



POUVOIR JUDICIAIRE

A/2698/2022-ICC

ATA/14/2026

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 6 janvier 2026

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

recourante

et

A_____ et B_____

recourants

représentés par Me Antoine BERTHOUD, avocat

contre

A_____ et B_____

intimés

représentés par Me Antoine BERTHOUD, avocat

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

intimée

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
27 mars 2023 (JTAPI/350/2023)**

EN FAIT

A. a. A_____ et B_____ ont acquis le 12 octobre 1998 un immeuble à C_____, dans le canton de Vaud, pour un montant de CHF 1'450'000.-, qu'ils ont revendu le 30 novembre 2012 pour un montant de CHF 3'875'000.-.

b. Le 18 novembre 2011, ils ont acquis un appartement à D_____ dans le canton de Genève pour un montant de CHF 2'800'000.-.

Par bordereau du 13 février 2013, l'autorité fiscale vaudoise leur a accordé un report d'impôt et fixé le gain immobilier différé à CHF 1'366'520.- en lien avec la vente de l'immeuble de C_____ et l'achat du bien immobilier à D_____.

c. Le 18 août 2021, les époux A_____ et B_____ ont revendu leur appartement de D_____ pour un montant de CHF 2'750'000.- en payant une commission de vente de CHF 80'776.-.

Ils ont chacun adressé une déclaration pour l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (ci-après : IBGI) à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) concernant la vente de l'appartement. Compte tenu des commissions de vente qui s'élevaient pour chacune à CHF 40'388.- et des droits de mutation et d'émoluments de CHF 56'000.- chacun, le gain immobilier était de zéro.

d. Le 22 novembre 2021, l'AFC-GE a notifié à chacun des contribuables deux bordereaux et deux avis de taxation IBGI 2021, arrêtant l'IBGI à CHF 683'260.-.

Le premier bordereau reprenait les données déclarées le 28 septembre 2021, fixant les dates d'acquisition au 25 novembre 2011 et d'aliénation au 17 août 2021, soit une durée de possession de neuf ans et, par conséquent, un taux de 15%. Il arrêta l'impôt à CHF 0.-, le total de la valeur d'acquisition étant de CHF 2'912'000.- et celle d'aliénation, inférieure, étant de CHF 2'830'776.-.

	100%	50%
Valeur fiscale existant dix ans avant l'aliénation majorée de 30%	2'800'000.-	1'400'000.-
Droit de mutation et émoluments (4%)	112'000.-	56'000.-
Total de la valeur d'acquisition	2'912'000.-	1'456'000.-
Prix de vente appartement	2'750'000.-	1'375'000.-
Commission de vente	80'776.-	40'388.-
Total de la valeur d'aliénation	2'830'776.-	1'334'612.-

Gain immobilier	0.-	0.-
Gain immobilier différé	0.-	0.-
Gain immobilier imposable	0.-	0.-

Le second bordereau fixait, respectivement, comme dates d'acquisition et d'aliénation, les 25 novembre 1998 et 17 août 2021, soit une durée de possession de 22 ans, un taux de 10% et arrêta le gain immobilier imposable à CHF 1'366'520.- selon le calcul suivant :

	100%	50%
Total du prix d'acquisition	2'908'900.-	1'454'450.-
Prix de vente	5'178'744.-	2'589'372.-
Impenses	903'324.-	451'662.-
Total de la valeur d'aliénation	4'275'420.-	2'137'710.-
Gain immobilier	1'366'520.-	683'260.-
Gain immobilier différé	0.-	0.-
Gain immobilier imposable	1'366'520.-	683'260.-

e. Le 26 juillet 2022, l'AFC-GE a rejeté la réclamation formée par les époux A _____ ET B _____ contre ces bordereaux.

B. a. Le 25 août 2022, les contribuables ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à ce que le gain immobilier imposable soit arrêté, pour chacun d'eux, à CHF 289'922.-.

b. Par jugement du 27 mars 2023, le TAPI a partiellement admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour notification de nouveaux bordereaux, le montant total de l'IBGI s'élevant à CHF 112'684.-.

