

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4307/2018-ICC

ATA/370/2020

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 16 avril 2020

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

représenté par Me Thomas Barth, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
9 septembre 2019 (JTAPI/809/2019)**

EN FAIT

- 1) a. Par acte notarié du 27 juin 2012, Monsieur A_____ a vendu un bien immobilier sis à B_____ dont il était copropriétaire avec son épouse depuis le 10 novembre 2004.

Le transfert de propriété a été inscrit au registre foncier en date du 3 juillet 2012.

b. Le gain résultant de cette vente a été régulièrement déclaré et taxé par bordereau BGI 2012-867-1 du 24 octobre 2013 du service des impôts spéciaux de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), l'impôt sur les bénéfices et les gains immobiliers (ci-après : IBGI) a été fixé à CHF 66'873.60.

- 2) a. Le 5 janvier 2015, le contribuable a interpellé l'AFC-GE pour exposer que le bénéfice de la vente était toujours bloqué chez un notaire, la procédure de divorce faisant suite à une séparation datant d'avril 2009, n'étant pas terminée et la question de l'autorité parentale étant toujours litigieuse. Il n'avait dès lors pas encore pu développer un nouveau projet immobilier et demandait à pouvoir bénéficier d'un délai jusqu'en 2018 pour bénéficier d'une imposition différée.

b. Le 7 janvier 2015, l'AFC-GE a répondu au contribuable qu'un délai maximum de cinq ans était prévu entre les deux opérations, soit jusqu'en juin 2017.

- 3) a. Le 6 octobre 2016, une autorisation de construire une « habitation en résidence principale » a été délivrée au recourant par l'administration communale de C_____. Le recourant avait touché sa part du prix de la vente en avril 2016 et avait déposé une demande d'autorisation de construire pour l'édification d'une habitation. En raison des délais de construction en montagne, le chantier devant attendre la fonte des neiges, il a sollicité de l'AFC-GE à pouvoir bénéficier du emploi après juin 2017.

Il a fait valoir ses arguments auprès de l'AFC-GE, d'abord par courriel du 5 octobre 2016, puis par courrier de son mandataire adressé le 27 octobre 2016 au directeur de l'AFC, afin d'obtenir une reconsidération de la position de l'AFC en prévision du dépassement de la durée du délai de cinq ans pour procéder au emploi. Si par impossible la prise en compte de la situation exceptionnelle n'était pas possible, il sollicitait une décision formelle.

b. Le 21 novembre 2016, l'AFC-GE a répondu au contribuable que le délai de cinq ans n'était pas un délai d'ordre mais un délai impératif. Outre la question du délai de cinq ans, il n'était pas encore possible de se déterminer formellement au

sujet du montant réinvesti, le bien immobilier de remplacement n'étant pas encore achevé.

- 4) a. Par acte du 2 juin 2017, le recourant a sollicité une décision de la part de l'AFC-GE, considérant que le remploi était intervenu pendant le délai de cinq ans, en raison de la signature le 12 avril 2017 d'un contrat avec l'entreprise D_____ portant sur la construction d'un chalet à C_____ pour un prix forfaitaire de CHF 780'000.- et la signature le 17 mai 2017 d'un contrat de crédit cadre avec la Banque cantonale du Valais.

b. Le 11 septembre 2017, l'AFC-GE a répondu que les demandes d'accords préalables ne constituaient pas des décisions susceptibles d'être attaquées par voie de réclamation. Une décision serait prise lorsque le recourant serait en possession du « coût de construction final terminé » et d'un document de la commune attestant de la prise de résidence dans le bien immobilier de remplacement.

- 5) a. Le 31 mai 2018, le contribuable a transmis à l'AFC-GE une attestation de départ du 2 mai 2018 pour le 1^{er} juin 2018 de l'office cantonal de la population et des migrations ; une demande de remboursement des acomptes de l'AFC-GE sur laquelle figurait la preuve de son arrivée sur la commune de C_____ et de son assujettissement par l'autorité fiscale dès le 1^{er} janvier 2018 ; une attestation de remise des clés du 24 avril 2018. Le coût de construction final du bien immobilier s'élevait à CHF 803'100.- selon attestation de D_____ du 22 mai 2018.

b. Par décision du 28 août 2018, l'AFC a rejeté la demande de révision du bordereau IBGI 2012-867-1 du 24 octobre 2013, suite au réinvestissement (remploi) du produit de la vente de l'immeuble sis sur la commune de B_____, dans l'acquisition d'un immeuble de remplacement sis sur la commune de C_____.

La fin des travaux du chalet, soit le 25 mai 2018, dépassait largement la durée de cinq ans comptée dès le 3 juillet 2012.

c. Par envoi du 1^{er} octobre 2018, le contribuable a formé une réclamation à l'encontre de la décision du 28 août 2018.

Le délai de cinq ans était respecté entre la date de la vente le 17 juin 2012 et celle de la signature du contrat d'entreprise et du financement, le 17 mai 2017.

d. Le 14 novembre 2018, l'AFC-GE a rejeté la réclamation du contribuable, reprenant l'argumentation développée dans sa décision du 28 août 2018.

- 6) Par acte de son mandataire du 6 décembre 2018, M. A_____ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) contre la décision sur réclamation du 14 novembre 2018, concluant à l'annulation de celle-ci ainsi qu'au remboursement de l'impôt.

Il reprenait l'argumentation déjà développée auprès de l'AFC-GE. Si le TAPI devait suivre le raisonnement de l'AFC-GE et considérer que les cinq ans étaient échus avant que le remploi n'ait été effectué, il conviendrait de reconnaître que l'AFC-GE avait fait preuve de formalisme excessif.

- 7) Le 9 septembre 2019, après avoir effectué un double échange d'écritures au cours duquel les parties ont campé sur leurs positions, le TAPI a rejeté le recours.

La jurisprudence retenait que le remploi ne pouvait être accordé qu'en cas d'acquisition d'un bien immobilier de même nature, c'est-à-dire susceptible d'être habité comme domicile principal par le contribuable dans un délai de cinq ans dont le point de départ correspondait à l'inscription au registre foncier de la vente, soit le 3 juillet 2012. À l'échéance du délai, soit le 3 juillet 2017, la construction du chalet sur la parcelle acquise par le contribuable venait juste de commencer et n'avait été achevée que de nombreux mois plus tard, à la fin du mois d'avril 2018, soit après le délai, et cela même si le contribuable n'était pas responsable des retards pris par la procédure de divorce et des conséquences sur la vente de l'immeuble de B_____.

- 8) Par acte déposé le 14 octobre 2019, M. A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI en concluant à son annulation, qu'il soit ordonné à l'AFC-GE de procéder au remboursement de l'impôt, soit la somme de CHF 66'873.60 ainsi qu'au versement d'une indemnité de procédure.

L'art. 12 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) était violé car, entre le 3 juillet 2012, date du changement de propriétaire au registre foncier et le moment de la conclusion du contrat d'entreprise générale le 12 avril 2017, qui poursuivait l'objectif de construire sa résidence principale, seuls quatre ans et neuf mois s'étaient écoulés. Rien n'imposait que le bien nouvellement acquis soit viable dans le délai de cinq ans.

Dans la mise en œuvre de l'exigence de délai, qui était une condition de réinvestissement pour qu'elle entraîne un report d'impôt, les autorités fiscales avaient la possibilité de prendre en compte les différences régionales et d'adopter des solutions correspondant à leurs besoins. Certaines législations accordaient également une prolongation en cas de retard dont le contribuable n'était pas responsable. L'exigence du délai approprié dans la LHID poursuivait l'objectif d'éviter que l'aliénateur conserve la propriété de son bien dans le but de profiter des opportunités du marché, plutôt que de chercher à remplacer un bien par un autre. L'exigence temporelle imposée par le droit fédéral ne visait que l'objectif précité et non pas à s'assurer obstinément que la somme perçue des suites de la première vente immobilière soit impérativement réinvestie à l'échéance des cinq ans. Il n'avait pas tenté de contourner le système de taxation en mettant en

location sa demeure principale le temps d'en retrouver une autre à sa convenance et de pouvoir, à terme, bénéficier du différé d'imposition souhaité. Il faisait en outre valoir sa bonne foi et les renseignements pris dès le 5 octobre 2016 déjà. La pratique de l'AFC-GE devait être qualifiée de chicanière et ne préservait aucun intérêt prépondérant.

