels il fallait encore ajouter les frais de transformation. Ce montant était supérieur à celui de la vente nette de l'ancien appartement, qui avait rapporté CHF 1'077'567.-. Le remploi du bénéfice était ainsi entier.

14. L'AFC a recouru au Tribunal administratif le 27 septembre 2007, concluant à l'annulation de la décision de la CCRMI.

L'interprétation littérale du terme "logement occupé" selon l'article 85 alinéa 1 LCP était conforme à la LHID. De plus, cette disposition faisait figure d'exception au principe général des articles 80 et suivants LCP, raison pour laquelle elle ne devait pas être interprétée de manière extensive. Les époux I_____ avaient emménagé le 1^{er} avril 2003 dans l'appartement sis chemin Z_____, mais l'avaient acheté le 3 mai 2001 déjà. Le logement de la route Y_____ avait été vendu en juin 2004 seulement et, au moment de la vente, les contribuables ne l'occupaient pas.

Les contribuables avaient eu les moyens financiers d'acquérir leur nouvel appartement sans pour autant devoir aliéner l'ancien immédiatement. Ainsi, le délai de trois ans qui s'était écoulé entre les deux opérations n'était pas compatible avec le facteur de simultanéité. Le but du remploi était de permettre l'acquisition d'un logement de remplacement au moyen des fonds non amputés de l'impôt, retirés de la vente du logement originel. Il n'avait pas été conçu dans le but de procurer un avantage fiscal à une personne qui attendrait plusieurs années avant de revendre son ancien appartement à un meilleur prix.

Le Tribunal fédéral avait confirmé que le remploi subséquent était différent du remploi préalable. Le danger de l'abus de droit était plus grand dans ce dernier cas. L'AFC pouvait considérer comme raisonnable un délai de dix-huit mois entre l'acquisition du nouveau et la vente de l'ancien appartement, pour autant que la mise en vente puisse être prouvée (contrat de courtage, annonces dans les journaux, etc.) au moment de l'achat du nouvel appartement.

S'agissant des transformations effectuées dans le nouvel appartement entre 2001 et 2003, le remploi ne pouvait être admis. L'article 85 alinéa 3 LCP disposait en effet que "(n'était) remboursé que l'impôt relatif au bénéfice qui (avait) été effectivement investi, en plus du montant de la valeur d'acquisition du bien aliéné". En l'espèce, les travaux avaient coûté CHF 185'000.- et la valeur du bien aliéné était de CHF 600'000.-. Les conditions n'étaient ainsi pas réalisées.

15. La CCRMI a maintenu sa décision le 16 octobre 2007.
16. Les époux I_____ se sont déterminés le 8 novembre 2007, concluant au rejet du recours et se référant pour l'essentiel à leurs écritures par-devant la CCRMI. Ils ont encore précisé que leur situation n'était pas comparable à celle décrite dans l'ATA/607/2005 précité. La vente de l'ancien appartement était intervenue moins d'un an après leur déménagement. Dès la fin du déménagement, l'appartement avait été proposé à la vente afin de pouvoir honorer les engagements financiers qu'ils avaient pris pour acheter leur nouveau logement.

Le 21 octobre 2001, soit cinq mois après l'acquisition de leur nouveau logement, ils avaient sollicité un crédit, garanti par une hypothèque sur leur chalet, auprès de la Banque cantonale du Valais (ci-après : BCV) qui devait servir au

financement des travaux. Une autre demande de crédit avait été déposée auprès du Crédit Suisse, garantie par la cession du produit de la vente de l'appartement de la route Y_____ et par la mise en gage des avoirs de la prévoyance professionnelle (2^e pilier).

Le crédit auprès de la BCV était remboursable par la vente de l'appartement au printemps 2002. Ils avaient en effet prévu de déménager fin 2001. Les échéances n'avaient pas pu être respectées, de sorte qu'ils étaient surendettés.

Ils avaient longuement recherché un appartement plus grand, afin de loger les six membres de leur famille. Le marché immobilier étant très serré, ils avaient fini par trouver un appartement qui leur convenait, mais où il était nécessaire de faire des travaux pour accueillir six personnes.

Si seule une interprétation strictement littérale des articles de lois pertinents devait être admise, il y aurait alors lieu de reconnaître que le délai de cinq ans était le maximum prévu à l'article 85 alinéa 2 LCP. De plus, le terme logement occupé ne devait pas être confondu avec logement habité, « occupé » signifiant remplir un espace ou une durée, sans notion d'habitation (Dictionnaire Larousse).

L'AFC indiquait que le emploi inversé était possible dans un délai de dix-huit mois. Cependant, aucune jurisprudence ni directive cantonale ne venaient étayer cela. Cette pratique devait donc être considérée comme contraire à la loi qui prévoyait un délai de cinq ans. Les époux I_____ n'avaient pas pu vendre leur appartement avant de savoir quand ils pourraient emménager dans leur nouveau logement. Enfin, le délai de dix-huit mois avait été respecté car ils avaient quitté l'appartement en juin 2003 et la vente avait eu lieu en avril 2004, soit six mois plus tard.

17. Les parties ont été entendues en comparution personnelle le 21 janvier 2008.
 - a. Les contribuables ont exposé qu'ils avaient acquis l'appartement de la route Y_____ en 1993 comme logement familial. A la suite de la naissance de leur quatrième enfant, en 1998, il était devenu trop exigü. Ils avaient alors entamé des recherches pour trouver un appartement plus spacieux et l'avaient trouvé en 2001, au chemin Z_____. Ce bien-fonds était sur deux niveaux, dont le premier nécessitait un sérieux rafraîchissement et le second n'était pas aménagé (pas d'éclairage, pas d'alimentation en eau, etc.). Les travaux avaient débuté cinq mois plus tard, au début 2002, mais n'étaient arrivés à leur terme qu'au début de l'année 2003, en raison de nombreux problèmes qui avaient surgi. Le 1^{er} avril suivant, ils avaient commencé leur déménagement, lequel avait duré jusqu'à la fin du mois de juin.
 - b. L'AFC a maintenu sa position.
18. 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. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Le présent litige a trait à l'application de l'article 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'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (ci-après : l'IBGI).
3. Le 1^{er} janvier 2001 est entrée en vigueur la nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques - LIPP, divisée désormais en quatre parties (LIPP-I, LIPP-II, LIPP-III et LIPP-IV) - qui a modifié ou abrogé la plupart des dispositions de la LCP.

Toutefois, l'article 85 LCP, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 1995 et qui reprend pour l'essentiel l'article 86A LCP n'a pas été modifié par ces textes.

Cette disposition a la teneur suivante :

¹ 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 ;

(...)

² 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.

(...)

4. a. La LCP ne traite pas la question du remploi « rétroactif » ou « inversé », à savoir du cas où, comme en l'espèce, les propriétaires ont acquis leur nouveau bien immobilier avant de se dessaisir de l'ancien.
- b. Cela étant, il ressort de la jurisprudence du Tribunal fédéral qu'un tel remploi est possible, mais uniquement dans des cas exceptionnels qui doivent être interprétés très restrictivement. Il faut ainsi que les opérations se déroulent dans un laps de temps le plus court possible de façon à ce que le processus puisse se poursuivre sans interruption ou solution intermédiaire entre l'ancien et le nouvel

appartement. A ces conditions, l'on peut envisager l'acquisition du bien de remplacement avant l'aliénation de celui à remplacer (RDAF 2005 II p. 554-563).

c. Dans un arrêt du 13 septembre 2005, le tribunal de céans a en outre considéré qu'un tel emploi n'était pas par principe exclu, ce qui ressortait d'ailleurs de la pratique de l'AFC. Dans le cas particulier, le litige portait plutôt sur les conditions dans lesquelles le emploi s'était déroulé (ATA/607/2005).

d. Enfin, selon la doctrine les cantons sont libres de choisir une solution en matière de emploi. Ainsi il est possible de considérer comme admissible l'achat du nouvel immeuble avant la vente de l'ancien (B. ZWAHLEN, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Vol. I/1 : Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (LHID), 2e éd. 2002, N° 72 ad art. 12 LHID).

Au vu de ce qui précède, le tribunal de céans retiendra qu'un emploi rétroactif ou inversé est admissible dans son principe. Il s'agira encore d'examiner si la condition de simultanéité telle que fixée par l'article 85 LCP pour le emploi ordinaire vaut également pour le emploi rétroactif et, cas échéant, quels sont les délais admissibles.

5. a. Il ressort de la jurisprudence du Tribunal fédéral que le législateur n'a pas souhaité uniformiser les délais pour le emploi ordinaire et le emploi rétroactif sur le plan fédéral. Il appartient aux cantons de fixer ceux-ci, en fonction de leurs particularités. Dans les cantons ayant institué des délais dans leur législation, ceux-ci varient entre un et cinq ans. La doctrine a précisé que le délai pour l'opération de emploi rétroactif ne pouvait être identique et devait être de courte durée afin d'éviter la constitution d'une réserve en vue de l'accroissement de la fortune et les abus de droit (RDAF 2005 II p. 560 à 562).

b. Dans son arrêt du 13 septembre 2005 précité, le Tribunal administratif a considéré que des contribuables qui avaient vendu leur villa quatre ans après avoir déménagé ne remplissaient pas la condition de délai pour bénéficier du emploi rétroactif (ATA/607/2005).

c. Enfin, l'AFC a déclaré admettre comme raisonnable, dans sa pratique, un délai de dix-huit mois entre l'acquisition du nouvel objet et la vente de l'ancien, pour autant que le contribuable puisse prouver qu'au moment de l'achat, il avait engagé le processus de vente (contrat de courtage, annonces dans la presse, etc.).

En l'espèce, les contribuables, déjà propriétaires d'un appartement sis route Y_____, ont acheté, le 3 mai 2001, un nouvel appartement sis chemin Z_____. Ils ont emménagé dans ce dernier le 1^{er} avril 2003. L'appartement de la route Y_____ n'a été vendu qu'en date du 3 juin 2004. Un intervalle de plus de trois

ans s'est ainsi écoulé entre l'achat du nouveau bien immobilier et la vente de l'ancien logement.

6. Cela étant, le Tribunal administratif constate que les contribuables ont dû faire des travaux afin de rendre habitable l'appartement sis au chemin Z_____ pour les six personnes composant leur cellule familiale et que pour cette raison, ils n'ont pu occuper ledit objet avant le printemps 2003.

a. A la différence de la situation prévalant dans l'ATA/607/2005 précité - où les recourants concernés n'avaient pas eu besoin de contracter de dettes pour acquérir leur nouvelle villa - les contribuables ont dû recourir à des emprunts hypothécaires complétés par d'autres garanties pour pouvoir acheter leur nouvel appartement.

b. Dans le cas de l'ATA/607/2005 précité, les personnes concernées avaient trouvé un acquéreur quatre ans après leur départ, alors que dans la présente cause, les contribuables ont trouvé un acquéreur moins d'une année après leur départ. Ils ont reçus un acompte le 21 avril 2004, et ont signé le contrat de vente le 3 juin 2004, soit un an après qu'ils aient pu s'installer dans leur nouvel appartement et libéré l'ancien. Leur but n'était pas d'effectuer une opération financière visant à obtenir une plus-value sur leur ancien bien immobilier.

Dans ces circonstances, le tribunal considère qu'un tel délai n'est pas déraisonnable pour permettre aux contribuables de trouver un acheteur disposé à payer un prix convenable, puis de signer le contrat de vente.

En l'espèce, il y a lieu d'admettre que la condition relative au délai entre l'acquisition et l'aliénation des appartements est remplie.

7. Au vu de ce qui précède, la décision de la commission du 27 août 2007 sera confirmée.

Un émoulement de CHF 1'000.- sera mis à la charge de l'AFC qui succombe (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 27 septembre 2007 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 27 août 2007 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de l'administration fiscale cantonale un émolument de CHF 1'000.- ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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'article 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts, et à Madame et Monsieur I_____.

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy et Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le président :

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :