

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4015/2009 ICC

DCCR/1693/2010

DÉCISION

DE LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS

EN MATIÈRE ADMINISTRATIVE

du 22 novembre 2010

dans la cause

**Madame X**\_\_

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

(Impôt sur les bénéfices et gains immobiliers)

---

## EN FAIT

1. X\_\_\_ (ci-après la contribuable ou la recourante) était propriétaire de la parcelle A\_\_\_, sise route de B\_\_\_ à H\_\_\_, comprenant notamment deux appartements (n<sup>os</sup> 97, lot 5.15 et 98, lot 5.16). Elle en avait fait l'acquisition séparément, en 2001, respectivement 2003, avant de faire aménager une porte, en vue de les réunir en un logement de sept pièces, sans en avoir requis, ni obtenu une autorisation.
2. Par acte authentique du 19 janvier 2008, la contribuable a acquis un appartement et un parking en PPE, sur la commune de F\_\_\_ (Valais) pour 1'640'000 fr.
3. Par pli du 13 mai 2008, le Département des constructions et des technologies de l'information a informé C\_\_\_ SA qu'il ne serait pas opposé à la délivrance d'une autorisation de construire en bonne et due forme, officialisant la réunion des deux appartements 97 et 98, dans l'hypothèse où leur futur acquéreur aurait l'intention de les occuper au titre de résidence principale.
4. Par acte notarié des 19 et 21 mai 2008, la contribuable a réglé la vente aux enchères de la parcelle A\_\_\_, qui devait avoir lieu par l'intermédiaire de C\_\_\_ SA. Les enchères devaient avoir lieu le 25 juin 2008, pour une mise à prix de 1'900'000 fr., englobant les deux appartements 97 et 98.

### Affaire de l'immeuble vendu à D\_\_\_

5. Le 20 décembre 2008, la contribuable a vendu à D\_\_\_ l'appartement n° 97 pour la somme brute de 1'000'000 fr. L'intéressée a demandé à bénéficier du emploi, prévu par l'article 85 de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887 (LCP – D 3 05).
6. Le 26 juin 2009, l'Administration fiscale cantonale (ci-après l'administration) a notifié à la contribuable un bordereau d'IBGI. L'impôt s'élevait à 98'739 fr. 45 et avait été calculé sur la base d'un gain imposable de 658'263 fr.
7. Le 10 août 2009, l'administration a accordé à la contribuable le emploi intégral, pour l'appartement n° 97, pour le motif que le rachat de l'immeuble à F\_\_\_ lui permettait de bénéficier de la perception différée. Etant donné que la précitée s'était déjà acquittée partiellement du montant de l'impôt, la Caisse de l'Etat lui ferait parvenir prochainement la somme de 90'000 fr.

### Affaire de l'immeuble vendu à E\_\_\_

8. Le 19 novembre 2008, la contribuable a vendu à E\_\_\_ l'appartement n° 98 pour la somme brute de 900'000 fr. La précitée a demandé à bénéficier du emploi.

9. Le 26 juin 2009, l'administration a notifié à la contribuable un bordereau d'IBGI d'un montant de 83'704 fr., calculé sur la base d'un gain imposable de 558'028 fr.
10. Par lettre du 14 juillet 2009 adressée à l'administration, la contribuable a exposé que lors de l'acquisition des appartements, elle avait procédé à une ouverture permettant d'occuper l'ensemble des deux logements. En raison de problèmes de santé, elle avait décidé, vers la fin 2007 – début 2008, de quitter H\_\_ pour G\_\_. Elle n'avait pu, comme envisagé, vendre les deux appartements unifiés et avait dû effectuer deux lots. Ainsi qu'il ressortait d'une attestation, le 31 janvier 2009, la contribuable s'était annoncée au Contrôle de l'habitant de F\_\_. La notion de remploi était par conséquent remplie.
11. Par lettre du 17 septembre 2009, la contribuable, se référant à la LCP, la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 (LHID – RS 642.14) et à la jurisprudence, a derechef demandé le remploi.
12. Par décision du 23 septembre 2009, l'administration a rejeté la demande de remploi relatif à l'appartement n° 98, pour le motif que le remploi ne pouvait être accordé deux fois pour le même objet. La contribuable avait déjà obtenu un remploi pour la vente de l'appartement n° 97, tenant compte de l'achat de l'appartement de F\_\_. S'agissant de deux ventes distinctes, un deuxième remploi pour le même bien immobilier de remplacement ne pouvait être octroyé.

#### Procédure de recours

13. Par acte du 21 octobre 2010, la contribuable a interjeté recours devant la Commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après la commission) en demandant que le remploi soit accordé sur la deuxième vente.  
  
Elle a repris en les développant les arguments exposés dans ses précédentes écritures. Elle a fait valoir que les deux ventes représentaient, à elles deux, l'ensemble de l'appartement qu'elle occupait. Selon la volonté du législateur, c'était le bénéfice sur la réalisation de l'ancien habitat, lieu de domicile, qui faisait l'objet du remploi et non la manière de le réaliser.
14. Dans sa réponse du 26 juillet 2010, l'administration conclut au rejet du recours.
15. Par lettre du 6 août 2010, la contribuable a déclaré maintenir son recours.

### **EN DROIT**

1. La Commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après la commission) connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions

de l'Administration fiscale cantonale (art. 56X al. 2 et 56Y LOJ ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc – D 3 17).

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. L'article 85 alinéa 1 LCP prévoit que l'impôt est remboursé en cas de remploi du bénéfice résultant de l'aliénation (let. a) d'un logement (villa ou appartement) occupé par le propriétaire qui aliène ; (let. b) d'une propriété exclusivement agricole exploitée par le propriétaire qui aliène, son conjoint ou un membre en ligne directe de sa famille ; (let. c) de tout autre immeuble cédé à l'Etat, à une commune genevoise ou à une corporation de droit public genevois pour cause d'utilité publique ou d'intérêt général.

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 (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).

4. Selon la jurisprudence du Tribunal administratif (ATA/755/2005 du 8 novembre 2005) 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 la vente du premier immeuble effectuée, le contribuable doit acquérir, construire ou transformer un immeuble de même nature dans un délai de cinq ans pour pouvoir bénéficier du remploi. De plus, il doit s'agir d'un immeuble de même nature. L'article 86A LCP, en vigueur jusqu'au 31 décembre 1986, parlait de tout autre immeuble semblable. Les travaux préparatoires précisent que par bien de remplacement, il faut entendre un bien semblable à l'ancien de même importance qualitativement et quantitativement (Mémorial des séances du Grand conseil de la République et canton de Genève, 1971/I, Volume des débats, séance 4, p. 338). Le mot semblable se rapporte à la fonction de l'immeuble. Le bien de remplacement doit être comparable dans tous ses aspects à celui dont le contribuable s'est défait (ATA L. du 21 septembre 1988).

Selon l'article 12 alinéa 3 lettre e LHID l'imposition sur les gains immobiliers 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 la construction en Suisse d'une habitation servant au même usage. La lettre de cette disposition est rédigée de façon très large et laisse au législateur cantonal une certaine marge d'appréciation (RDAF 2004 II 262 consid. 3.2 p.

265). A l'intérieur de ce cadre, il appartient au législateur cantonal ou à la jurisprudence de préciser le mode d'imposition. La loi genevoise a respecté dans son texte de loi (art. 85 LCP) les conditions d'octroi du emploi telle que prévues à l'article 12 alinéa 3 lettre e LHID en précisant que le emploi est accordé lorsqu'il s'agit d'un immeuble de même nature et en fixant un délai approprié de cinq ans.

5. En l'espèce, la contribuable a vendu deux appartements (n<sup>os</sup> 97 et 98) à deux propriétaires différents, D\_\_\_ et E\_\_\_. Elle n'a constitué ces deux lots qu'après avoir tenté de vendre ensemble aux enchères ces deux logements. Il est également établi que ces deux appartements, primitivement séparés, avaient été réunis pour former le logement de la recourante. Par ailleurs, les deux ventes sont intervenues à un mois d'intervalle et durant la même période fiscale (19 novembre et 20 décembre 2008). Compte tenu de la particularité du cas d'espèce, la commission estime qu'est remplie *in casu* la condition légale et jurisprudentielle, relative à l'objet vendu, qui se réfère à « un immeuble ».
6. Dans sa jurisprudence ((ATA/275/2008 du 27 mai 2008), le Tribunal administratif a rappelé que la LCP ne traitait pas la question du emploi « rétroactif » ou « inversé », à savoir du cas où les propriétaires ont acquis leur nouveau bien immobilier avant de se dessaisir de l'ancien. Le TA a rappelé les principes suivants :

« Il ressort de la jurisprudence du Tribunal fédéral qu'un tel emploi 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).

Dans un arrêt du 13 septembre 2005, le Tribunal administratif a en outre considéré qu'un tel emploi n'était pas par principe exclu, ce qui ressortait d'ailleurs de la pratique de l'administration. 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), 2<sup>ème</sup> éd. 2002, N° 72 ad art. 12 LHID).

Un emploi rétroactif ou inversé est admissible dans son principe. Il s'agit encore d'examiner si la condition de simultanité 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.

Dans un arrêt du 13 septembre 2005 (ATA/607/2005), 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.

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.).

7. En l'espèce, la recourante a acquis l'appartement de F\_\_\_ le 19 janvier 2008 et a vendu les appartements de H\_\_\_ les 19 novembre et 20 décembre 2008 soit pour le second onze mois plus tard. Un tel délai apparaît comme raisonnable au regard de la jurisprudence, en sorte que la condition de simultanéité de l'article 85 LCP est remplie.

Par ailleurs, l'attestation du Contrôle de l'habitant de F\_\_\_ démontre que la recourante habite effectivement cette commune.

8. Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis et le emploi doit être octroyé pour l'impôt relatif à la vente de l'appartement n° 98 à concurrence du solde du prix de vente réinvesti.
9. En application des articles 52 alinéa 1 LPFisc et 87 alinéa 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA – E 5 10), la contribuable, qui obtient gain de cause, est dispensée du paiement d'un émolument.

L'avance de frais de 500 fr. effectuée au moment du dépôt du recours (art. 86 al. 1 LPA) est restituée à la recourante.

**PAR CES MOTIFS**

**LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS**

**EN MATIERE ADMINISTRATIVE**

1. déclare le recours recevable ;
2. l'admet ;
3. renvoie le dossier à l'administration pour nouvelle taxation dans le sens des considérants ;
4. dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;
5. ordonne la restitution de l'avance de frais de 500 fr. ;
6. dit que, conformément aux articles 56A LOJ, 63 let. a et 65 LPA, la présente décision est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné de la décision attaquée et des autres pièces dont dispose le recourant ;
7. communique la présente décision à :
  - a. X\_\_\_ ;
  - b. l'Administration fiscale cantonale ;
  - c. l'Administration fédérale des contributions.

Siégeant : Olivier BINDSCHEDLER TORNARE, président, Elisabeth GABUSTHORENS et Joseph RIEDWEG, juges assesseurs.

**Au nom de la Commission :**

**Le président**

**Olivier BINDSCHEDLER TORNARE**

Copie conforme de cette décision a été communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière