

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/829/2010 ICC

JTAPI/105/2011

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

du 7 mars 2011

dans la cause

**Monsieur X\_\_\_\_\_**

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

(Impôt sur les bénéfices et gains immobiliers)

---

## EN FAIT

1. En date du 4 octobre 2002, Monsieur X\_\_\_\_\_ (ci-après : le contribuable ou le recourant) a acquis, en copropriété pour moitié chacun, avec son épouse, l'immeuble Y\_\_\_\_\_ de la commune de Z\_\_\_\_\_ sis V\_\_\_\_\_ (ci-après : l'immeuble) pour le prix total de 690'000 fr.
2. Le 12 octobre 2006, le contribuable et son épouse ont conclu une convention de médiation familiale par laquelle ils ont notamment décidé de leur séparation pour une durée indéterminée. L'immeuble est resté à la disposition de l'épouse du contribuable et de leurs enfants, celle-ci devant s'acquitter d'un loyer mensuel de 850 fr. correspondant, d'après la convention, à la moitié des intérêts hypothécaires à charge de son mari. Elle s'engageait en outre à s'acquitter de l'ensemble des charges et assurances de l'immeuble correspondant à un montant mensuel de 902 fr. 90. Cette convention souligne que ce dernier a pris un domicile séparé en ville de Genève depuis fin janvier 2006.
3. Il ressort du fichier CALVIN de l'office cantonal de la population que le contribuable a annoncé son changement de domicile avec effet au 15 mai 2006.
4. Le 31 octobre 2008, le contribuable et son épouse ont vendu l'immeuble pour un prix total de 2'000'000 fr.
5. La déclaration pour l'impôt sur les bénéfices et gain immobiliers du 17 novembre 2008 fait ressortir un gain réalisé par le contribuable de 604'268 fr.
6. Par un bordereau du 28 mai 2009, l'Administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration) a taxé le gain déclaré de 604'268 fr. au taux de 20 %, l'impôt dû s'élevant à 120'853 fr. 60.
7. Le 30 avril 2009, le contribuable a acquis aux enchères un nouveau bien immobilier pour le prix de 700'000 fr. (appartement en PPE sis dans la commune de Z\_\_\_\_\_).
8. En annexe à un courrier de Me N\_\_\_, notaire, du 5 février 2010, le contribuable a fait parvenir à l'administration une demande de remploi suite à cette acquisition portant sur le montant de 332'268 fr.
9. Par une décision du 19 février, 2010, l'administration a refusé cette demande au motif que le contribuable n'habitait plus le bien immobilier aliéné depuis le 15 juin [recte : mai] 2006.
10. Contre cette décision, le contribuable a formé un recours par un courrier du 5 mars 2010. Indiquant avoir été contraint de quitter le domicile conjugal suite à de grandes difficultés dans son couple, il s'est installé "provisoirement " dans son cabinet de consultations privé, seul et unique lieu disponible rapidement. Il souligne avoir quitté

son lieu de résidence principal non volontairement, précipitamment, et dans un cas de force majeure.

La convention conclue sous l'égide de la Maison genevoise des médiations prévoyait le maintien des acquis de l'union conjugale, en particulier du niveau de vie d'avant la séparation. Dans ce contexte, il a participé financièrement au maintien du logement de son épouse et de ses enfants jusqu'à sa vente.

Il indique que le remploi est possible dans les cinq ans et qu'il a eu beaucoup de chance de pouvoir acquérir un bien immobilier aux enchères relativement rapidement et proche du nouveau lieu de résidence de ses enfants. Il soutient pour le surplus avoir fait toutes les démarches nécessaires auprès de l'administration pour prouver qu'il occupait son bien comme résidence principale, se référant à un permis d'établissement pour confédérés mentionnant l'adresse de l'appartement acquis aux enchères, ainsi qu'une lettre de son notaire lui faisant parvenir une réquisition d'inscription de restriction du droit d'aliéner en faveur de sa fondation de prévoyance suite à cette acquisition.

11. Dans sa réponse du 15 septembre 2010, l'administration conclut au rejet du recours. Se référant à la jurisprudence, elle considère qu'une interprétation stricte et littérale doit être donnée à l'article 85 alinéa 1 LCP, qui prévoit expressément que le remploi n'est accordé que si le logement est occupé par le propriétaire qui aliène. Comme il est incontestable que le recourant n'occupait plus le logement vendu le 31 octobre 2008, puisqu'il avait déménagé au plus tard le 15 mai 2006, c'est à juste titre que le remploi a été refusé.

## **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).
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. Conformément à l'article 85 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (D 3 05), "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".

4. Est litigieux en l'espèce le fait de savoir si le recourant peut se prévaloir de cette disposition, étant précisé qu'il n'est pas contesté que l'achat par le recourant d'un bien immobilier de remplacement a été effectué dans les cinq ans suivant la vente de l'immeuble qu'il détenait en copropriété avec son épouse (cf. art. 85 al. 2 LCP).
5. L'administration s'oppose au principe du remploi au motif que, d'après le texte clair de la loi, n'est concerné que le produit de la vente d'un bien occupé par le propriétaire qui aliène. Elle met en avant le fait que le recourant n'occupait plus le logement vendu le 31 octobre 2008 depuis le 15 mai 2006 au plus tard. Elle cite en particulier l'arrêt du Tribunal administratif du 13 septembre 2005 dans lequel le remploi avait été refusé pour une vente effectuée en 2002 d'un logement qui n'était plus habité par les contribuables depuis 1997 déjà (ATA/607/2005 = RDAF 2006 II 87).
6. Depuis 2001, les lois cantonales doivent respecter les principes découlant de la loi fédérale sur l'harmonisation fiscale (LHID). Son article 12 alinéa 3 stipule notamment que "l'imposition est différée : (...) e. 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."
7. Pour la doctrine, l'introduction de cette disposition a élargi dans beaucoup de cantons le champ d'application du remploi. Toutefois, la loi fédérale ne définit pas de manière précise les notions de "durablement" et "exclusivement" figurant dans le texte précité. Dès lors, les cantons disposent d'un large pouvoir d'appréciation dans l'application de cette disposition (Bernhard ZWAHLEN, in Zweifel/Athanas (Editeurs) Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, 2<sup>ème</sup> éd. Bâle 2002, n. 75 ad art. 12 LHID).
8. Acquis en 2002, il est incontestable que le bien immobilier vendu par le contribuable et son épouse en octobre 2008 a servi durablement à leur propre usage. Lorsque le recourant a quitté le domicile conjugal au moment de sa séparation d'avec son épouse, celle-ci a continué à l'habiter avec leurs enfants sans véritablement verser de loyer, le montant prévu correspondant à la part du recourant des intérêts du prêt hypothécaire. A ces conditions, on peut considérer que cette mise à disposition peut être assimilée à une contribution indirecte à l'entretien de la famille.
9. Conformément aux dispositions du Code civil régissant le droit de la famille, le contribuable ne pouvait pas, sans le consentement exprès de son épouse, aliéner la maison qu'ils avaient acquise ensemble (art. 169 CC). En outre cette dernière pouvait, si les époux n'avaient pas trouvé un accord par le biais d'une convention de médiation familiale, se faire attribuer la jouissance exclusive du domicile conjugal (art. 176 al. 1 ch. 2 CC). Bien plus, et sans l'accord de son épouse, le recourant ne

pouvait pas obtenir le prononcé du divorce impliquant la liquidation du régime matrimonial avant une séparation d'au moins deux ans (art. 111 et 114 CC).

10. Compte tenu de ces dispositions particulières du droit matrimonial, la position de l'administration revient à pénaliser celui des époux qui n'a pas été attributaire de la jouissance du domicile conjugal au moment de leur séparation lorsqu'il est vendu ultérieurement. Bien plus, l'épouse du recourant pourrait parfaitement, à suivre la position soutenue par l'administration, être mise au bénéfice du emploi si elle acquiert un bien de remplacement d'ici au 31 octobre 2013, alors même qu'elle lui refuse le bénéfice de ce régime, voulu par le législateur dans le contexte général visant à favoriser l'accession à la propriété.
11. L'application stricte de la condition fixée par le droit cantonal heurte en outre les principes fondamentaux fixés par l'article 12 alinéa 3 LHID qui, ainsi qu'il a déjà été développé ci-dessus, sont respectés par le recourant. En particulier, on ne peut pas retenir qu'il y aurait rupture en l'espèce de l'usage personnel par une mise en location, la mise à disposition de l'épouse et de ses enfants devant être considérée comme une prolongation de cet usage.
12. Pour toutes ces raisons, le tribunal donnera droit à la conclusion du recourant tendant à ce qu'il soit mis au bénéfice du emploi dans le contexte de l'acquisition d'un bien de remplacement effectuée le 30 avril 2009.
13. Le recours est admis.
14. Compte tenu de son issue, la procédure est franche d'émolument.

L'avance de frais de 500 fr. effectuée au moment du dépôt du recours est restituée au recourant.

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

1. déclare le recours recevable;
2. l'admet;
3. renvoie le dossier à l'administration pour nouvelle décision de taxation dans le sens des considérants;
4. dit que la procédure est franche d'émolument ;
5. ordonne la restitution de l'avance de frais de 500 fr;
6. dit que, conformément aux articles 132 LOJ, 62 alinéa 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;
7. communique le présent jugement à:
  - a. Monsieur X\_\_\_\_\_;
  - b. l'Administration fiscale cantonale.

Siégeant: Antoine BERTHOUD, président suppléant, Philippe EHRENSTRÖM et Patrice SCHAER, juges assesseurs.

**Au nom du Tribunal:**

**Le président suppléant**

**Antoine BERTHOUD**

Copie conforme de ce jugement a été communiquée aux parties.

Genève, le

Le greffier