

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1130/2009 ICC

JTAPI/1368/2011

JUGEMENT
DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

du 28 novembre 2011

dans la cause

Monsieur X_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

(IBGI)

EN FAIT

1. Le 6 décembre 2001, Monsieur X_____ (ci-après : le contribuable ou le recourant) a acquis de Entreprise X_____ SA la parcelle Y_____ de la commune V_____ (GE), comportant une habitation (un logement) d'une surface au sol de 61 m2 sise au Z_____, ainsi qu'un garage, (ci-après : l'immeuble) pour le prix de 669'665 fr.
2. Le contribuable était locataire de l'immeuble avant son acquisition et y a résidé avec sa famille du 1^{er} août 1998 au 1^{er} mars 2003.
3. Conformément à un contrat de bail conclu le 12 février 2003, l'immeuble a été loué à des tiers à compter du 13 février 2003 (durée initiale du bail jusqu'au 29 février 2006).
4. Par un courrier du 10 novembre 2006, le locataire a résilié le bail avec effet au 15 novembre 2006, demandant à la régie de l'aider à relouer la maison le plus vite possible, étant conscient du fait que le bail se terminera plus tard.
5. Le contribuable a entrepris des travaux de rénovation de la maison pour un montant de 48'000 fr. selon facture du 6 avril 2007.
6. Conformément à un acte du 18 octobre 2007, l'immeuble a été vendu pour le prix de 1'200'000 fr.
7. Dans la déclaration du 17 décembre 2007 pour l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (ci-après : IBGI), le notaire a diminué le prix de vente d'une commission de 107'600 fr., pris en considération la valeur d'acquisition précitée de 669'665 fr., ainsi que des frais d'acte (4 %), soit 26'786 fr. 60, le gain déclaré s'élevant à 395'948 fr. 40 au taux de 30 %.
8. Par un courrier du 19 mai 2008, le notaire a informé l'Administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration) que la déclaration précitée était nulle et non avenue, le contribuable ayant décidé de la déposer lui-même, ou de la faire déposer par sa fiduciaire. Le notaire demandait à ce que le montant consigné puisse être versé directement à l'administration.
9. Le 27 mai 2008, l'administration a émis un bordereau IBGI portant sur un gain imposable de 454'052 fr. au taux de 30 %, l'impôt étant fixé à 136'215 fr. 60. Il ressort du procès-verbal de taxation que, au regard de la déclaration, la commission de vente avait été ramenée à 49 '496 fr., ce qui correspond au maximum admis selon les normes usuelles (5 % sur les premiers 500'000 fr. et 3 % sur le solde plus la TVA).

10. Le Tribunal relève que ce bordereau a été envoyé au contribuable à l'adresse du notaire, lequel avait précédemment, et par le courrier précité du 19 mai 2008, indiqué à l'administration qu'il n'avait pas pour mandat de s'occuper de l'IBGI.
11. Par l'intermédiaire d'une fiduciaire, le contribuable a fait parvenir à l'administration une déclaration IBGI datée du 6 octobre 2008. Dans le cadre de celle-ci, des impenses pour un montant de 166'553 fr. étaient mentionnées en diminution du prix de vente. Le gain immobilier déclaré s'élevait à 256'182 fr. Le contribuable faisait également une demande de remploi pour un immeuble acquis le 8 mars 2007 dans la commune de W_____ (VD).
12. Faisant suite à un entretien téléphonique, la fiduciaire du contribuable a fait parvenir à l'administration différents documents complémentaires, notamment la copie de toutes les factures justifiant les impenses mentionnées dans la déclaration.
13. Par une décision du 6 janvier 2009, l'administration a répondu à la "requête en dégrèvement" du 6 octobre 2008 et réduit l'impôt réclamé à 118'160 fr. 70, tenant compte au titre d'impenses de factures pour un montant total de 60'183 fr. Le bordereau établi le même jour porte sur un gain imposable de 393'869 fr. au taux de 30 %.
14. Par un courrier recommandé du 5 février 2009, le contribuable a formé un recours contre cette décision et demandé la déduction de toutes les impenses mentionnées dans sa déclaration.
15. Dans sa réponse du 5 octobre 2009, l'administration conclut au rejet du recours et à ce que le Tribunal ordonne une *reformatio in pejus*. Procédant à l'analyse de toutes les factures produites, elle considère que seul un montant de 11'480 fr. 70 aurait dû être admis au titre d'impenses, et non pas 60'183 fr. comme retenu par erreur dans sa décision sur réclamation.

Pour la plus grande partie des factures, l'administration souligne qu'elles ont été adressées à l'ancien propriétaire de l'immeuble avant son acquisition par le recourant, de sorte qu'elles ne peuvent pas être qualifiées d'impenses. S'agissant de la facture de 48'000 fr. précitée, il s'agit manifestement de frais d'entretien, et non pas de travaux à plus-values.

En revanche, l'administration propose d'admettre la déduction de factures s'élevant à 46'480 fr. 70 consécutives à un sinistre, sous déduction de 35'000 fr. reçus par l'assurance, soit un montant d'impenses de 11'480 fr. 70.

16. Par un courrier du 13 avril 2011, le Tribunal administratif de première instance a invité le recourant à se prononcer sur les conclusions en *reformatio in pejus* de l'administration.

17. Le recourant ayant sollicité et obtenu une prolongation de délai par la suite d'un changement de mandataire, il a pris position par un courrier daté du 31 août 2011, et expédié en recommandé le 1^{er} septembre 2011. Rappelant le déroulement des faits, il indique avoir quitté le bien immobilier de V_____ (GE) comme indiqué précédemment le 1^{er} mars 2003, et loué depuis lors un bien situé à W_____ (VD), qu'il a acquis le 8 mars 2007. La déclaration du 6 octobre 2008 faisait état, non seulement d'impenses, mais également d'une demande de remploi. Le contribuable indique également qu'il a eu un très long litige contre son ancien locataire et que, par un arrêt du 28 avril 2011, il a été débouté par le Tribunal fédéral. Il a ainsi dû rembourser au locataire 138'000 fr., auxquels s'ajoutent 65'165 fr. de frais d'avocat et 17'611 fr. de frais judiciaires.

Le recourant indique que, après examen du dossier, force est de constater que les reprises proposées par l'administration dans sa réponse du 5 octobre 2009 sont justifiées, et que dès lors la détermination du gain immobilier selon ladite réponse n'est pas contestée.

En revanche, le contribuable demande à être mis au bénéfice du remploi dont il indique remplir les conditions.

18. Par une duplique du 21 septembre 2011, l'administration a pris acte du fait que le recourant a admis le bien-fondé de sa position du 5 octobre 2009.

Elle considère que les conclusions du recourant tendant à être mises au bénéfice du remploi sont nouvelles et irrecevables. Sur le fond, elle constate que le recourant n'habitait plus l'immeuble au moment de sa vente, de sorte que, pour cette seule raison, le remploi doit lui être refusé.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance (ci-après le tribunal), qui a repris depuis le 1^{er} janvier 2011 les compétences de la Commission cantonale de recours en matière administrative (art. 143 al. 4 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 – LOJ – E 2 05), connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'Administration fiscale cantonale (art. 115 et 116 LOJ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc – D 3 17 - et 140 de loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de l'article 49 LPFisc.

3. S'agissant de la détermination du gain imposable, le Tribunal donnera droit aux conclusions non contestées de l'administration en *reformatio in pejus* et ordonnera que le montant admis au titre d'impenses soit ramené à 11'480 fr. 70.
4. Le tribunal constate en effet que, comme l'a soulevé avec raison l'administration, la plus grande partie des factures a été établie à l'ancien propriétaire de l'immeuble avant son acquisition par le recourant, et ne peut, pour cette seule raison, être qualifiée d'impenses. Quant à la facture de 48'000 fr., elle doit, comme le suggère l'administration, être qualifiée de frais d'entretien, et non pas de travaux à plus-values.
5. Dans le cadre de sa réplique, le contribuable a conclu à ce qu'il soit mis au bénéfice du remploi.
6. Dans sa duplique, l'administration considère que ces conclusions nouvelles formées après l'expiration du délai de recours sont irrecevables.
7. "Dans sa dernière jurisprudence, la commission a rappelé que l'objet du litige devant la commission de céans est déterminé par les conclusions ressortant de l'acte de recours. Celles-ci peuvent également ressortir d'un complément produit à la demande de la commission, pour le cas où le mémoire déposé initialement se révèle incomplet (art. 49 al. 2 2ème phr. LPFisc).

Les conclusions initiales déterminant l'objet du litige peuvent éventuellement ressortir d'un mémoire completif que le recourant a été autorisé à produire, sur demande motivée adressée à la commission, pour autant toutefois que son recours remplisse toutes les conditions de recevabilité (art. 65 al. 3 de la loi genevoise sur la procédure administrative (LPA – E 5 10), applicable par renvoi de l'art. 2 al. 2 LPFisc).

Si le contribuable est certes autorisé, dans la suite de la procédure de recours, à invoquer des faits et à apporter des moyens de preuve qu'il n'aurait par hypothèse pas fait valoir dans son mémoire de recours, il n'est en revanche pas recevable à formuler des conclusions nouvelles qu'il n'aurait pas énoncées dans le délai de recours. En effet, ces conclusions tardives sortent du cadre du litige. Celles-ci doivent être dès lors déclarées irrecevables.

Toutefois, attendu que la commission de céans n'est pas liée par les conclusions des parties et qu'elle dispose d'un plein pouvoir de cognition pour déterminer le montant de l'impôt, elle dispose de la faculté – mais en aucun cas de l'obligation – d'entrer en matière sur des conclusions tardives, en faveur comme au détriment du contribuable (*reformatio in pejus vel melius*) en vertu des articles 50 alinéa 2 et 51 alinéa 1 LPFisc.

C'est donc pour ce motif que la commission a accepté d'examiner le bien-fondé d'une conclusion nouvelle, formulée au stade de la réplique, qui aurait dû être déclarée irrecevable dans la mesure où elle avait été déposée après l'échéance du délai de recours (DCCR N° 203 du 19 mai 2008)." (DCCR No 257 du 9 juin 2008, DCCR/442/2009 du 18 mai 2009 et DCCR/861/2009 du 7 septembre 2009).

8. En l'espèce, les conclusions tendant à être mis au bénéfice du emploi formées par le recourant au stade de la réplique sont irrecevables. Le Tribunal acceptera toutefois d'en examiner le bien-fondé compte tenu de la jurisprudence précitée, et souligne que l'administration a eu l'occasion de s'exprimer sur celles-ci dans le cadre de sa duplique.
9. Conformément à l'article 85 LCP, "l'impôt est remboursé en cas de emploi du bénéfice résultant de l'aliénation : a) d'un logement (villa ou appartement) occupé par le propriétaire qui aliène (...)".
10. Dans son arrêt du 13 septembre 2005, le Tribunal administratif a considéré qu'un "emploi inversé", c'est-à-dire une opération consistant à acheter un immeuble de remplacement avant la vente du premier bien, n'est pas en principe exclue. En revanche, il a constaté que l'interprétation littérale du terme "occupé" figurant à l'article 85 LCP signifie que le emploi doit être refusé lorsque les contribuables ont quitté l'immeuble vendu plusieurs années avant son aliénation (ATA/607/2005, RDAF 2006 II 87).
11. En l'espèce, le contribuable a occupé l'immeuble vendu avec sa famille depuis le 1^{er} août 1998 avant de l'acquérir le 6 décembre 2001. Il l'a toutefois quitté le 1^{er} mars 2003, et l'immeuble a été loué pendant plus de quatre ans avant d'être vendu.
12. Compte tenu des principes clairs découlant de la loi et de l'arrêt précité du Tribunal administratif, force est de constater que le recourant n'occupait plus l'immeuble au moment de sa vente, de sorte que le emploi doit lui être refusé.
13. Le recours est rejeté.
14. En application des articles 144 alinéa 1 LIFD, 52 alinéa 1 LPFisc, 87 alinéa 1 LPA et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (RFPA – E 5 10.03), le contribuable, qui succombe, est condamné au paiement d'un émolument s'élevant à 800 fr.

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare le recours recevable ;
2. le rejette;
3. renvoie le dossier à l'administration pour nouvelle décision de taxation dans le sens des considérants;
4. met à la charge du recourant un émolument de 800 fr., lequel est partiellement couvert par l'avance de frais de 500 fr. déjà effectuée;
5. dit que, conformément aux articles 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de droit public de la Cour de justice (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant;
6. communique le présent jugement à:
 - a. Monsieur X_____;
 - b. l'Administration fiscale cantonale;

Siégeant: Antoine BERTHOUD, président suppléant, Damien BONVALLAT et Ingo GIANNI, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal:

Le président suppléant

Antoine BERTHOUD

Copie conforme de ce jugement a été communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière