
Identité de propriétaire en cas de report d'imposition du gain immobilier privé selon l'art. 12 al.3 let.e LHID:

Réflexions critiques sur l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_277/2011 du 17 octobre 2011

Le 17 octobre 2011 le Tribunal fédéral a rendu une décision en matière de report d'imposition du gain immobilier réalisé lors de l'aliénation d'un immeuble appartenant à la fortune privée du contribuable (arrêt cité). Il a établi qu'une loi cantonale qui subordonne le report d'imposition à la condition de l'identité juridique entre le propriétaire de l'immeuble aliéné et celui de l'immeuble acheté en remplacement, est conforme à la LHID. L'affaire se présente comme suit: Le 17 juin 1998, Madame G. a acheté en son seul nom la villa qu'elle louait jusqu'alors avec son époux dans la commune de Corsier (Genève) pour un prix total de CHF 725 500.-. Le 30 septembre 2005, elle a acheté en copropriété par moitié avec son mari un appartement dans le canton de Genève pour un prix global de CHF 1 200 000.-. Depuis, les époux sont domiciliés à cette adresse. Le 9 octobre 2006, Madame G. a vendu la villa acquise en 1998 pour un prix de CHF 1 800 000.-. Madame G. a financé de façon exclusive l'achat et le paiement des intérêts



Christian Chillà

Juriste,
Conseiller fiscal taxadvice sàrl,
Nyon



**Danielle Axelroud
Buchmann**

Expert-fiscal diplômé taxadvice
sàrl, Nyon, Membre de la
rédaction de la «Revue fiscale»
www.taxadvice.ch

hypothécaires de l'appartement, au moyen de sa fortune. Monsieur G. n'a pas participé au financement de la maison de Corsier ni à celui de l'appartement. La vente de la maison permettait d'acquérir un logement sans escalier, Monsieur G. souffrant d'arthrose. Le nouveau logement a été mis au nom des deux époux dans le but unique que Monsieur G. puisse y rester après le décès de son épouse. En effet, celle-ci était de santé précaire, étant en rémission d'un cancer. La recourante soutient que même si elle n'est inscrite comme propriétaire de l'appartement que pour moitié, elle en demeure néanmoins la seule et unique propriétaire économique. Par conséquent, le 31 octobre 2006, lors de la déclaration relative à l'imposition du gain immobilier, Madame G. a demandé à l'autorité genevoise à pouvoir bénéficier du report d'imposition prévu à l'art. 85 LCP. L'Administration fiscale cantonale a rejeté la demande, car la part du bien de remplacement acheté en copropriété en 2005 qui revenait à Madame G. (la moitié du prix global d'achat de l'appartement, soit CHF 600 000.-), était inférieure au prix d'acquisition du bien aliéné. Il n'y avait donc aucun réinvestissement du gain immobilier réalisé. Le raisonnement des juges cantonaux reposait

principalement sur la notion de *propriétaire* déterminante pour admettre le report d'imposition¹: «sur la base des art. 80 à 87 LCP, pour bénéficiaire du remploi, il doit y avoir une identité parfaite entre le contribuable, la personne qui aliène le bien générant un bénéfice et celle qui achète un immeuble de remplacement». Si le législateur fédéral avait voulu que les époux constituent des contribuables uniques, il l'aurait indiqué comme il l'a fait pour d'autres articles de la LHID. Par conséquent, la notion de propriétaire économique invoquée par la recourante n'est pas pertinente car seule la notion de propriétaire du droit civil est reconnue. Le contribuable saisit le Tribunal fédéral.

Après avoir décrit le cadre légal dans lequel s'inscrit l'imposition différée du gain immobilier issu de l'aliénation de la fortune privée (arrêt cité consid. 3), les juges fédéraux analysent la notion de *propriétaire* déterminante pour savoir si le gain immobilier peut être différé en application de la LHID (arrêt cité consid. 4). La question déterminante est de savoir si l'identité du «propriétaire» doit se fonder sur la situation juridique, à savoir la seule inscription au registre foncier (ci-après: RF), ou sur la réalité économique. La Haute Cour procède d'abord par un survol des diverses pratiques cantonales en la matière (arrêt cité consid. 4.2.1). Alors que certains cantons se réfèrent à la notion juridique uniquement, d'autres admettent le report d'imposition dans le cas d'identité économique également. Ensuite, le TF examine le texte de l'art. 12 al. 3 let. e LHID (arrêt cité consid. 4.2.3.1). Cette disposition ne précisant pas la notion de propriétaire, les cantons peuvent exiger que le report d'impôt soit admis seulement si le propriétaire juridique de l'immeuble aliéné et de l'immeuble acheté en remplacement est le même. Une analyse de la genèse des travaux préparatoires de la loi ne rend pas la question plus claire, le législateur n'ayant pas discuté ce point (arrêt cité consid. 4.2.3.2). Enfin, le TF

examine la question de l'imposition séparée des époux copropriétaires, sans pour autant en tirer des conclusions quant à l'interprétation de l'art. 12 al. 3 let. e LHID (arrêt cité consid. 4.2.3.4). Les juges fédéraux parviennent à la conclusion qu'une interprétation de l'art. 12 al. 3 let. e LHID qui se fonde exclusivement sur l'inscription au RF et qui fait abstraction de réalités économiques qui seraient différentes, est admissible au regard du droit fédéral. Ainsi le recours est rejeté.

1 Le différé d'impôt lors de l'aliénation de l'habitation privé du contribuable

1.1 Généralités quant à l'impôt sur les gains immobiliers

L'impôt sur les gains immobiliers privés n'est pas prévu en matière d'impôt fédéral direct (art. 16 al. 3 LIFD)². En revanche, suite à l'introduction de l'art 12 LHID les cantons sont obligés d'imposer le gain réalisé lors de l'aliénation d'un immeuble privé³. En d'autres termes, lorsqu'il y a *aliénation* d'un *immeuble*, les cantons doivent imposer le *gain* qui en découle. La LHID vise le bénéfice réalisé et non l'aliénation en tant que telle⁴. La notion d'*aliénation* englobe les transferts juridiques du droit de propriété de l'immeuble, ainsi que les cas énumérés à l'art. 12 al. 2 LHID. La lettre *a* assimile aux aliénations juridiques les aliénations économiques ayant les mêmes effets sur le pouvoir de disposer de l'immeuble. Il s'agit donc des cas pour lesquels l'aliénation au sens fiscal du terme intervient sans inscription au RF⁵, le but étant de garantir que des états de fait économiques identiques aient des conséquences juridiques identiques⁶. Le législateur a ainsi élargi le champ d'application de l'impôt sur le gain immobilier aux cas qui dans les faits, présentent une identité avec les transferts juridiques de bien. La notion d'*immeuble* est celle de droit

civil, soit l'art. 655 CCS. Le *gain* immobilier se définit comme la différence entre le prix de revient (prix d'acquisition augmenté des impenses) et le prix de vente.

1.1.1 Les cas d'imposition différée du gain immobilier

L'art. 12 al. 3 LHID énumère de manière exhaustive les cas dans lesquels l'impôt sur le gain immobilier est différé⁷. On peut distinguer quatre cas différents. Le report d'imposition est d'abord prévu, let. *a*, en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'héritité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation. Ensuite, il est prévu, let. *b*, en cas de transfert entre époux en rapport avec le régime matrimonial ou en cas de dédommagement de contributions extraordinaires d'un

Table des matières

1 Le différé d'impôt lors de l'aliénation de l'habitation privé du contribuable

- 1.1 Généralités quant à l'impôt sur les gains immobiliers
- 1.2 Identité entre le propriétaire de l'immeuble aliéné et le propriétaire de l'immeuble acheté en remplacement

2 Identité juridique ou économique?

- 2.1 L'importance de la prise en compte de la situation sous-jacente

3 Conclusion

époux à l'entretien de la famille ou de prétention découlant du droit de divorce. La loi précise que l'accord des deux époux quant au report est nécessaire. La lettre *c* dispose le report dans le cas du remembrement. Enfin, les let. *d* et *e*, prescrivent le différé d'impôt dans le cas de réinvestissement du gain immobilier dans l'achat, construction ou amélioration d'un immeuble de remplacement. Ces immeubles appartiennent à deux catégories distinctes, les immeubles agricoles ou sylvicoles, d'une part (let. *d*) et les habitations (maison ou appartement) ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur d'autre part (let. *e*). C'est ce dernier cas qui fait l'objet de notre analyse.

1.1.2 L'imposition différée de l'article 12 al. 3 let. e LHID

Sur la base de la lettre *e* de cette disposition 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». L'augmentation de valeur qui s'est produite entre la dernière aliénation imposable

¹ ATA/GE/109/2011 du 15 février 2011 consid. 5b.

² Il faut distinguer ce cas de celui de gains immobiliers réalisés sur la fortune commerciale, qui sont en revanche imposés au niveau fédéral (cf. art. 18 al. 2 et art. 58 al. 1 let. c LIFD).

³ ZWAHLEN BERNARD, ad art. 12, N 1, in: ZWEIFEL MARTIN, ATHANAS PETER (éditeurs), *Kommentar zum schweizerischen steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)*, 2^e éd., Bâle 2002; HÖHN ERNST, WALDBURGER ROBERT, *Steuerrecht*, Band I, 9^e éd., Berne 2001, p. 560.

⁴ ZWAHLEN, *op. cit.*, ad art. 12, N 32; HÖHN/WALDBURGER, *op. cit.*, p. 562.

⁵ ZUPPINGER FERDINAND, *Grundstückgewinn- und Vermögensteuer*, Arch. 61, p. 315.

⁶ Conférence suisse des impôts (éd.), *Informations fiscales D, Impôt sur les gains immobiliers*, Berne, août 2008, p. 20.

⁷ Message concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directes des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral (Message sur l'harmonisation fiscale) du 25 mai 1983, FF 1983 III 1, pp. 106 à 108; ZWAHLEN, *op. cit.*, ad art. 12, N 61; ZUPPINGER, *op. cit.*, p. 318.

et l'acte prorogeant l'imposition n'est provisoirement pas taxée⁸. Elle le sera au moment de l'aliénation du bien acheté en remplacement. Il s'agit d'un report d'imposition «*Steuer-aufschieb*» et non d'une exemption définitive «*Befreiung*» de celle-ci⁹. La valeur d'acquisition qui sera retenue pour calculer le gain au moment de l'aliénation du bien de remplacement est celle de la dernière aliénation imposable augmentée des impenses, soit la valeur d'acquisition du premier immeuble aliéné¹⁰. En revanche, le contribuable bénéficiera en général d'un taux d'impôt plus favorable, du fait de la durée de possession cumulée.

Sur la base de la loi, pour qu'il ait report d'imposition quatre conditions cumulatives doivent être remplies:

1. L'immeuble aliéné a servi au propre usage de l'aliénateur (résidence principale¹¹).
2. Cet usage a été durable et exclusif.
3. Le produit de l'aliénation est utilisé pour financer l'achat de l'immeuble de remplacement (réinvestissement).
4. L'achat de l'immeuble de remplacement intervient en Suisse et dans un délai approprié.

Comme le TF l'admet, rien n'est dit quant à la notion de propriétaire. Cette question constituant le fond du litige en cause, il y a lieu de la développer dans les passages qui suivent. En revanche, nous ne procéderons pas à une analyse générale des autres conditions d'application du différé d'imposition.

1.2 Identité entre le propriétaire de l'immeuble aliéné et le propriétaire de l'immeuble acheté en remplacement

Selon la jurisprudence constante du TF «une norme juridique doit être interprétée en premier lieu selon sa lettre. Lorsque son sens littéral est clair et univoque, l'autorité qui doit l'appliquer est en principe liée. Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont

possibles, il faut alors rechercher la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, ainsi les travaux préparatoires, le but et l'esprit de la règle, les valeurs sur lesquelles elle repose, ou encore sa relation avec d'autres dispositions légales. Pour rendre une décision répondant de manière optimale au système et au but de la loi, le Tribunal fédéral utilise, de manière pragmatique, une pluralité de méthodes, sans fixer entre elles un ordre de priorité»¹². En outre, «si plusieurs interprétations sont admissibles, il convient de choisir celle qui est conforme à la Constitution»¹³.

1.2.1 Le texte de la loi

Comme mentionné plus haut, l'art. 12 al. 3 let. e LHID est muet quant à la notion de propriétaire dont il faut tenir compte pour juger de l'admis-

⁸ Arrêt 2C_164/2009 du 13 août 2009 consid. 6.3.

⁹ HÖHN/WALDBURGER, *op. cit.*, p. 574; ZWAHLEN, *op. cit.*, ad art. 12, N 61.

¹⁰ ZWAHLEN, *op. cit.*, ad art. 12, N 61.

¹¹ Arrêt du tribunal administratif du canton de Vaud du 16 janvier 2007, in *Revue fiscale* 2007, p. 811; VERREY BASTIEN, *L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé*, thèse, Lausanne 2011, N 216 p. 186.

¹² ATF 129 III 55 consid. 3.1.1.

¹³ ATF 131 II 562 consid. 3.5.

¹⁴ Message sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 III 1, p. 109.

¹⁵ BO CE 1986 p. 141.

¹⁶ BO CN 1989 p. 49.

¹⁷ Ibid.

¹⁸ Idem p. 50.

¹⁹ Idem p. 51.

²⁰ Message sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 III 1, p. 54; BO CE 1986 p. 141; BO CN 1989 p. 50 s.; BO CN 1990 p. 442; VERREY, *op. cit.*, N 186 p. 152 et N 246 p. 205.

²¹ Dans le même sens: ZUPPINGER, *op. cit.*, Arch. 61, p. 320.

sibilité du report d'imposition. Il ne contient aucune indication relative à l'aliénateur d'un logement et à l'acquéreur de l'habitation de remplacement et ne précise pas s'il y a lieu de s'en tenir à la situation juridique ou si la prise en considération de la réalité économique s'impose (arrêt cité consid. 4.2.3.1). Le TF précise que l'art. 3 al. 3 LHID ne permet pas non plus de répondre à cette question (arrêt cité consid. 4.2.1). A ce stade il est intéressant de noter que la lettre *d* de la même disposition, est au contraire explicite. Selon son texte, le report d'imposition n'est accordé que dans le cas où l'immeuble agricole ou sylvicole acquis en remplacement appartient au contribuable et qu'il est exploité par lui-même. La lettre *e* n'est pas aussi précise. Doit-on voir dans cette différence textuelle une volonté du législateur à admettre le report d'imposition de manière plus souple dans le cas de l'habitation propre? Même si nous disposons là peut-être d'un premier élément de réponse, une interprétation absolument claire de la notion de propriétaire, fondée sur le texte de la lettre *e* de la loi uniquement, n'est pas possible. Par conséquent, il y a lieu de rechercher la véritable volonté du législateur sur la base d'autres éléments.

1.2.2 Les travaux préparatoires

Initialement, le projet de loi du Conseil fédéral ne prévoyait pas de report d'imposition pour les cas de réinvestissement liés à la propriété d'appartements ou d'habitations privés¹⁴. Contrairement à cet avis, la Commission du Conseil des Etats a proposé de laisser aux cantons la liberté de prévoir un report d'imposition¹⁵. Puis, la Commission du Conseil National a souhaité une généralisation du remploi, mais limitée à des cas de nécessité¹⁶. Selon cette proposition, le report d'imposition n'était possible que dans les cas où l'aliénation de l'habitation familiale était rendue nécessaire pour des raisons impératives «*zwingender Grund*». La loi ne précisant

pas la notion de raison impérative, il appartenait alors aux autorités fiscales cantonales de déterminer dans quels cas appliquer le report. Une telle solution était insatisfaisante pour trois raisons. En premier lieu, elle ne répondait pas au but d'harmonisation fondant la LHID¹⁷. Deuxièmement, elle limitait la mobilité professionnelle de la population suisse¹⁸. Enfin, elle laissait la place à des interprétations cantonales différentes et indirectement à des injustices évidentes¹⁹. C'est pourquoi cette notion ne figure pas dans le texte finalement adopté par le parlement. Il y a donc une volonté claire du législateur de reporter l'imposition du gain immobilier issue de l'aliénation de l'habitation familiale dans les cas de réinvestissement de manière large, et de limiter la liberté de légiférer des cantons dans ce domaine.

1.2.3 Le but de la loi

L'analyse des travaux préparatoires de la disposition en cause montre clairement que les buts poursuivis par le législateur sont de soutenir la mobilité professionnelle de la population, de protéger l'accession et le maintien de la propriété privée, tout en prévenant la spéculation foncière²⁰. Par l'introduction du report d'imposition du gain immobilier, le législateur a exprimé sa volonté ferme de ne pas handicaper l'acquisition ou le maintien de la propriété servant de logement principal par une imposition. En effet, si le contribuable souhaite utiliser tout ou partie du gain réalisé lors de la vente d'un immeuble d'habitation pour financer l'achat d'un immeuble de remplacement, et que ce gain est immédiatement imposable, le pouvoir d'achat du contribuable s'en trouve notablement réduit. Ceci constitue en plus un obstacle à la mobilité de la population et doit dès lors être évité²¹. Il en va de même pour ce qui concerne l'accession et le maintien de la propriété. En effet, une telle imposition ne permettrait pas au

contribuable d'acheter un immeuble d'égale valeur, car ses liquidités découlant de la vente seraient réduites du montant de l'impôt. Néanmoins, il faut prévenir et combattre les comportements abusifs. D'où la nécessité d'une occupation propre *exclusive et durable* de l'immeuble aliéné. Suivant cet esprit de lutte contre la spéculation foncière, c'est l'usage qui est fait du gain qui justifie le report d'imposition. De plus, afin d'éviter que des contribuables puissent se prévaloir du report d'imposition pour faire de la spéculation foncière, le parlement a ajouté à l'article 12 l'alinéa 5. Selon son texte, les cantons veillent à ce que les bénéfices réalisés à court terme soient imposés plus lourdement. Ainsi, le propriétaire qui détient un immeuble pour une période de 5 ans sera imposé plus lourdement²² que celui qui le détient pendant 10 ans.

L'interdiction d'utiliser le report d'imposition à des fins de spéculation foncière est donc la seule et unique limite au différé d'impôt, pour autant que les autres conditions soient remplies. Dans cette optique, le législateur n'a laissé aux cantons aucune liberté de décider dans quels cas admettre le report d'impôt. Il n'a pas accepté non plus de le soumettre à la condition que l'aliénation soit justifiée par une raison impérative (telle des cas liés à la profession, éventuellement à la famille, mais également à l'état de santé, etc.). En effet, les difficultés découlant de l'interprétation de cette notion auraient constitués une limite à la mobilité professionnelle²³. Par conséquent, force est de convenir que le but visé par la loi est de ne pas entraver l'accession à la propriété du logement et de protéger la libre circulation de la population suisse ou à tout le moins de ne pas la restreindre par le biais d'une imposition, sous seule réserve de cas de spéculation foncière.

1.2.4 *Le cadre légal*

L'impôt sur le gain immobilier est un impôt objectif indépendant de la capacité contributive du contribuable²⁴. Il doit cependant être distingué du droit de mutation. En principe, sauf disposition légale expresse, seul le transfert juridique de l'immeuble donne lieu à l'imposition au titre de droit de mutation²⁵. L'impôt sur le gain immobilier est de nature beaucoup moins formelle. Il peut être prélevé sur les mutations au

²² Cette obligation est généralement mise en œuvre par le biais d'une réduction de l'impôt en fonction de la durée de possession de l'immeuble, soit moyennant des barèmes d'imposition dégressifs, soit par des réductions exprimées en pourcentage de l'impôt normalement dû (cf. CSI, *gain immobilier*, p. 40). De plus, en cas de brève durée de possession (1–2 ans) les cantons augmentent généralement la charge fiscale d'un supplément d'impôt, dans ce même but (cf. CSI, *gain immobilier*, p. 37; voir également HÖHN/WALDBURGER, *op. cit.*, p. 587).

²³ BO CN 1989 pp. 49 à 51.

²⁴ HÖHN/WALDBURGER, *op. cit.*, p. 562; CSI, *gain immobilier*, p. 7.

²⁵ GANI RAPHAËL, *Le transfert d'immeuble dans le cadre de la liquidation des rapports patrimoniaux*, in RDAF 2010 II 1.

²⁶ Cf. chap. 1.1 Généralités quant à l'impôt sur les gains immobiliers.

²⁷ VERREY, *op. cit.*, N 241 p. 200.

²⁸ Idem N 246 p. 205 ss.

²⁹ VERREY, estime que l'identité prévue par la lettre *e* est juridique. Par conséquent, le report est admis uniquement si le(s) propriétaire(s) inscrit(s) au RF de l'immeuble aliéné correspond(ent) au(x) propriétaire(s) inscrit(s) au RF de l'immeuble de remplacement. En revanche, il est d'avis que le contraire n'est conforme ni à la lettre de la LHID, ni au mode de perception de l'impôt sur les gains immobiliers privés, ni au principe de l'imposition selon la capacité contributive. Cf. VERREY, *op. cit.*, N 246 p. 205 ss.; cf. également arrêt du 23 juin 2006 du tribunal administratif de Fribourg in RDAF II 2007 p. 81 et références citées.

sens du droit civil, mais il touche également toute une série de transactions qui ne font pas l'objet d'une mutation juridique²⁶. Il fait partie de ces éléments du droit fiscal qui font régulièrement l'objet d'une appréciation factuelle et économique, expressément commandée à l'art. 12 al. 2 let. a LHID.

L'art. 12 al. 3 let. e LHID est imprégné de notions indéterminées telles que habitation, usage durable et exclusif, délai approprié, habitation servant au même usage, qui méritent d'être analysées à la lumière des considérations de fait. La notion de bien de remplacement implique une identité de fonction avec l'immeuble aliéné²⁷. Le gain doit en effet être réinvesti dans l'achat d'un bien de remplacement servant au même usage «*gleichgenutzten Ersatzliegenschaft*». Ainsi, l'immeuble de remplacement doit être concrètement le miroir de l'immeuble aliéné. La notion de réinvestissement est donc une notion typiquement économique.

1.2.5 Conclusion intermédiaire

Il y a lieu de résumer succinctement les conclusions auxquelles on parvient suite à l'analyse qui précède. Premièrement, le législateur a fortement voulu l'introduction du report d'imposition dans le cas d'aliénation de l'habitation propre. En effet, toutes les restrictions proposées au cours des débats parlementaires ont été abandonnées pour aboutir à une solution plus large. En plus, le législateur a manifesté sa volonté de limiter la liberté des cantons de légiférer en la matière. En particulier, il n'a pas laissé aux cantons la liberté de prévoir dans quels cas admettre le report. La lutte contre la spéculation foncière est un point fondamental et représente la seule limite au report d'imposition. Enfin, l'impôt sur le gain immobilier intègre une appréciation économique de la réalité, tout comme la notion de réinvestissement. Il s'ensuit que les cantons ne sauraient introduire

par leur lois et pratiques cantonales des restrictions qui auraient comme seule conséquence d'entraver l'achat d'un immeuble de remplacement.

2 Identité juridique ou économique?

Les pratiques cantonales sont disparates en la matière. Certains cantons tiennent à une identité fondée sur le RF, d'autres admettent une interprétation plus souple²⁸. Le TF a jugé dans l'arrêt en discussion qu'une loi cantonale qui subordonne le report d'imposition prévu à l'art. 12 al. 3 let. e LHID à la condition de l'identité juridique entre le propriétaire de l'immeuble aliéné et celui de l'immeuble acheté en remplacement est conforme à la LHID et qu'elle n'est pas arbitraire. Toutefois, toujours selon les juges de Mon Repos et nonobstant certains avis contraires²⁹, une lecture différente semble à première vue compatible avec le texte de la loi (arrêt cité consid. 4.2.3.1).

2.1 L'importance de la prise en compte de la situation sous-jacente

2.1.1 L'inscription au registre foncier et la réalité économique

Nous ne contestons pas a priori le fait de se référer à la notion de propriétaire civil pour voir s'il y a identité de sujet. Toutefois, s'écarter systématiquement de la situation de fait pour se fonder sur l'inscription au RF uniquement reviendrait à une application aveugle et mécanique de la loi, qui peut s'avérer contraire à la volonté du législateur. Comme démontré précédemment, en matière de gain immobilier en général et de réinvestissement en particulier, la prise en considération de la réalité économique s'impose. Celle-ci est la seule approche qui permet une application de la loi conforme à son but.

À la lumière de ces éléments, à notre avis, le TF aurait dû retenir que lorsque la situation juridique telle qu'inscrite au RF ne reflète pas la réalité économique, l'autorité cantonale doit faire preuve de pragmatisme et appliquer la loi en fonction de cette dernière. Il s'ensuit que la notion de propriétaire déterminante est celle inscrite au RF, pour autant toutefois que cette inscription ne contredise pas la réalité économique de manière intolérable.

2.1.2 *L'exigence d'harmonisation fiscale*

Le différé d'imposition du gain immobilier a été imposé aux cantons par la LHID. Comme son nom l'indique le but de cette loi est d'harmoniser les législations cantonales. On vise par ce terme une coordination des systèmes fiscaux cantonaux, et non pas une uniformisation de ceux-ci³⁰. A ce propos le TF rappelle que l'harmonisation fiscale « vise un ajustement des législations cantonales avec la législation fédérale en matière d'impôt fédéral direct (harmonisation verticale) et celui des législations cantonales entre elles (harmonisation horizontale), ainsi que, notamment, une simplification de la taxation »³¹. Le législateur a ainsi répondu au mandat constitutionnel de l'art. 129 Cst. Il s'agit d'une harmonisation formelle³², dans ce sens que sont de la compétence du législateur fédéral l'assujettissement, l'objet et la période de calcul de l'impôt, la procédure et le droit pénal en matière fiscale (art. 129 al. 2, 1^{ère} phrase Cst. féd.). En revanche, les cantons conservent leurs indépendance notamment en ce qui concerne les barèmes, les taux et les montants exonérés de l'impôt (art. 129 al. 2, 2^{ème} phrase Cst. féd.).

Or, la notion de propriétaire en cause est un élément formel de la LHID qui, par conséquent tombe à notre avis sous le coup de l'harmonisation prévue par la Constitution fédérale. Si on laisse aux cantons le soin d'interpréter la condition de propriétaire exigée par l'art. 12 al. 3

let. e LHID à leur propre gré cela revient à leur reconnaître la compétence de déterminer dans quels cas peut-il y avoir report d'imposition ou pas. Une telle solution contredit le terme même d'harmonisation ainsi que le mandat constitutionnel de l'art. 129 al. 2 Cst. féd. Le parlement n'a pas voulu laisser aux cantons la compétence d'introduire ou non un report d'impôt, car ceci aurait créé une « désharmonisation »³³. Nous voyons mal comment concilier cette volonté avec la liberté que le TF reconnaît aux cantons d'interpréter une condition d'application du rempli.

Le réinvestissement étant possible selon la LHID au-delà des frontières cantonales, une harmonisation plus complète de cette disposition s'impose. En effet, la disparité des pratiques cantonales en la matière devra tôt ou tard être remise en cause par le TF sous l'angle de l'art. 127 al. 3 Cst. féd. également.

D'une manière générale et indépendamment de la notion de propriétaire que nous défendons, le TF aurait dû se pencher sur une solution unique et non pas sur une décision limitée à la question genevoise³⁴.

2.1.3 *Application de la loi au cas d'espèce*

À la lumière de ce qui précède, l'identité de sujet exigée par l'art. 12 al. 3 let. e LHID doit être interprétée de manière à ne pas entraver le maintien de la propriété du logement, de protéger la libre circulation de la population suisse, ou à tout le moins de ne pas la restreindre par le biais d'une imposition, sans toutefois laisser place à la spéculation foncière.

Dans le cas d'espèce Madame a seule financé l'achat tant de la première habitation que de celle de remplacement. Monsieur a été inscrit comme étant copropriétaire de l'appartement pour des raisons purement formelles. Il n'a financé l'achat d'aucun des immeubles. Le

changement d'habitation étant motivé par des raisons de santé, il répondrait même à la condition de raison impérative du projet de loi. La situation économique permet d'affirmer que matériellement le propriétaire de l'immeuble aliéné et celui de l'immeuble acheté en remplacement est une seule et même personne. Imposer le gain réalisé lors de la vente de la maison de Corsier constitue une entrave au réinvestissement de ce montant dans l'achat de la nouvelle habitation. Dans la mesure où l'imposition est susceptible de faire obstacle à la mobilité de la population, elle est contraire au but de la loi. Les autres conditions d'application du report d'imposition sont remplies, ce qui confirme l'absence de volonté d'éluder les règles fiscales a des fins de spéculation foncière. Par conséquent, à notre avis, le TF aurait dû considérer la condition restrictive de la loi cantonale genevoise comme contraire au véritable sens de la LHID et admettre une solution unique imposant aux cantons l'identité économique du propriétaire, dans la mesure où l'inscription au RF ne reflète pas la réalité économique.

2.1.4 Autres considérants

L'art. 3 al. 3 LHID prévoit l'imposition séparée des époux en matière de gain immobilier (consid. 4.2.1). Toutefois, nul n'est dit quant à la notion de propriétaire déterminante dans le cas du report d'imposition. Cette disposition ne s'oppose donc ni à une interprétation selon la réalité économique ni à celle fondée sur la situation juridique³⁵. Selon certaines jurisprudences cantonales toutefois, si on permettait un report d'imposition alors que l'époux qui aliène est différent de celui qui achète, l'immeuble de remplacement serait grevé d'une charge latente non exigible auprès du nouveau propriétaire. Celui-ci en effet n'est en principe pas débiteur de l'impôt différé, car il n'était pas propriétaire de l'immeuble aliéné. Le fisc pourrait se trouver alors face à une impossibilité légale de transférer la charge fiscale d'un époux à l'autre³⁶. Cette crainte ne peut pas être partagée. En effet, certains cantons prévoient expressément la responsabilité solidaire des époux en matière d'impôt sur les gains immobiliers, de tel sorte que le fisc est en mesure de prélever cet impôt auprès de l'autre époux quelle que soit la situation juridique³⁷. En outre, rien n'empêche les deux époux de s'engager volontairement vis-à-vis des autorités fiscales à payer la charge fiscale différée. Cette solution simple pourrait satisfaire les contribuables désireux d'obtenir le différé d'impôt et les autorités fiscales soucieuses de pouvoir encaisser l'impôt.

Le TF relève plus loin (consid. 4.2.3.3) que «[...] sous réserve d'abus de droit, les époux ont la possibilité d'user de la donation (art. 12 al. 3 let. a LHID) ou du transfert de propriété entre époux en rapport avec le régime matrimonial (art. 12 al. 3 let. b LHID) pour modifier leurs rapports à l'immeuble qui leur sert de logement et influencer ainsi le report d'imposition lors de la vente de l'immeuble»³⁸. Certes, une telle possibilité est formellement possible.

³⁰ VERREY, *op. cit.*, p. 2 ; OBERSON XAVIER, *Droit fiscal suisse*, 3^e éd., Bâle 2007, N 17 p. 21.

³¹ ATF 130 II 65 consid. 5.2.

³² REICH MARKUS, ad Vorbemerkungen zu Art. 1/2, N 30, in: *Kommentar SHG*.

³³ BO CN 1989 p. 49.

³⁴ Comme il l'a fait par exemple dans le cas de l'ATF 2A.311/2003 du 2 mars 2004 in RDAF: 2004 II p. 262 (trad.).

³⁵ *Contra*: VERREY, *op. cit.*, N 250 ss pp. 208 ss.

³⁶ Arrêt du 7 avril 2010 de la chambre de droit fiscal du tribunal d'appel du canton Tessin consid. 2.6 et références aux jurisprudences cantonales bernoise et Saint-Galloise citées.

³⁷ A titre d'exemple voire canton Vaud art. 63 al. 2 LI, Canton Neuchâtel art. 59 al. 2 LDir.

³⁸ Du même avis: VERREY, *op. cit.*, N 254 p. 210.

Toutefois, cette idée tombe à faux, dans la mesure où l'expérience de la vie montre que le contribuable ne se pose la question de l'imposition du gain immobilier qu'au moment de l'aliénation du bien. Il est à ce moment souvent trop tard pour procéder à un tel acte. Quoi qu'il en soit, le simple fait que les juges de Mont-Repos mentionnent cette échappatoire montre bien que le cas d'espèce aurait dû être appréhendé selon une approche économique.

Plus loin enfin (consid. 4.2.3.5), le TF nous rappelle qu'il s'agit d'un simple report d'imposition et non d'une exonération définitive, de telle sorte que l'impôt sur le gain immobilier devra bel et bien être acquitté lors de la vente de l'immeuble de remplacement³⁹. Nous nous interrogeons sur l'intérêt de cette considération. Elle nous fait plutôt l'effet d'une tentative de pallier à une argumentation peu convaincante, comme si les juges voulaient ainsi consoler le contribuable d'une décision en sa défaveur. Or, s'il est vrai que l'immeuble acquis en remplacement se trouve grevé d'une charge latente, il est également vrai que le taux qui sera en définitive appliqué sera automatiquement plus favorable, du fait de l'allongement de la période de possession de l'immeuble⁴⁰. En l'espèce, la loi genevoise reconnaît même une exonération complète de l'impôt après une période de possession

de 25 ans, ce qui permet le cas échéant d'aboutir à une exonération *de facto*⁴¹.

3 Conclusion

La lecture de cet arrêt nous laisse avec l'impression que le TF s'est limité à un survol des différents éléments qui auraient pu entacher la conformité de la législation genevoise au droit fédéral sans toutefois parvenir à une conviction profonde. Comme nous l'avons exposé ci-dessus, une recherche du véritable sens de la loi nous permet plutôt de conclure à la non-conformité de la loi genevoise. Lorsque l'inscription au RF ne reflète pas la réalité économique, c'est cette dernière qui doit l'emporter pour juger de l'identité de propriétaire. En outre, si les cantons doivent conserver une certaine autonomie, celle-ci doit impérativement s'inscrire dans le but d'harmonisation visé par la LHID et respecter la volonté du législateur. Nous regrettons que le TF n'ait pas profité de l'occasion offerte pour parvenir à une solution harmonisée de la question.

³⁹ Voir supra.

⁴⁰ Art. 12 al. 5 LHID à contrario.

⁴¹ Cf. art. 84 LCP qui prévoit un taux d'impôt de 0% après 25 ans de détention.