- 9) Le 13 décembre 2019, en réponse, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les dispositions légales concernant le remploi constituaient une exception au principe général d'imposition immédiate des gains immobiliers et ne devaient en conséquence pas être interprétées de façon trop extensive. À défaut, le remploi serait systématiquement accordé, deviendrait la règle et non plus l'exception et viderait de son sens l'exigence du « délai approprié ».

- 10) Le 23 janvier 2020, le recourant a persisté dans ses conclusions.

Il demandait un examen pragmatique et souple de sa situation dans le respect des principes de la proportionnalité et de la capacité économique qui devaient guider toute décision rendue en matière fiscale.

- 11) Le 21 février 2020, le recourant a produit des documents en lien avec la construction de sa résidence et notamment un avis de situation générale établi par l'entreprise D_____ en date 22 mai 2018, récapitulant les différentes phases des travaux ainsi que les factures d'acomptes générées : un acompte de 5 % a été facturé le 13 avril 2017 à la signature du contrat, un deuxième de 24 % a été facturé le 3 juillet 2017 à la réalisation du radier, un troisième de 35 % à la pose de la charpente le 6 octobre 2017 ainsi qu'un quatrième de 35 %, à la pose de la cuisine le 3 mai 2018.

- 12) Le 2 mars 2020, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

- 13) La cause a ensuite été gardée à juger, ce dont les parties avaient été informées le 25 février 2020.

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 porte sur la comptabilisation du délai entre la vente et l'acquisition d'un bien immobilier permettant de différer l'imposition du gain immobilier.

- 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. L'art. 1 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) a pour but de désigner les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixer les principes selon lesquels la législation cantonale les établit.

Entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1993, la LHID accorde un délai de huit ans aux cantons pour adapter leur législation fiscale aux principes d'harmonisation contenus dans la loi, soit jusqu'au 31 décembre 2000. Passé ce délai, le droit fédéral devient directement applicable si les dispositions cantonales s'en écartent (art. 72 al. 2 LHID).

b. 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 remploi, prévoit que l'imposition est différée, notamment 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 (let. e).

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 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_539/2010 du 15 décembre 2010 consid. 1.3).

S'agissant du «délai approprié» de l'art 12 al. 3 let. e LHID, cette condition a notamment pour objectif d'éviter que l'aliénateur conserve la propriété de son bien dans le but de profiter des opportunités du marché, plutôt que de chercher à remplacer un bien par un autre (arrêt du Tribunal fédéral 2C_569/2016 du 10 février 2017 consid. 4.2.1 et les références citées). Le législateur a souhaité privilégier le gain immobilier issu de la vente du domicile du contribuable, une limite temporelle devait donc être fixée par les cantons. Ceux-ci ayant toute latitude pour fixer un délai dans une loi, une réglementation d'exécution ou par voie jurisprudentielle (ATF 143 II 233 consid. 2.3 et les

références citées ; 2C_491/2018 du 5 novembre 2018 consid. ; Bastien VERREY, L'imposition différée du gain immobilier : harmonisation fédérale et droit comparé, 2011, p. 212).

L'exigence du délai raisonnable concrétise le lien qui doit exister entre l'achat et la vente de l'habitation et un délai trop long ferait perdre tout rapport de causalité entre ces deux opérations (Bastien VERREY, op. cit. p. 216). Sa durée peut être fixée librement par les cantons afin de tenir compte de différences régionales notamment (arrêt du Tribunal fédéral 2A.445/2004 du 7 juin 2005 consid. 5.2) et l'examen du Tribunal fédéral à propos du « délai approprié » se limite donc à l'arbitraire (arrêt du Tribunal fédéral 2C_418/2018 du 20 septembre 2018 consid. 3.1 et les références citées).

- 5) En droit genevois, les dispositions concernant l'IBGI figurent aux art. 80 à 87 LCP, qui en constituent le titre II et qui n'ont pas été modifiées depuis leur entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995.

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'art. 85 al. 1 let. a LCP stipule que l'impôt est remboursé en cas de emploi du bénéfice résultant de l'aliénation d'un logement (villa ou appartement) occupé par le propriétaire qui aliène.

Il y a emploi 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). 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. 3 LCP).

- 6) Concernant le délai approprié, qui est fixé à cinq ans dans la LCP, il commence à courir à la date à laquelle le transfert du bien immobilier a été inscrit au registre foncier (arrêt du Tribunal fédéral 2A.490/2005 du 26 avril 2006 consid. 3.1).

En l'espèce, le délai court du 3 juillet 2012 au 2 juillet 2017.

- 7) S'agissant de la date à prendre en compte pour clore le délai, le Tribunal fédéral a retenu que si le contribuable réinvestit le gain dans la construction d'un nouveau logement, la date déterminante est le début de l'exécution des travaux de construction (arrêt du Tribunal fédéral 2A.490/2005 précité consid. 2.3 et 3.1 ; Bastien VERREY, op. cit. p. 218).

La chambre de céans a déjà retenu que, s'agissant de la construction d'un bien de remplacement, les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition ainsi que du principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la

capacité économique imposaient de ne pas traiter différemment les contribuables qui achetaient un terrain pour y construire un bien de ceux qui achetaient un bien déjà construit et qui demandaient à bénéficier du emploi (ATA/755/2005 du 8 novembre 2005), sans toutefois trancher la question de la date à prendre en compte. Cet arrêt a donné lieu à un commentaire de la doctrine dans lequel il est relevé que l'arrêt aurait dû retenir que le fait que la construction de l'habitation de remplacement n'ait pas débuté dans le délai de cinq ans ne permettait pas de respecter l'art. 12 al. 3 let. e LHID (Bastien VERREY, op. cit, p. 199).

En l'espèce, il convient de retenir que pour des raisons indépendantes de la volonté du recourant et notamment en raison de la mise à disposition tardive du montant de la vente liée à son divorce, la construction du bien de remplacement a tardé à se concrétiser. Toutefois, il est établi que dans le délai de cinq ans, le recourant a obtenu une autorisation de construire ce bien le 6 octobre 2016 et a signé un contrat de construction avec une entreprise générale le 27 avril 2017 puis un contrat de financement le 17 mai 2017 avec une banque en vue de faire construire son habitation. Il découle de la chronologie de la construction attestée par l'avis de situation générale de l'entreprise de construction du 22 mai 2018 que le radier était terminé le 3 juillet 2017, date de la facture d'acompte liée à cette étape de la construction.

En droit de la construction valaisan, l'exécution d'un projet de construction est réputée commencée lorsque les semelles ou le radier de fondation sont exécutés (art. 51 de la loi valaisanne sur les constructions du 15 décembre 2016 concernant la durée de validité d'une autorisation de construire).

Il faut donc considérer comme établi que la construction a débuté avant l'échéance du délai le 2 juillet 2017 même si elle ne sera achevée que le 24 avril 2018, en raison des contraintes climatiques.

En conséquence, il convient de retenir que dans les circonstances particulières du cas d'espèce, l'acquisition d'un bien de remplacement a eu lieu dans le délai de cinq ans.

Au vu de ce qui précède, le recours sera admis et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelle décision après examen des autres conditions du emploi, celle du respect du délai étant acquise.

- 8) Vu l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 87 al. 1 LPA) et, une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée au recourant (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 14 octobre 2019 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 9 septembre 2019 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 9 septembre 2019 ainsi que les décisions de l'administration fiscale des 28 août et 14 novembre 2018 ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision au sens des considérants ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue une indemnité de CHF 1'000.- à Monsieur A_____, à la charge de l'État de Genève ;

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 ;

communique le présent arrêt à Me Thomas Barth, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Cuendet, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière :

C. Marinheiro

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :