RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/850/2004-FIN **ATA/553/2004**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 15 juin 2004

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

Monsieur C_____
représenté par Me Xavier Oberson et Me Dominique Gay, avocats

EN FAIT

1. M. C_____ est contribuable à Genève. Il a acquis, en 1975, avec celle qui était alors son épouse, un terrain sur la commune de Vandoeuvres. Une villa y a été édifiée où les époux C_____ ont élu domicile. Le prix total de cette opération s'est élevé à CHF 801'574.-.

2. En 1987, M. et Mme C_____ se sont séparés. La villa a été vendue au prix de CHF 2'000'000.-. Suite à cette transaction, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a notifié à M. C_____ un impôt sur les gains et bénéfices immobiliers de CHF 56'021,30.

3. Au cours de cette même année 1987, M. C_____ a acheté une villa à Veyrier, où il s'est domicilié le 1er octobre 1988, pour la somme de CHF 1'500'000.-.

4. Suite à la demande de l'intéressé, l'AFC a considéré, le 15 février 1989, qu'il y avait eu remploi du bénéfice de la vente de la villa de Vandoeuvres et a différé le paiement de l'impôt. Celui-ci devrait être acquitté lors de l'aliénation de la villa de Veyrier, ou lorsque M. C_____ n'y serait plus domicilié.

5. M. C_____ a vendu sa villa de Veyrier en 1999 pour CHF 1'180'000.-, soit à un prix inférieur à celui auquel il l'avait achetée. La même année, M. C_____ et sa nouvelle épouse ont acquis des actions d'une société immobilière pour un appartement au Parc X_____ au prix de CHF 1'050'000.-. Ils y ont élu domicile le 1er octobre 1999.

6. Le 3 avril 2001, l'AFC a informé M. C_____ qu'à la suite de l'aliénation de la villa de Veyrier, l'impôt différé était exigible. En conséquence, il devait verser la somme de CHF 56'021,30 avant le 30 avril 2001.

7. Après un échange fourni de courriers, l'AFC a rendu une décision sur réclamation le 28 février 2002, confirmant sa décision du 3 avril 2001. Le bénéfice de la vente réalisée en 1988 avait été investi dans l'acquisition de la villa de Veyrier. Il ne pouvait pas être employé une seconde fois pour l'achat des actions de l'appartement du Parc X_____.

8. M. C_____ a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission). La disposition prévoyant le remploi était peu claire et devait être interprétée. L'interprétation tant historique que téléologique permettait d'affirmer que le remploi successif était possible. Subsidiairement, l'impôt prélevé devait tenir compte de la perte réalisée lors de la vente de la villa de Veyrier.

9. L'AFC s'est opposée au recours, reprenant et développant l'argumentation de sa décision sur réclamation.

Le 5 avril 2004, la commission a admis le recours. Revenant sur sa jurisprudence, elle a constaté que l'article 85 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre l887 (LCP - D 3 05) ne prévoyait pas de solution spécifique au remploi successif, mais ne l'interdisait pas. Cette hypothèse n'avait pas été envisagée pendant les travaux préparatoires. Le remploi successif était conforme à la norme constitutionnelle favorisant l'accès à la propriété et devait être autorisé.

10. L'AFC a saisi le Tribunal administratif d'un recours le 27 avril 2004. Le texte de l'article 85 LCP était clair et ne souffrait pas d'interprétation. L'exclusion du remploi successif n'était pas contraire aux dispositions constitutionnelles, mais permettait de lutter contre la spéculation foncière et d'instaurer une égalité dans ce domaine. Les exonérations, exceptions et restitutions d'impôts étaient exceptionnelles dans le système genevois et devaient être interprétées restrictivement. Aucun impôt n'avait été prélevé dans le cadre de la seconde vente, qui n'avait pas permis de dégager de bénéfices.

11. Par acte du 3 juin 2004, M. C_____ s'est opposé au recours, reprenant et développant son argumentation antérieure et appuyant la décision rendue par la commission.

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 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Le 1er janvier 2001 est entrée en vigueur la nouvelle loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques - LIPP, divisée désormais en quatre parties (LIPP-I, LITPP-II, LIPP-III et LIPP-IV) - qui a modifié ou abrogé la plupart des dispositions de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre l887 (LCP - D 3 05). Toutefois, l'article 85 LCP n'a pas été modifié par ces textes.

3. L'article 85 LCP, en vigueur depuis le 1er janvier 1995, 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 5 ans entre les deux opérations.

[3] 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.

[4] L'impôt remboursé est exigible lors de l'aliénation de l'immeuble de remplacement; (…).

[5] La prescription et la péremption ne commencent à courir qu'au moment de l'aliénation donnant lieu à la perception de l'impôt.

4. En l'espèce, il convient de déterminer si, en cas de remploi successif, l'exigibilité de l'impôt prévue à l'article 85 alinéa 4 LCP s'applique ou non. En d'autres termes, il y a lieu d'examiner si le contribuable doit payer l'impôt lorsqu'il aliène l'immeuble de remplacement et qu'il utilise tout ou partie de la somme qu'il a perçue pour acheter et occuper un nouveau logement.

a) Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale) (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.115/2003 du 14 mai 2004). Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme, en la dégageant de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé, (interprétation téléologique) ainsi que de la volonté du législateur, telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique - ATF 121 III 413 consid. 4b; 121 V 60 consid. 3b). A cet égard, les travaux préparatoires ne sont pas directement déterminants pour l'interprétation et ne lient pas le Tribunal fédéral; ils ne sont toutefois pas dénués d'intérêt et peuvent s'avérer utiles pour dégager le sens d'une norme, car ils révèlent la volonté du législateur, laquelle demeure, avec les jugements de valeur qui la sous-tendent, un élément décisif dont le juge ne saurait faire abstraction, même dans le cadre d'une interprétation téléologique (ATF 119 II 189 consid. 4b; 117 II 499 consid. 6a). Enfin, si plusieurs interprétations sont admissibles, il faut choisir celle qui est conforme à la Constitution (ATF 119 Ia 248, 177 Ia 331 et les arrêts cités.).

b) Contrairement à ce qu'a admis la commission de recours, la rédaction de l'article 85 LCP est claire. Lorsque le produit de la vente d'un immeuble est utilisé pour acquérir un autre immeuble, la perception de l'impôt est différée jusqu'à l'aliénation du deuxième immeuble. Une fois ce produit utilisé, il n'y a plus d'espace pour une nouvelle utilisation, puisque le produit n'existe plus en tant que tel. Cette absence d'équivoque est confirmée d'une part par l'utilisation générale du singulier dans l'article 85 LCP, et d'autre part par l'utilisation des termes «les deux opérations» à la fin de l'alinéa 2.

5. La commission de recours a fondé sa position sur le fait que, si l'interprétation littérale n'autorisait pas le remploi successif, elle ne l'excluait pas expressément. Cette position est mal fondée, d'une part en raison des mots utilisés par le législateur, rappelés dans l'alinéa qui précède. D'autre part, la règle voulue par le législateur est que les bénéfices immobiliers soient imposés. Une exception à cette règle, que ce soit par une éventuelle exonération – non prévue – ou par une non perception temporaire de l'impôt ne peut se fonder sur un silence du législateur. A cet égard, il sied de relever que le Conseil d'Etat, lors du dépôt du projet de loi ayant abouti à la modification de 1995, avait prévu expressément le cas de « l'aliénation de l'immeuble de remplacement suivant » (Mémorial des séances du Grand Conseil, 1991 p. 4124). Ultérieurement, cette notion a été retirée du projet de loi, sans qu'aucune explication ne ressorte des travaux du Grand Conseil (Mémorial 1993, p. 2749). Tout au plus, le législateur précise-t-il, au sujet de l'alinéa 2 de l'article 85 LCP, que la notion de remploi et le délai dans lequel il doit intervenir figure dans le nouveau texte, sans aucune modification par rapport à la loi en vigueur antérieurement.

6. Au vu de ce qui précède, le Tribunal administratif admettra le recours, l'interprétation littérale de l'article 85 LCP ne permettant pas d'arriver à une autre solution**.** Le dossier sera retourné à la commission, afin que cette dernière se prononce sur la conclusion subsidiaire prise devant elle par M. C_____, visant à ce que la perte réalisée lors de la vente de 1999 soit prise en compte pour déterminer l'impôt dû.

Vu cette issue, un émolument en CHF 2'000.- sera mis à la charge de M. C_____, qui succombe.

PAR CES MOTIFS,
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 27 avril 2004 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 5 avril 2004;

au fond :

l'admet ;

annule la décision rendue par la commission cantonale de recours en matière d'impôts le 5 avril 2004 ;

retourne le dossier à commission cantonale de recours en matière d'impôts au sens des considérants;

met à la charge de M. C_____ un émolument de CHF 2'000,- ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à Mes Xavier Oberson et Dominique Gay, avocats de M. C_____.

Siégeants :

M. Paychère, président, Mme Bovy, M. Schucani, Mme Hurni, M. Thélin, juges.

Au nom du Tribunal Administratif :

la greffière-juriste :	le président :
C. Del Gaudio-Siegrist	F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le : la greffière :