

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4683/2009 ICC

JTAPI/235/2011

**JUGEMENT**  
**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**  
**DE PREMIÈRE INSTANCE**

du 4 avril 2011

dans la cause

**Madame X\_\_\_\_\_ et Monsieur X\_\_\_\_\_**

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

(Impôt sur les bénéfices et gains immobiliers)

---

## EN FAIT

1. Le présent litige concerne l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (IBGI).
2. Selon le registre de l'Office cantonal de la population (OCP), X\_\_\_\_\_ et X\_\_\_\_\_ (ci-après les recourants) sont arrivés à Genève le 1<sup>er</sup> août 2003.
3. Par acte d'achat du 29 novembre 2005, enregistré au registre foncier le 6 décembre 2005, ils sont devenus copropriétaires à parts égales des parcelles U\_\_\_\_\_ et V\_\_\_\_\_, comprenant une maison d'habitation, dans la commune de Y\_\_\_\_\_ (canton de Genève) pour le prix de 1'000'000 fr.
4. Le registre OCP mentionne que les recourants ont établi leur domicile dans l'immeuble à partir du 26 mai 2006.
5. Par acte authentique intitulé "vente à terme" du 15 décembre 2006, les recourants ont vendu les parcelles U\_\_\_\_\_ et V\_\_\_\_\_ pour le prix de 1'650'000 fr. L'entrée en jouissance des nouveaux propriétaires dans l'immeuble était fixée au 1<sup>er</sup> mai 2007.
6. Le 31 mars 2007, les recourants ont quitté leur maison pour emménager dans un logement en location à Z\_\_\_\_\_.
7. Par deux bordereaux datés du 12 juillet 2007, l'Administration fiscale cantonale (ci-après l'administration) a fixé l'IBGI sur la vente des parcelles U\_\_\_\_\_ et V\_\_\_\_\_ en taxant chaque époux pour moitié, soit 131'612 fr. chacun.
8. Le 30 juillet 2009, les recourants ont acquis en copropriété, chacun pour une demie, une villa à W\_\_\_\_\_, dans le canton de Vaud, pour le prix de 1'900'000 fr.
9. Suite à cette acquisition, les recourants ont sollicité le emploi, par lettre de leur notaire du 16 novembre 2009.
10. Par deux décisions du 27 novembre 2009, l'administration a refusé le emploi pour les motifs suivants :

*"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 (article 85 alinéa 1 lettre a LCP).*

*Néanmoins, l'imposition peut être différée uniquement pour une habitation 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 en Suisse d'une habitation servant au même usage (article 12 alinéa 3 lettre e de la Loi fédérale sur*

*l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)).*

*Or votre mandant [respectivement mandante] ayant occupé le bien immobilier vendu pendant seulement 10 mois, cette condition n'est pas réalisée."*

11. Par lettres du 22 décembre 2009, les recourants ont saisi la Commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après la commission) d'un recours à l'encontre de ces deux décisions. Ils concluent à l'annulation de celles-ci et à ce que le emploi leur soit accordé sur le bénéfice de la vente de leur maison de Y\_\_\_\_\_ entièrement réinvesti dans un bien de remplacement acquis en 2009.

Ils exposent qu'après leur installation dans la maison de Y\_\_\_\_\_, le recourant s'était vu proposer par son employeur un poste en Hollande. C'est parce qu'ils pensaient devoir quitter la Suisse dans un avenir proche, "et seulement pour cette raison", que les recourants avaient décidé de vendre leur logement. Ce n'est qu'après la signature du contrat de vente à terme, que le recourant avait finalement appris qu'il resterait en poste à Genève.

Ils contestent "l'interprétation restrictive" que fait l'administration de l'article 12 alinéa 3 lettre e de la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID - RS 642.14) en ce qui concerne la durée d'occupation du logement avant sa mise en vente. Ils soulignent que la loi ne précise pas cette durée minimale nécessaire d'occupation.

Selon eux, il faut prendre en compte la réelle volonté des propriétaires de s'installer et d'occuper aussi bien le logement aliéné que le logement de remplacement à titre de domicile principal et que les faits et les actions des propriétaires corroborent cette volonté. Dans le cas présent, les recourants voulaient vraiment s'établir pour une longue durée dans la maison de Y\_\_\_\_\_ et ce n'est qu'un malheureux concours de circonstances qui les a poussés à vendre la maison au bout de quelques mois.

Enfin, s'agissant d'une imposition différée prévue par loi, il n'en résulte qu'un manque à gagner provisoire de l'administration et ce pour un montant plus important que si la durée de "prépossession" avait été plus longue.

12. Dans sa réponse du 15 août 2010, l'administration conclut au rejet du recours.

Elle expose que le législateur fédéral, en utilisant la notion de "l'habitation ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur" de l'article 12 alinéa 3 lettre e LHID, a laissé à chaque canton la liberté de déterminer la durée minimale d'occupation de l'immeuble aliéné permettant de différer l'imposition.

Ainsi, se fondant sur la doctrine, la pratique genevoise et celle d'autres cantons, elle soutient que l'immeuble vendu doit avoir servi de logement pendant au moins douze mois.

Or, les recourants n'ayant occupé la villa de Y\_\_\_\_\_ que du 1<sup>er</sup> juin 2006 au 31 mars 2007, soit moins de douze mois, la condition de durée nécessaire pour le emploi n'est pas remplie dans le cas présent.

## EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance (ci-après le tribunal), qui a repris depuis le 1<sup>er</sup> 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. Le présent litige se circonscrit à la notion de durée minimale nécessaire d'habitation dans la maison ou l'appartement par le propriétaire qui l'aliène, au sens de l'article 12 alinéa 3 lettre e de la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID - RS 642.14).
  4. Selon l'article 12 alinéa 3 lettre e LHID, relatif au emploi, l'imposition 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 à la construction en Suisse d'une habitation servant au même usage.
  5. Selon le Tribunal fédéral, la loi sur l'harmonisation fiscale est une loi cadre fixant des principes qu'il appartient au législateur cantonal de transposer dans sa législation cantonale, directement applicable. La loi sur l'harmonisation fiscale règle chaque objet avec une densité normative différente (arrêt 2A. 39/2004 du 29 mars 2005 consid. 3 et les références citées; arrêt 2A.445/2004 du 7 juin 2005 consid. 5.1 in RDAF 2005 p. 561).
- Comme toute exception au principe de l'imposition, la notion de propre usage durable et exclusif de l'immeuble d'habitation est restrictive (RF 2007 p. 814).
6. La doctrine observe, quant à elle, que la notion de propre usage durable et exclusif de l'immeuble d'habitation au sens de l'article 12 alinéa 3 lettre e LHID n'est pas définie

précisément. Les cantons disposent à cet égard d'un large pouvoir d'appréciation. Il ressort ainsi de la pratique des cantons que la durée d'habitation préalable de l'immeuble aliéné doit être d'au moins une année (M. ZWEIFEL, P. ATHANAS, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. Auflage, 2002, N° 75 p. 239).

7. En outre, selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 2A./347/2002, consid. 2.1; RDAF 1995 p. 58, consid. 3 ; RDAF 1988, p. 21 ss, not. 25 let. F et références, Revue fiscale 2002, p. 818 ).
8. En l'espèce, l'administration allègue que le canton de Genève a pour pratique d'admettre une durée d'habitation de douze mois au minimum, à l'instar d'autres cantons.

De leur côté, les recourants soutiennent que l'on doit également prendre en considération la volonté réelle de s'installer et d'occuper aussi bien le logement aliéné que le logement de remplacement à titre de domicile principal.

Ils n'ont toutefois fourni aucun élément de preuve (attestation de l'employeur, échange de correspondance avec ce dernier, etc.) permettant de constater que des événements extérieurs et indépendants de leur volonté les avaient contraints de vendre rapidement leur logement principal.

Dans ces circonstances, il y a lieu de s'en tenir à la pratique cantonale et de considérer qu'en n'ayant occupé leur maison de Y\_\_\_\_\_ que durant dix mois, les recourants n'ont pas satisfait à la condition de durée nécessaire à l'admission d'un emploi.

9. En conséquence, le recours est rejeté.
10. En application des articles 52 alinéa 1 LPFisc et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (RFPA – E 5 10.03), les recourants sont condamnés au paiement d'un émolument de 500 fr. Ce montant est couvert par leur avance de frais de 500 fr.

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**  
**DE PREMIÈRE INSTANCE**

1. déclare le recours recevable;
2. le rejette;
3. met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de 500 fr., lequel est couvert par leur avance de frais d'un même montant;
4. 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 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;
5. communique le présent jugement à:
  - a. X\_\_\_\_\_ et X\_\_\_\_\_;
  - b. l'Administration fiscale cantonale.

Siégeant : Quynh STEINER SCHMID, présidente, Jean-Marc WASEM et Jacques WICHT, juges assesseurs.

**Au nom du Tribunal:**

**La présidente**

**Quynh STEINER SCHMID**

Copie conforme de ce jugement a été communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière