RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/488/2020 ICC JTAPI/1199/2021

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 29 novembre 2021

dans la cause

Monsieur A_____, représenté par ECHO SA, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Le 20 décembre 2006, Monsieur A_____ (ci-après : le contribuable ou le recourant) a acquis, pour le prix de CHF 3'623'600.-, la parcelle n° 1_____ (devenue depuis lors la parcelle n° 2_____) de la commune de B_____ (canton de Genève).

2. Entre 2007 et 2009, il a effectué des travaux de construction d'une villa sur cette parcelle. Dans ses déclarations fiscales pour ces années, il n'a pas fait état de la valeur de ces travaux, mais uniquement de celle du terrain (CHF 3'623'600.-).

3. Le 23 novembre 2009, un permis d'habiter cette villa a été requis auprès de l'autorité cantonale compétente, avec précision que les travaux y relatifs avaient été terminés. Selon le registre de l'office cantonal de la population, M. A_____ et son épouse y habitent depuis le 4 janvier 2010.

4. Dans leur déclaration fiscale pour l'année 2009, qu'ils ont déposée en octobre 2010, ils ont indiqué seulement la valeur du terrain (CHF 3'623'600.-), précisant que la villa était « en construction (fini en 2010) 2009 ».

5. Dans leur déclaration fiscale pour l'année 2010, ils ont indiqué une valeur de CHF 6'233'746.- pour cet immeuble.

6. Par acte notarié du 20 décembre 2018, le contribuable a vendu cette propriété pour le prix CHF 12'600'000.-, la date du transfert de celle-ci ayant été fixée au 15 mai 2019.

7. Le 9 janvier 2019, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a adressé au notaire ayant instrumenté ledit acte une attestation précisant le montant (CHF 581'633,50) à consigner pour l'impôt sur le gain immobilier (IBGI) résultant de cette vente.

8. Par courrier du 18 avril 2019, sous la plume de leur mandataire, les époux ont contesté le montant à consigner pour l'IBGI.

   La date d'occupation de la villa par eux ne correspondait pas à celle de la fin des travaux « liés au gros-œuvre ». Les travaux de la villa avaient été terminés « courant 2009 ». Or, pour calculer l'IBGI, l'AFC-GE avait appliqué une durée de possession de neuf ans et, par conséquent, un taux d'imposition de 15 %. Ils contestaient « cette détermination basée uniquement sur la date d'emménagement dans leur maison ». La loi prévoyait en effet que la durée de possession dépendait du temps durant lequel le contribuable était propriétaire du bien, et non pas de celui durant lequel il l'occupait ou le possédait. Si, pour l'achat d'une maison déjà

construite, la date du contrat d'acquisition faisait foi, ils contestaient qu'en cas de construction s'étendant sur plusieurs années - comme en l'espèce - seule la date d'emménagement soit déterminante. En l'occurrence, « des laps de temps importants » s'étaient écoulés entre les trois étapes : (1) l'achèvement des travaux du « gros-œuvre », (2) la fin des travaux de « type cosmétique » (retouches, finitions « sur mesure ») et (3) l'emménagement. Pour un contribuable qui acquérait un terrain puis y entreprenait des travaux de construction de manière échelonnée, il fallait déterminer « séparément la durée de détention à compter du terme de chaque chantier respectif entrepris », ce en fonction de la date d'émission des factures liées aux impenses supportées chaque année. Dans leur cas, le montant de ces factures s'élevait à CHF 546'275,25 en 2007 et à CHF 1'746'877,56 en 2008, soit un total de CHF 2'293'152,71 au 31 décembre 2008. A ce montant s'ajoutait celui du coût des travaux de « gros-œuvre » qui étaient terminés en avril 2009. Ainsi, le taux d'imposition de 10% devait être appliqué pour la construction, en raison de la durée de détention supérieure à onze ans pour les travaux financés en 2007 et, respectivement, de la durée de détention dépassant dix ans pour les travaux financés en 2008.

Par ailleurs, en sus du coût de construction, ils avaient supporté des dépenses non déductibles au titre des frais d'entretien immobiliers, pour un total de CHF 108'269,30, lequel devait être soustrait de l'assiette imposable relative à la construction que l'AFC-GE avait fixée à CHF 2'431'066.-.

Enfin, ils sollicitaient le bénéfice d'un remploi partiel.

9. Accusant réception de cette contestation, par courrier du 30 avril 2019, l'AFC-GE a demandé au contribuable de la déposer avec sa déclaration relative à l'IBGI.

10. Le 12 juin 2019, ce dernier a déposé cette déclaration, en y faisant valoir un taux d'imposition de 10% pour les gains nets de CHF 2'169'736.- (terrain), CHF 430'784.- (travaux en 2007) et CHF 1'377'562.- (travaux en 2008), et un taux d'imposition de 15% pour le gain net de CHF 514'450.- (travaux en 2009).

11. Par bordereaux du 25 juin 2019, l'AFC-GE a fixé l'IBGI dû par le contribuable à CHF 581'633,50, qu'elle a calculé sur un gain total imposable de CHF 4'600'802.- et selon les taux de 10% (appliqué au gain de CHF 2'169'736.- relatif au terrain) et de 15% (appliqué au gain de CHF 2'431'066.- relatif à la construction). Elle ne lui a pas accordé le bénéfice du remploi.

12. Le 9 juillet 2019, le contribuable, sous la plume de son mandataire, a formé réclamation contre ce bordereau.

Reprenant ses arguments formulés précédemment, il a ajouté que sa villa ne devait pas être soumise à l'IBGI, seul le terrain ayant fait l'objet d'une plus-value. Selon lui, une construction valait la valeur des travaux y relatif et, ensuite, cette

valeur se perdait avec le temps qui passait. Ainsi, seul le terrain pouvait dégager une plus-value. Subsidiairement, il maintenait que la plus-value devait être repartie « entre les années fiscales des travaux, et non déterminée à la date d'emménagement ».

13. Par décision du 6 janvier 2020, l'AFC-GE a rejeté cette réclamation.

Il n'y avait pas lieu de retenir « différentes origines de propriété concernant les travaux à plus-value » relatifs au bien immobilier du contribuable. En effet, par travaux à plus-value, elle entendait tout investissement visant une amélioration à long terme du bien immobilier. Les travaux valant CHF 2'945'524.- ayant été terminés le 1er janvier 2010 et déclarés par le contribuable dans sa déclaration fiscale 2010, il convenait de retenir cette date. C'était également à cette période que les travaux avaient été déclarés conformément aux dispositions de l'art 51 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).

14. Par acte du 4 février 2020, sous la plume de son mandataire, le contribuable a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal), concluant, sous suite de frais et dépens, à son annulation et à la « modification » de l'IBGI.

Reprenant son argumentation précédente, il a nouveau soutenu que seule la vente de son terrain acquis en 2006 pouvait dégager une plus-value, sa villa n'ayant pas « fait l'objet de travaux à plus-value ayant augmenté sa valeur fiscale », si bien qu'il y avait lieu de retenir une durée de détention dépassant dix ans et, par conséquent, un taux d'imposition de 10%.

Subsidiairement, il faisait valoir l'application de l'art. 84 al. 2 de loi sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) et, à cet égard, il contestait que pour la durée de détention, l'AFC-GE ait tenu compte de la date d'emménagement dans la villa (2010) et non pas de celle de la fin des travaux (en 2007, 2008 et 2009) qui correspondait à la date d'émission des factures y relatives. Ainsi, le taux d'imposition de 10% devait être appliqué également aux travaux financés en 2007 (CHF 546'175,25), respectivement en 2008 (CHF 1'746'877,56).

Enfin, l'assiette imposable de CHF 2'431'066.- devait être réduite des impenses totalisant CHF 108'269,93.

15. Par décision du 16 juin 2020 (DITAI/3_____), le tribunal a suspendu l'instruction du recours, d'entente entre les parties.

16. Dans sa réponse du 15 juin 2021, l'AFC-GE a accepté d'admettre, au titre d'impenses, des frais de nettoyage de fin de chantier (CHF 12'629,60), des taxes

afférentes aux autorisations de construire (CHF 1’820.-) et les frais d'architectes et de géomètres (CHF 81'989,65), concluant au rejet du recours pour le surplus.

Le terrain avait été acquis pour le prix de CHF 3'623’600.- et le coût de construction (ultérieure) de la villa était de CHF 2’945'524.-, soit un total de CHF 6'569'124.-. Ensuite, la propriété avait été vendue pour un prix total de CHF 12'600'000.-. Dans un tel cas et au vu des montants en jeux, il était évident que le gain ne pouvait pas être rattaché exclusivement au terrain comme le prétendait le recourant. En effet, dans la mesure où la villa constituait « un objet d'exception » de par sa situation, de son coût de construction et de sa localisation, il était indéniable que sa construction avait apporté une plus-value importante à la valeur du terrain.

Pour le surplus, contrairement à ce que soutenait le recourant, elle n'avait jamais prétendu que c'était la date de l'emménagement dans la villa qui faisait foi. La question litigieuse était non pas celle de savoir quand le recourant et son épouse avaient emménagé dans la maison, mais bien à quelle date les travaux y relatifs avaient été terminés permettant au recourant d'en disposer. Par ailleurs, ce dernier soutenait de manière erronée que la durée de possession devait être fractionnée en fonction de l'étalement des travaux dans le temps. En effet, la construction d'une maison individuelle devait être vue comme « un tout et un projet unique ». C’était uniquement au moment de l'achèvement des travaux que la durée de détention pouvait débuter et non pas au fur et à mesure de l'étalement des travaux dans le temps, ce qui du reste « provoquerait potentiellement un fractionnement de l'impôt à des taux d'imposition différents si les travaux de construction s'étalaient sur une longue période ». C’était également de manière erronée que le recourant soutenait que les travaux avaient été terminés en 2009, ayant pour conséquence l’application d’un taux d’imposition de 10%. En effet, dans sa déclaration fiscale 2009, le recourant avait précisé que la construction serait finie en 2010 et y avait indiqué seulement la valeur du terrain. Il avait indiqué le coût de la construction de la maison pour la première fois dans sa déclaration fiscale 2010, ce qu’elle avait accepté (dans le cadre de la taxation pour les impôts directs).

Certaines factures (soit celles des 10 juillet, 9 septembre et 9 octobre 2009 portant sur des travaux de nettoyage effectués en juillet et août 2009) tendaient à confirmer sa position selon laquelle le recourant n'était pas en mesure de disposer de la maison en date du 15 mai 2009. En effet, si tel avait été le cas, elle s’étonnait du fait qu’un permis d’y habiter n’avait été requis que le 23 novembre 2009. En tout état, le recourant n’avait pas démontré que les travaux de construction avaient été terminés « au plus tard » le 15 mai 2009. Il convenait donc de retenir que les travaux de construction de la villa étaient terminés en 2010, conformément à la déclaration fiscale 2009 du recourant du 12 octobre 2010, et non avant le 15 mai 2009 selon les allégations ultérieures de ce dernier, si bien que le taux d’imposition de 15% était correct.

S'agissant des impenses totalisant CHF 108'269,93, elle les admettait partiellement (à concurrence de CHF 96'439,25), se réservant toutefois « le droit d'ouvrir une procédure en rappel d'impôt s'il [était] établi que ces impenses, non déclarées en 2010 au titre de l'impôt sur la fortune (coût de construction), d[evai]ent bien réduire le gain réalisé en 2019, dès lors que ces impenses n'[avaient] jamais été déclarées dans le coût de construction de la maison en 2010 ».

Elle refusait en revanche d'admettre en déduction les frais de fouilles (CHF 1'000.-), ceux-ci pouvant être déduit au « rôle ordinaire », ainsi que les frais de SIG (CHF 10'830,05), ceux-ci « concernant la consommation qui n'[était] pas déductibles au sens de l'art. 82 al 8 LCP ainsi qu'au rôle ordinaire ».

17. Par réplique du 12 juillet 2021, respectivement duplique du 26 juillet suivant, les parties ont maintenu leur argumentation et leurs conclusions respectives.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale en matière d'IBGI (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 cum art. 1 let. c 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'art. 49 LPFisc.

3. D'après 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), l'IBGI a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable ou d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses). Toute aliénation d'immeubles est imposable (art. 12 al. 2 let. a LHID).

4. Pour les personnes agissant à titre privé, l'impôt genevois sur les bénéfices et gains immobiliers représente une charge définitive (ATA/983/2015 du 22 septembre 2015 consid. 8b).

5. Selon l'art. 80 al. 1 LCP, l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers a pour objet le bénéfice net provenant de l'aliénation d'immeubles ou de parts d'immeubles sis dans le canton, ainsi que certains gains que ces immeubles procurent sans aliénation.

Est considéré comme aliénation tout acte qui confère à un acquéreur la propriété ou la réelle disposition économique d'un immeuble, soit notamment la vente, l'échange, le partage, l'expropriation et l'apport dans une société (art. 80 al. 4 LCP).

6. Aux termes de l'art. 82 LCP, le bénéfice ou gain imposable est constitué par la différence entre la valeur d'aliénation et la valeur d'acquisition (al. 1). La valeur d'acquisition est égale au prix payé pour l'acquisition du bien, augmentée des impenses, ou, à défaut de prix, à sa valeur vénale (al. 2). Lorsque l'acquisition est intervenue plus de 10 ans avant l'aliénation, le contribuable peut demander que soit considérée comme valeur d'acquisition la valeur fiscale 5 ans avant l'aliénation s'il s'agit d'un immeuble locatif au sens de l'art. 50 let. a de la loi sur l'imposition des personnes physiques, du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), et la valeur fiscale 10 ans avant l'aliénation majorée de 30% s'il s'agit d'un autre immeuble (al. 4). La valeur d'aliénation est égale au prix de vente diminué des impenses que l'aliénateur a supportées à cette occasion (al. 6). Sont considérés comme impenses les frais liés à l'acquisition ou à l'aliénation de l'immeuble et les dépenses qui en ont augmenté la valeur (al. 8).

7. La LHID ne définit pas la notion d'impenses. Les cantons sont donc en principe libres de déterminer les dépenses pouvant être prises en considération à ce titre (arrêt du Tribunal fédéral 2C_119/2009 du 29 mai 2009 consid. 2.1). Il est toutefois généralement admis que l'article 12 LHID vise les impenses de plus-value, à savoir les dépenses qui ont servi à acquérir, à créer ou à augmenter la valeur substantielle de l'immeuble, de sorte que les cantons sont tenus d'admettre en déduction ces montants (ATF 143 II 382 consid. 4.2.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1165/2014 du 3 avril 2017; 2C_674/2014 du 11 février 2015 consid. 3.3). Les cantons ne peuvent en revanche prendre en considération à ce titre les dépenses qui servent à maintenir la valeur de l'immeuble, car celles-ci peuvent déjà être déduites comme frais d'entretien dans le cadre de l'imposition du revenu (arrêt du Tribunal fédéral 2C_131/2009 du 7 septembre 2009 consid. 3.1 et les réf. citées).

   Seuls des frais étroitement liés à l'acquisition déterminante du point de vue de l'IBGI peuvent être pris en considération dans le calcul du gain immobilier imposable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_227/2017 du 17 novembre 2017 consid. 4.4.2). Ainsi, les dépenses déductibles ne peuvent être que des frais se rapportant directement à la vente dudit immeuble (par exemple les droits de mutation, les émoluments du registre foncier, les frais d'actes, les commissions, les frais de courtage, les droits de succession) (cf. not. JTAPI/1247/2011 du 11 novembre 2011 consid. 12).

   À teneur de l'information sur les gains immobiliers édictée par la Conférence suisse des impôts (CSI) au mois de juillet 2015, le prix de revient se compose du

prix d'acquisition augmenté des impenses, à savoir des dépenses qui ont été effectuées pour améliorer l'immeuble ou en augmenter sa valeur. Dans la mesure de ses impenses, l'aliénateur ne réalise en effet aucun bénéfice, de sorte qu'elles peuvent être déduites du produit de la vente lorsqu'il s'agit de déterminer le gain imposable (ch. 7.2, p. 32).

Est réputé prix d'acquisition le prix auquel l'aliénateur avait acquis l'immeuble. Il s'agit normalement de l'ancien prix d'achat tel qu'il figure dans le contrat d'achat sous la forme d'acte authentique, y compris toutes les autres prestations fournies au vendeur par l'acheteur (ch. 7.2.1 p. 23).

8. Selon l'art. 84 al. 1 LCP, l'IBGI est perçu de l'aliénateur ou du bénéficiaire du gain sur le montant global du bénéfice ou du gain nets notamment aux taux suivants :

   - 15% lorsqu'il a été propriétaire des biens ou actifs immobiliers pendant 8 ans au moins, mais moins de 10 ans (let. e) ;

   - 10% lorsqu'il l'a été pendant 10 ans au moins, mais moins de 25 ans (let. f).

   Lorsque, postérieurement à l'acquisition d'un immeuble, des travaux lui ont apporté une plus-value d'une certaine importance, le gain est déterminé et imposé séparément pour les divers éléments selon la durée de propriété de chacun d'eux ; si la répartition du bénéfice entre les divers éléments ne peut être déterminée, elle est fixée par estimation (art. 84 al. 2 LCP).

9. De façon générale, en matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 140 II 248 consid. 3.5).

10. En l'espèce, force est de constater que la situation du recourant correspond tout à fait à celle visée par l'art. 84 al. 2 LCP, si bien que sa conclusion principale, tendant à ce que la durée de détention de sa parcelle ne soit calculée qu'à partir de 2006, en faisant abstraction des travaux à plus-values réalisés de 2007 à 2009, est clairement infondée. Il en est de même de l'affirmation de l'AFC-GE selon laquelle c'est « uniquement au moment de l'achèvement des travaux que la durée de détention pouvait débuter et non pas au fur et à mesure de l'étalement des travaux dans le temps », ce qui contrevient manifestement à cette disposition légale.

Cela étant, au vu de tous les éléments au dossier, et contrairement à ce que soutient l'autorité intimée, on doit admettre que les travaux sur la villa - en tout cas ceux à plus-value - ont pris fin, au plus tard, au cours du deuxième semestre 2009, étant rappelé que le recourant y avait emménagé dès le 4 janvier 2010 et que rien au dossier n'indique qu'il aurait entrepris des travaux supplémentaires en 2010, les termes imprécis [« en construction (fini en 2010) 2009 »] qu'il avait employés dans sa déclaration fiscale 2009 (pour les impôts directs) et le fait qu'il ait déclaré la valeur des travaux seulement dans sa déclaration fiscale 2010 (toujours pour les impôts directs) n'ayant pas de portée déterminante dans le cadre du calcul de l'IBGI, mais seulement de celui des impôts directs, qui ne font pas l'objet du présent litige. Il appartiendra à l'autorité intimée d'examiner les conséquences du fait que les recourants n'ont pas déclaré en 2009 l'entier de leur fortune immobilière, laquelle était constituée notamment de la valeur des travaux achevés en 2009 et non en 2010. Pour le surplus, le recourant a établi, et l'AFC-GE ne le conteste pas, que la valeur des travaux en question s'est élevée à CHF 546'275,25 en 2007 et à CHF 1'746'877,56 en 2008, soit un total de CHF 2'293'152,71 au 31 décembre 2008. En vertu de l'art. 84 al. 1 let. f et al. 2 LCP, un taux d'imposition de 10 % doit être appliqué au gain relatif à ces travaux. Le gain lié aux travaux réalisés en 2009 doit en revanche être imposé aux taux de 15%, le recourant n'ayant fourni aucun élément de preuve concret permettant de retenir que ceux-ci avaient été terminés avant le 15 mai 2009.

Enfin, dans sa réponse au recours, l'AFC-GE a finalement admis les impenses à concurrence de CHF 96'439,25. Il lui en est donné acte. S'agissant des frais de fouilles (CHF 1'000.-) et de SIG (CHF 10'830,05), c'est à bon droit qu'elle les a refusés, puisque l'on ne voit pas, et le recourant ne le démontre pas, en quoi ils constitueraient les impenses au sens de l'art. 82 al. 8 LCP.

11. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis partiellement et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelle décision de taxation en matière d'IBGI.

12. Vu l'issue du litige, un émolument réduit de CHF 400.- sera perçu, lequel est couvert par l'avance de frais de CHF 700.-, dont le solde de CHF 300.- sera restitué au recourant (art. 52 al. 1 LPFisc)

13. Le recourant ayant obtenu partiellement gain de cause, une indemnité de procédure de CHF 800.- lui sera allouée au titre de dépens (art. 87 al. 2 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 – cum art. 2 al. 2 LPFisc).

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 4 février 2020 par Monsieur A_____ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 6 janvier 2020 ;

2. l'admet partiellement ;

3. annule dite décision et le bordereau y relatif et renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision de taxation dans le sens des considérants ;

4. condamne le recourant au versement d'un émolument de CHF 400.- qui est couvert par l'avance de frais de CHF 700.- ;

5. ordonne la restitution au recourant du solde de l'avance de frais de CHF 300.- ;

6. condamne l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, à verser au recourant une indemnité de procédure de CHF 800.- ;

7. dit que, conformément aux art. 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 (10 rue de Saint-Léger, 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.

Siégeant: Olivier BINDSCHEDLER TORNARE, président, Nicole FRAGNIÈRE MEYER et Jean-Marc WASEM, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

Le président

Olivier BINDSCHEDLER TORNARE

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière