

**RAPPORT DE LA COMMISSION  
chargée d'examiner l'objet suivant :**

**Postulat Fabienne Freymond Cantone et consorts - Gains immobiliers,  
les reports d'impôts, 12 ans après**

**1. PRÉAMBULE**

La commission s'est réunie le 25 février 2013 à la Salle de conférences du SCRIS, Rue de la paix 6, à Lausanne. Sous la présidence de M. Philippe Grobéty, elle était composée de Mme Fabienne Freymond Cantone, et de MM. Maurice Neyroud (qui remplace Claudine Wyssa), Jean Tschopp, Daniel Trolliet, Maurice Treboux, Bastien Schobinger, Alexandre Rydlo, Martial de Montmollin, Jean-François Cachin et Michél Buffat. Mme Claudine Wyssa était excusée.

Ont également participé à cette séance :

M. Pascal Broulis, Chef du DFIRE, M. Pierre Curchod, Chef de la division juridique ACI.

M. Cédric Aeschlimann a tenu les notes de séance.

**2. POSITION DE LA POSTULANTE**

Fabienne Freymond Cantone indique avoir consulté des fiscalistes pour aboutir à son texte. Elle demande une réflexion sous la forme d'un postulat, outil qui laisse une large marge de manœuvre au Conseil d'Etat pour voir quelles adaptations pourraient être apportées à la loi et aux réglementations.

Elle présente 4 sujets de discussion sur le thème des reports d'impôts concernant les gains immobiliers dans la loi telle que retouchée en 2000.

- Certains cantons limitent le nombre de reports d'impôts acceptables par personne, ce qui simplifie notablement l'administration.
- Dans le canton de Vaud, il est possible que quelqu'un change l'affectation de son appartement alors qu'il est au bénéfice d'un report d'impôt pour une habitation durable. Elle demande une réflexion pour que cela ne puisse plus être le cas.
- En fonction de leur taille, le délai de 2 ans possible pour une demande de report d'impôt, peut mettre en difficulté des petites communes qui ont perçu cet impôt, et qui doivent ensuite le restituer.
- Le sujet le plus technique concerne l'article 68 de la Loi sur les impôts (LI). Il stipule que la durée de possession en cas de demande de report d'impôt se calcule à partir de la dernière aliénation imposée. Ainsi, une personne qui procède à des achats et ventes successifs bénéficiera d'un taux sur le gain immobilier plus favorable, car toute la durée d'habitation depuis le premier achat sera comptabilisée. Elle précise que cette pratique n'existe pas dans les autres cantons et est unique en Suisse. Elle estime que ce biais devrait être corrigé.

### 3. POSITION DU CONSEIL D'ETAT

Pascal Broulis explique que ce postulat concerne la problématique du réinvestissement. Il signale que M. Curchod a préparé un texte technique présentant la situation en général. Si la commission est convaincue des arguments présentés, ce texte sera la réponse à ce postulat.

Ce qui peut poser problème à une commune concerne la trésorerie et non la fiscalité. Elle doit, en effet, rembourser ce qu'elle a encaissé par avance. Les acomptes ne sont pas acquis, seule la taxation est définitive.

L'ACI pourrait transmettre un courrier aux boursiers par l'intermédiaire de l'UCV, de l'AdCV ou même de la Société des boursiers pour leurs expliquer comment les communes devraient provisionner.

Selon le Conseiller d'Etat la pratique genevoise, mentionnée par la postulante, soulève plus de problèmes qu'elle n'en résout.

Pierre Curchod explique qu'il existe ainsi deux types de différés d'imposition :

- les reports d'imposition qui portent sur le même immeuble,
- les reports d'imposition qui concernent plusieurs immeubles différents.

Les reports d'impôt qui portent sur le même immeuble concernent essentiellement le partage successoral, avec par exemple un frère ou une sœur qui reçoivent la moitié d'un immeuble. L'un reprend la moitié de l'autre, à titre onéreux, et bénéficie d'un report d'impôt. Cela peut aussi être le cas lors d'un divorce, à la fin du régime matrimonial. Lorsque les conjoints sont d'accord, l'un des ex-conjoints reprend la part de l'autre contre indemnité et bénéficie d'un report d'imposition.

Les reports d'impôt sur deux immeubles différents concernent les réinvestissements. Les personnes qui habitent leur propre logement, qui le vendent, déménagent, et acquièrent un nouveau logement servant d'habitation peuvent en bénéficier.

Au niveau juridique, le canton n'est plus tout à fait libre de faire ce qu'il veut. Depuis 2001, le délai de 8 ans ne s'applique plus et l'article 12 de la Loi sur l'harmonisation des impôts directs est consacré à l'impôt sur les gains immobiliers. Il prévoit un différé de l'imposition et non un report de la perception de l'impôt.

Selon la pratique de l'ACI depuis 2001 concernant le même immeuble, la durée de possession est considérée par exemple jusqu'au divorce. Il y a un différé d'imposition depuis le divorce jusqu'à la revente de l'immeuble. Un décompte fiscal est réalisé lorsque le conjoint qui a repris cet immeuble le vend.

L'administration avait auparavant pour pratique de dire que sur la moitié de l'immeuble qu'un des conjoints avait acquis au tout début du processus, la durée de possession était prise en considération jusqu'à la vente de l'immeuble. Par contre pour la moitié rachetée à son ex-conjoint, on ne considérait que la durée de possession raccourcie, entre le divorce et la vente de l'immeuble. Le TA a jugé que cette pratique n'était pas conforme au droit fédéral, en ce sens que le droit fédéral ne prévoit pas un simple report de l'imposition, mais qu'il s'agit d'un véritable différé d'imposition. Dès lors, aussi bien sur la partie reprise du conjoint que celle achetée à l'origine, il doit y avoir une durée de possession complète. Sur la base de cet arrêt, la loi a été légèrement modifiée, faisant une distinction entre un et plusieurs immeubles.

Sur deux immeubles, la pratique continue de dire que sur la plus-value réalisée sur le premier immeuble, lorsque le second est vendu, on considère doute la durée de possession. Ainsi, dans le cas d'un premier immeuble acheté en 2001, revendu en 2005 et d'un nouvel immeuble racheté en 2005 et revendu en 2008, la durée de possession prise en considération pour le premier immeuble est de 7 ans, ce qui a un effet sur le taux, plus faible en fonction du barème dégressif de la loi. Par contre, sur la plus-value réalisée sur le second immeuble, la durée considérée est celle entre l'achat et la revente de cet immeuble, ce qui aboutit à un taux d'impôt plus élevé pour une durée de possession de 3 ans. Il est à relever que cette pratique vaudoise a été testée par les tribunaux.

Concernant le canton de Genève, la loi genevoise va plus loin que le droit vaudois. Elle précise que dans le cadre de l'exemple mentionné ci-dessus d'un réinvestissement sur deux immeubles, la durée de possession de 7 ans va s'appliquer aussi bien sur le premier immeuble que sur le second. Ainsi, la pratique genevoise est plus favorable que la pratique vaudoise.

Le canton de Genève comporte également deux particularités, en premier lieu concernant les cas d'investissements multiples. Si l'on complique la chose avec un immeuble A acheté en 2000, revendu en 2003, un nouvel immeuble B, acquis en 2003, avec un réinvestissement du gain immobilier, dans un tel cas, le canton de Genève va admettre le différé d'imposition sur le gain réalisé sur l'immeuble A. L'immeuble B, acheté en 2003 est revendu 2008, et un immeuble C est racheté en 2008 également. Le canton de Genève va dès lors admettre que l'imposition du gain réalisé sur l'immeuble B soit différée, mais il va revenir sur le gain immobilier de l'immeuble A. Une autre particularité unique en Suisse est que la durée de possession maximale pour qu'il y ait un impôt est limitée à 25 ans. Après 25 ans, le taux d'impôt passe à 0. Ainsi, plus l'on se rapproche des 25 ans, plus il y a un risque qu'il n'y ait plus du tout d'imposition sur ces différés.

Un autre point délicat du postulat concerne la problématique du changement d'affectation. Le droit vaudois reprend mot pour mot la loi fédérale. Pour qu'il y ait un différé d'imposition, dans le cas de figure d'une personne qui possède son logement, le vend et en rachète un autre, il faut que le propriétaire affecte le produit de la vente à une acquisition ou à une construction en Suisse servant au même usage. C'est ce même usage qui pose une difficulté, car le droit ne prévoit pas de durée. La pratique est de dire que la personne qui vend son appartement, en rachète un et qui, quelque mois plus tard, change d'idée et loue cet appartement, l'administration ne va pas revenir sur ce différé d'imposition, et ce même si la personne n'a habité le logement que 3 mois. Dans ce cas, avec une base légale quelque peu fragile, l'administration pourrait être plus stricte, quitte à soumettre les litiges devant les tribunaux pour définir une période de 6 mois ou une année d'occupation.

Pascal Broulis rappelle le débat qui avait eu lieu juillet 2000 lors de la révision de la Loi fiscale sur la question du réemploi. A partir de la seconde vente d'un immeuble, on est déjà considéré comme un professionnel de l'immobilier et donc plus dans le même schéma de fiscalisation. Il s'agit d'éviter qu'en définitive, des personnes soient pénalisées durant leur parcours de vie avec un bien immobilier.

#### **4. DISCUSSION GÉNÉRALE ET BIENFONDÉ DU POSTULAT**

Plusieurs commissaires soulignent qu'il y a des différences de pratique entre les cantons. Certains cantons suisses allemands contrôlent le changement d'affectation d'un immeuble. Le canton de Vaud est le seul à appliquer un taux dégressif basé sur une partie de la possession d'un logement. Même si Genève est plus laxiste, d'autres cantons le sont moins et nous pouvons nous demander quelle est la justification de cette situation pour le canton de Vaud.

Le Chef de la division juridique de l'ACI nous répond que le nombre de reports d'imposition est réglé par le droit fédéral. La personne qui utilise un immeuble pour son habitation, le vend et utilise un immeuble pour sa propre habitation a droit à un report d'imposition. Il doute que l'on puisse apporter une limite temporelle par rapport à la formulation actuelle de la loi. Tant qu'il n'y a pas de recours pour tester la pratique, le système du taux différencié continuera à être pratiqué. Au niveau de la logique, le taux différencié paraît notamment juste lorsqu'il y a deux immeubles différents. En effet, il lui semble difficilement concevable que pour un second immeuble, conservé 4 ans alors qu'un premier a été conservé 25 ans, on ne considère que la plus-value sur le second immeuble.

A Genève, la limitation des reventes est partielle. Dès le 3ème immeuble, une partie du réinvestissement est décalée vers l'immeuble suivant. Le barème est aussi dégressif en fonction de la durée de possession. Le taux se calcule sur la durée totale, avec des taux plus bas pour le dernier immeuble que dans le canton de Vaud.

Il est à relever que la justice a donné tort à l'ACI en traitant le cas d'un immeuble qui a été loué pendant 6 ans sans être affecté au logement de ses propriétaires. Ils ont pu prouver que cet objet était difficile à vendre, qu'ils avaient fait de nombreuses démarches pour le vendre et notamment baissé le prix. La durée et l'affectation de l'immeuble n'était pas remplie dans ce cas, pourtant, selon la jurisprudence, 6 ans n'ont pas suffi pour lui faire perdre une affectation. Ainsi, la personne qui peut

montrer qu'elle a fourni des efforts et démarché des agences peut bénéficier du report d'imposition. Ces notions ne sont justement pas fixes dans la loi car il faut tenir compte des particularités de chaque cas, en dépit de garde-fous nécessaires. Les démarches sont plus rapides sur l'arc lémanique et peuvent atteindre 5 ans dans les autres régions. Comme le relève le Conseiller d'Etat, plus d'un mariage sur deux se termine par un divorce, avec la nécessité d'un logement supplémentaire.

Concernant le réinvestissement, il s'agit de différer le paiement de l'impôt pour éviter une multitude de ponction. Pascal Broulis indique recevoir environ 800 lettres par année. Il y a peu de courriers concernant cette question, mais ils montrent la fragilité de certaines personnes par rapport à leur situation personnelle. Il estime que le cadre est restreint pour changer la pratique et que le canton de Vaud est plutôt rigoriste en la matière

En principe un nouveau logement coûte plus cher que l'ancien. Comme le souligne Monsieur Broulis, l'idée du législateur est de faciliter la mobilité du contribuable dans le domaine immobilier. La fiscalité immobilière est souvent l'objet d'attaques, la plupart du temps rejetées par le peuple. La dernière initiative dite des « vieux » concernait le choix du mode d'imposition des personnes de 65 ans et plus, avec notamment le maintien d'une valeur locative.

Un commissaire relève qu'un parcours de vie peut être très divers, avec un premier achat comme jeune célibataire, un mariage, des enfants, un divorce, une situation professionnelle qui change, etc. Tous ces cas peuvent aboutir à un changement de logement en y étant forcé, tout en souhaitant rester propriétaire. Il trouve normal de pouvoir profiter de ces reports d'impôts.

Un autre commissaire rappelle que l'on attend des travailleurs qu'ils soient mobiles et que les personnes sont moins attachées à un emploi qu'auparavant. Provenant d'une région périphérique, il signale encore que des personnes quittent l'arc lémanique pour trouver des logements moins chers. Il est tout à fait possible d'envisager un changement de logement 3 à 4 fois dans une vie pour les personnes qui sont devenues propriétaires très jeunes. Il se déclare satisfait des explications reçues et soutient l'idée d'une information aux petites communes concernant les problèmes de trésorerie.

Un commissaire rappelle que le postulat Freymond Cantone vise à éviter la spéculation immobilière et non les personnes et leurs trajectoires de vie liées à différents événements. S'agissant de l'interprétation de l'article 65 al 1 let f, qui précise qu'il s'agit des cas d'aliénation de l'habitation ayant durablement servi au propre usage de l'aliénateur, le mot durable est pris en considération à partir d'une année déjà.

L'ACI intervient dans les cas de spéculations. Concernant l'interprétation du mot durable, les problèmes sont similaires à ceux de la définition du domicile en droit civil, qui peut être pris pour une durée relativement brève, pour autant que l'intention de la personne de s'établir soit réellement de prendre domicile. L'aspect subjectif n'est pas facile à apprécier car une personne peut venir dans une commune, perdre son emploi trois mois après et déménager. Elle n'en a pas moins eu son domicile pendant trois mois dans la commune. C'est la raison pour laquelle il est difficile d'être très restrictif dans ce domaine, car cela provoque beaucoup de litige, avec des chances de succès relativement faibles.

Le réinvestissement ne va pas être accordé pour les cas où l'immeuble racheté est moins cher que le précédent, car plus petit ou dans une région où les prix des terrains sont plus bas. Monsieur Curchod nous donne l'exemple d'un immeuble acheté CHF 500'000.- à Nyon, revendu CHF 800'000.- quelques années plus tard pour racheter un immeuble à CHF 550'000.- à Avenches. Concernant les CHF 300'000.- de plus-value, le différé d'impôt n'est pas complet et ne porte que sur CHF 50'000.-, soit la différence entre le prix de revient à Nyon de CHF 500'000.- et celui d'Avenches de CHF 550'000.-.

Pascal Broulis rappelle qu'il y a toujours une marge d'interprétation en fiscalité et reconnaît que la lecture du texte fédéral peut poser problème à ce sujet. In fine, il explique que la succession régularise le transfert patrimonial et qu'il n'y a pas de cadeau. Le réemploi a pour but de pratiquer l'impôt alors que la fiscalité immobilière fait l'objet de nombreuses demandes de réforme. Un débat a notamment été initié pour faire baisser l'endettement des ménages dans le domaine hypothécaire en supprimant les déductions fiscales. Mais si le taux d'endettement est important, le patrimoine l'est aussi en miroir. Il remarque aussi qu'il n'y a pas de bulle spéculative actuellement, avec une meilleure répartition qu'il y

a 20 ou 30 ans dans le domaine immobilier, même si l'arc lémanique fait parfois exception. L'administration examine ainsi chaque cas pour lui-même. Une vente ne fait donc pas l'objet d'une taxation mécanique, mais est traitée pour elle-même, avec sa marge d'interprétation. Il pense que la pratique est plutôt saine.

La postulante pense que le fait de faciliter le transfert immobilier va bien si le marché est haussier. Elle souligne que s'il devient baissier, les communes et l'Etat vont plutôt y perdre financièrement, ce qui pose problème. Elle attend également des engagements plus forts du Conseil d'Etat en termes de contrôle des changements d'affectation.

De l'avis du Conseiller d'Etat, si la loi était égalitaire, le taux serait unique pour toutes les personnes physiques. Comme le taux est progressif, la loi obéit à un principe d'équité et non d'égalité. Il s'agit donc implicitement de favoriser le transfert patrimonial. Il estime que le marché va rester ce qu'il est globalement, avec des ventes à des montants similaires. Il ne faut donc pas tabler sur un marché qui va s'écraser ou régresser, à l'exception des objets dont le montant est excessif de fait (CHF 15 à 20'000.- le m<sup>2</sup>). Celui qui est obligé de vendre un appartement payé trop cher pour raison de divorce ou professionnelle n'est pas dans la même situation qu'une personne aisée qui possède un appartement ayant coûté 5 millions et qui n'en vaut plus que 3. Elle ne va pas le vendre et il n'y a rien à aller chercher dans ce domaine. Il rappelle que le réemploi sert à éviter que l'on paie deux fois et l'objectif est d'aider le citoyen dans le cadre de l'aide au logement. Cela ne concerne pas les très riches et il ne s'agit pas d'un gisement. Cet impôt différé est marginal sur la totalité de l'impôt.

A une question d'un commissaire, Pascal Broulis répète qu'il ne soutient pas le postulat. Il propose de remettre une note technique de M. Curchod qui fera office de rapport à ce postulat. L'idée est de donner la matière de la réponse à la commission en vue de l'élaboration du rapport par le rapporteur.

La postulante est prête à entrer en matière sur la proposition en échange d'un engagement sur un meilleur suivi par le canton de l'affectation de l'habitation et du document remis à la commission.

Le Chef du département rappelle que l'Etat a le temps pour lui. En cas de paiement différé, l'Etat s'y retrouve sur la durée. Il ne peut en revanche accepter les doutes concernant l'absence de contrôle de l'administration tant que ces allégations ne sont pas étayées. Les contrôles se font par le biais de la déclaration d'impôt. Ensuite, en cas de transfert de propriété, l'acte fait l'objet de la signature d'un notaire, qui est par ailleurs le premier conseiller en termes de réemploi. Il y a donc une succession de contrôles. Il est prêt à insister sur le fait qu'il faudra y apporter une attention particulière dans le rapport, mais ne peut laisser supposer qu'il n'y a pas de contrôle.

L'objectif étant d'avancer et d'améliorer la pratique, la postulante accepte la proposition de traitement de ce postulat avec les explications données et le rapport mis en annexe. Elle compte sur l'ACI pour le suivi de l'affectation et pour l'information des communes concernant les acomptes.

## **5. VOTE DE LA COMMISSION**

*Prise en considération du postulat*

Nombre de voix pour : 0

Nombre de voix contre : 11

Abstention : 0

*La commission recommande au Grand Conseil de ne pas prendre en considération ce postulat par 0 voix pour, 11 contre et 0 abstention.*

Vers-l'Eglise, le 5 mai 2013

Le rapporteur :  
(Signé) Philippe Grobéty

## 6. ANNEXE

### **Rapport de l'ACI à la Commission du Grand Conseil chargée d'examiner le postulat Fabienne Freymond Cantone et consorts : Gains immobiliers, les reports d'impôts 12 ans après**

Le postulat traite du différé d'imposition des gains immobiliers et soulève les diverses questions suivantes indiquées en caractères italiques.

*a) En cas de vente d'un immeuble affecté au logement du contribuable, celui-ci peut différer l'impôt s'il réinvestit le produit de la vente dans un autre immeuble d'habitation. En cas de revente, il devra payer l'impôt sur les gains immobiliers sur le gain réalisé sur les deux immeubles. Toutefois, sur le plan communal, seule la commune du lieu de situation du 2<sup>ème</sup> immeuble touchera les 5/12 de l'impôt.*

On peut relever que cette situation existait déjà en 1956 et qu'elle n'est donc pas due à la loi de 2000. Accorder une part de l'impôt à chacune des communes compliquerait le système. Le plus souvent, la personne qui vend un immeuble et quitte une commune en bénéficiant d'un réinvestissement est remplacée par une autre personne qui achète cet immeuble (ou un autre) en bénéficiant également d'un réinvestissement et apporte de la substance fiscale compensatoire à cette commune. Du reste, la situation est analogue à celle qui vaut pour les changements de domicile (la personne qui quitte une commune au 15 décembre paie l'impôt de toute l'année dans la commune d'arrivée).

*b) En cas de vente d'un immeuble acquis lors d'une opération dont l'imposition a été différée, l'art. 68 al. 2 LI prévoit que le gain obtenu sur cette opération est imposé au taux déterminé par la durée écoulée depuis la dernière aliénation imposée. La postulante estime que cette situation est trop favorable car en l'absence de réinvestissement la durée de possession aurait été plus brève et le taux de l'impôt plus élevé.*

*Exemple :*

*- Achat de l'immeuble 1 en 2002 au prix de 100*

*- Revente de l'immeuble 1 en 2007 pour 200 : Impôt sur le gain de 100 non perçu car produit de la vente investi sur l'immeuble 2 payé 250 en 2008.*

*- Revente de l'immeuble 2 pour 450 en 2012.*

*Traitement fiscal :*

*Gain sur l'immeuble 2 = 200, durée de possession = 4 ans, taux = 22%*

*Gain sur l'immeuble 1 = 100 durée de possession = 10 ans, taux = 15%*

*La postulante estime que ce n'est pas juste car si le réinvestissement n'avait pas été accordé pour l'immeuble 1 le gain de 100 aurait été imposé au taux applicable pour une possession de 5 ans, à savoir 20%*

Les cas de différé d'imposition peuvent être divisés en deux catégories :

- Les différés d'imposition sur le même immeuble (immeuble acquis par voie de partage successoral et lors d'une liquidation du régime matrimonial (le plus souvent lors d'un divorce).

- Les différés d'imposition portant sur deux ou plusieurs immeubles différents (réinvestissement agricole, réinvestissement dans un immeuble servant au logement principal et réinvestissement dans le cadre d'opérations d'améliorations foncières).

Dans les cas de différés d'imposition portant sur un même immeuble, l'ancienne pratique de l'ACI (jusqu'en 2005) distinguait entre la part de l'immeuble initialement propriété de l'aliénateur et celle acquise lors du différé d'imposition. Pour la première, la durée de possession était calculée depuis l'acquisition jusqu'à la vente alors que pour la seconde le calcul ne se faisait que depuis le différé d'imposition jusqu'à la vente, avec pour résultat un taux d'imposition plus élevé.

Cette manière de faire a été contestée devant les tribunaux. Le cas était le suivant (données adaptées) :

2001 : Acquisition d'un immeuble par les époux X et Z pour 500 (250 chacun).

2004 : Divorce, l'époux X rachète la demi de l'époux Z pour 300 ; imposition différée du gain de 50

2005 : X vend l'immeuble 1000 (gain = 500 : 450 + 50 gain différé)

Taxation : 1/2 de l'immeuble acquis en 2001 : gain 250, au taux de 4 années de possession = 22% ; l'autre 1/2 de l'immeuble acquise lors du divorce : gain 250 dont 50 (gain différé) au taux de 4 années de possession et 200 au taux d'une année de possession = 30%.

Le tribunal a admis le recours en disant que l'entier du gain de 500 devait être imposé au taux de 22%.

Sur la base de cet arrêt, la LI a été modifiée pour consacrer cette solution (art. 68 al. 1)

En revanche, s'agissant de différé d'imposition portant sur plusieurs immeubles, l'ancienne pratique ci-dessus a été maintenue et ancrée dans la loi (art. 68 al. 2 LI). Ainsi, le gain réalisé sur l'immeuble 1 bénéficie de l'entière durée de possession jusqu'à la vente de l'immeuble 2 alors que pour l'immeuble 2, sa durée de possession se calcule depuis son acquisition jusqu'à sa vente.

Exemple :

2001 : Achat immeuble 1 pour 500

2008 : Vente de l'immeuble 1 pour 800 et achat de l'immeuble 2 pour 900 ; différé d'imposition sur 300

2012 : Vente de l'immeuble 2 pour 1500

Taxation :

Gain de 300 sur l'immeuble 1 : durée de possession de 11 ans, taux = 14%

Gain de 600 sur l'immeuble 2 : durée de possession de 4 ans, taux = 22%

Il convient par ailleurs de relever que dans le canton de Genève, cité dans le postulat ainsi que dans celui de Neuchâtel, une telle distinction n'est pas faite en sorte que non seulement le gain réalisé sur l'immeuble 1 bénéficie d'une durée de possession de 11 ans mais le gain sur l'immeuble 2 également.

Compte tenu de ces éléments, il apparaît difficile de suivre le postulat qui voudrait bloquer la durée de possession à partir du moment de la réalisation du gain dont l'imposition est différée, comme dans le système prévu par la LI de 1956. En effet, le droit fédéral précise que le contribuable a droit à un différé d'imposition et pas seulement à un différé de perception de l'impôt. Dès lors, les tribunaux jugeraient probablement que la solution préconisée par le postulat entrave de manière inadmissible ce différé d'imposition voulu par le droit fédéral.

S'agissant enfin des 3 points relevés en page 2 du postulat, on peut relever ce qui suit :

#### *1. Genève limite le nombre de reports d'impôts acceptable par personne*

Il est exact qu'en cas de réinvestissement en chaîne, Genève limite la portée du réinvestissement en ce sens que seul le gain réalisé sur l'immeuble n-1 est reporté sur l'immeuble n. Ainsi, lorsque le propriétaire réinvestit le gain réalisé sur l'immeuble 1 sur l'immeuble 2, le différé d'imposition est admis. En revanche, s'il fait la même chose sur un immeuble 3, la plus-value réalisée sur l'immeuble 2 est reportée sur l'immeuble 3 mais le gain réalisé sur l'immeuble 1, qui avait été reporté sur l'immeuble 2, n'est pas reporté sur l'immeuble 3 et donc imposé à ce moment.

Il convient cependant de relever que le texte du droit fédéral ne prévoit pas une telle possibilité en sorte que l'on peut s'interroger sur le bien-fondé d'une telle solution. D'autre part, Genève est le seul canton suisse à exonérer les gains immobiliers réalisés après une longue durée de possession (25 ans). La limitation des réinvestissements successifs limite la portée d'une telle exonération.

*2. Il n'y a pas de suivi par notre canton sur les changements d'affectation de l'habitation préalablement achetée pour y habiter et préalablement grevée d'un report d'impôt. Il conviendrait dès lors d'être plus strict à cet égard.*

Ce problème est bien réel : une personne domiciliée dans un immeuble dont elle est propriétaire le vend et rachète un autre immeuble en disant qu'elle va y habiter (condition à l'octroi du différé d'imposition). Très peu de temps après, elle déménage de nouveau et met l'immeuble en location.

Le texte de la LI réglant cette problématique est identique au droit fédéral (art. 12 al. 3 let. e LHID). L'exigence posée à ce niveau est que le propriétaire affecte le produit de la vente « à l'acquisition ou à la construction en Suisse d'une habitation servant au même usage ». Au vu de ce texte, il faut admettre qu'une modification immédiate de l'usage de l'immeuble ne respecte pas la loi, mais il n'en reste pas moins vrai que la loi ne pose aucune exigence sur la durabilité de l'affectation du nouvel immeuble à l'habitation et qu'il n'est pas possible d'en introduire dans la loi.

Toutefois, conformément à ce que demande le postulat, l'Administration cantonale des impôts renforcera les contrôles du respect de cette obligation, quitte à porter les éventuels litiges devant les tribunaux.

*3. Le délai d'environ 2 ans pour annoncer un réinvestissement pose des problèmes financiers aux communes qui doivent rembourser l'impôt initialement perçu.*

Comme vu au début du présent rapport (Cf. a), il y a une certaine compensation entre ces cas et ceux où les communes touchent l'impôt sur la plus-value différée réalisée sur l'immeuble d'une autre commune.

Il est vrai cependant que pour les petites communes, la compensation est moins garantie et qu'elles sont plus sensibles aux problèmes de trésorerie.

Dès lors, l'Administration cantonale des impôts adressera une lettre aux communes pour les sensibiliser à cette problématique. Les communes pourront ainsi anticiper ce risque en demandant par exemple au vendeur où à la commune d'arrivée si une acquisition immobilière est en cours ou envisagée. Ceci leur permettra de constituer une provision sur le montant perçu au titre d'impôt sur les gains immobiliers.

04.03.2013