L'impôt sur les gains immobiliers ne naissait qu'au moment du dernier transfert de propriété ne donnant plus droit à une (nouvelle) imposition différée, hormis pour les gains non réinvestis qui étaient immédiatement imposés, et le « gain total » qui constituait l'objet de l'impôt. L'AFC-GE ne devait établir qu'un seul bordereau traitant de la première acquisition et de la dernière aliénation des habitations des contribuables.

S'agissant de la valeur d'acquisition de l'immeuble, il était correct – et d'ailleurs non contesté par les parties – de prendre en compte son prix d'achat de

CHF 1'450'000.-, ainsi que les impenses, pour lesquelles il convenait de retenir le montant fixé le 13 février 2013 par l'autorité fiscale vaudoise dans une décision entrée en force, soit CHF 92'380.-. Il n'y avait pas lieu de tenir compte d'un quelconque montant à titre de majoration de 30% lors du calcul nécessaire pour établir le montant de l'IBGI suite à un emploi en vertu de l'art. 84 al. 5 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), comme le soutenaient les contribuables. Il en allait de même s'agissant du montant réclamé en tant que frais d'achat appartement, soit CHF 112'000.-. S'agissant de la valeur d'acquisition de l'appartement, non contestée, il s'agissait du prix de vente de CHF 2'750'000.-, moins la commission de vente de CHF 80'776.-, soit un total de CHF 2'669'224.-. La durée de possession était de 22 ans, de sorte qu'un taux de 10% était applicable selon l'art. 84 al. 1 let. f LCP.

C. a. Le 26 avril 2023, l'AFC-GE a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision sur réclamation.

b. Le 28 avril 2023, les époux A_____ et B_____ ont également interjeté recours auprès de la chambre administrative contre ce jugement, concluant à ce que le gain immobilier imposable s'élève pour chacun à CHF 289'922.- et qu'il soit taxé au taux de 10%.

Bien que reconnaissant qu'une durée cumulée de possession de plus de dix ans devait être retenue, avec comme conséquence l'application d'un taux de 10% sur la totalité du gain réalisé, le TAPI avait refusé à tort de majorer de 30% la valeur fiscale de l'immeuble dix ans avant la vente. Le calcul était le suivant :

	100%	50%
Achat immeuble VD	1'450'000.-	725'000.-
Impenses selon bordereau VD	92'380.-	46'190.-
Majoration 30%	435'000.-	217'500.-
Frais d'achat appartement (4% de CHF 1'800'000.-)	112'000.-	56'000.-
Total du prix d'acquisition	2'089'380.-	1'044'690.-
Prix de vente appartement GE	2'750'000.-	1'375'000.-
Commission de vente	80'776.-	40'388.-
Total de la valeur d'aliénation	2'669'224.-	1'334'612.-

Bénéfice	579'844.-	289'922.-
----------	-----------	-----------

c. Par arrêt du 9 janvier 2024, la chambre de céans a admis le recours de l'AFC-GE, annulé le jugement du TAPI du 27 mars 2023 et rétabli les décisions sur réclamation du 26 juillet 2022. Elle a par ailleurs rejeté le recours des époux A_____ et B_____.

Le TAPI avait à tort pris en compte dans son calcul du gain immobilier la perte subie lors de la revente du bien de remplacement (soit l'immeuble de D_____). Il n'existait aucune base légale permettant de compenser les pertes immobilières avec un gain immobilier antérieur ou ultérieur dont l'imposition était différée, de sorte que le principe de la légalité s'opposait à la prise en compte d'une telle perte pour le calcul du gain immobilier imposable.

Par ailleurs, seule la première vente avait donné lieu à un gain immobilier soumis à l'impôt sur les gains immobiliers, dont la partie ayant bénéficié d'une prorogation n'avait pas encore été imposée. Ce gain latent devait être, selon la méthode unitaire, taxé au moment de l'aliénation sans réinvestissement par le canton dans lequel avait eu lieu cette dernière aliénation.

S'agissant de l'argument des contribuables selon lequel la valeur d'acquisition de l'immeuble de C_____ devait être fixée à la valeur d'acquisition majorée de 30% conformément au droit genevois, dans le contexte de l'imposition du gain litigieux par le canton de Genève, le montant du gain immobilier différé avait été fixé définitivement par les autorités vaudoises. Par conséquent, le calcul des contribuables impliquant de fait une modification des montants pris en compte pour le calcul du gain immobilier différé ne pouvait pas être admis.

Enfin, les frais d'acquisition du bien de remplacement genevois n'avaient pas à être examinés, puisque les recourants n'avaient pas contesté l'avis de taxation en lien avec l'aliénation de cet appartement.

D. a. Les époux A_____ et B_____ ont interjeté un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral contre cet arrêt, concluant principalement à son annulation et au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour qu'elle émette de nouveaux bordereaux d'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers en tenant compte d'un gain réalisé par contribuable de CHF 289'922.-.

b. Par arrêt 9C_ 109/2024 du 24 juin 2025, le Tribunal fédéral a admis le recours, annulé l'arrêt de la chambre de céans du 9 janvier 2024 et lui a renvoyé la cause pour qu'elle détermine à nouveau le gain immobilier imposable dans le sens des considérants.

Au moment de l'interruption de la chaîne de emploi, lorsque les contribuables avaient vendu le bien de remplacement situé à D_____, le « bénéfice total » était devenu l'objet de l'impôt et celui-ci devait être déterminé selon les modalités d'imposition du canton de Genève. Cette conclusion n'était pas remise en cause par les considérants de l'arrêt cité par la juridiction cantonale. En effet, le Tribunal

fédéral avait considéré que l'existence de cet intérêt actuel à la fixation du gain différé par le canton de départ ne changeait rien à la possibilité qu'il puisse, selon les circonstances, exister des écarts dans l'imposition effectuée ultérieurement. Il appartenait donc au canton de Genève, dans lequel l'immeuble de D_____ avait été vendu sans qu'un immeuble de remplacement eût été acquis par les recourants, de déterminer le « bénéfice total » en application de sa législation cantonale, ainsi que dans les limites de 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), et de la marge de manœuvre laissée aux cantons par cette disposition.

L'art. 85 LCP, qui traitait du remploi en droit cantonal, n'était pas pertinent pour la solution du litige et c'étaient les règles générales de détermination du gain immobilier qui l'étaient en l'espèce, soit en particulier l'art. 82 LCP. En d'autres termes, la loi genevoise ne prévoyait nullement que le gain immobilier différé, tel que déterminé par le canton de départ, devrait être nécessairement repris tel quel par le canton de Genève lorsque la chaîne de remploi était interrompue comme c'était le cas ici. Partant, le raisonnement de la cour cantonale, selon lequel « le montant du gain immobilier différé [a] été définitivement fixé par les autorités vaudoises », de sorte que le calcul des contribuables « impliquant de fait une modification des montants pris en compte pour le calcul du gain immobilier différé » (soit notamment la fixation d'une valeur d'acquisition en application de l'art. 82 al. 5 LCP) devait être d'emblée écarté, ne trouvait aucun appui dans la législation cantonale et se révélait arbitraire. Dès lors que les recourants revendiquaient la prise en compte de la valeur d'acquisition prévue à l'art. 82 al. 5 LCP, sans que la chambre administrative ait examiné cet aspect vu son raisonnement, il convenait de lui renvoyer la cause pour qu'elle détermine si la disposition en cause devait être appliquée en lien avec la fixation de la valeur d'acquisition de l'immeuble de C_____.

Dans le cadre de la détermination du gain immobilier « total » imposable, le prix de vente de cet immeuble, tel que fixé par la juridiction cantonale, n'était pas pertinent. Il lui appartiendrait d'examiner également, dans le cadre du renvoi ordonné, si le montant de CHF 112'000.- revendiqué par les contribuables à titre d'impenses pouvait être pris en compte, en application du droit cantonal. Il en allait de même pour la somme de CHF 92'380.- dont les recourants demandaient la prise en compte à titre d'impenses calculées par l'autorité fiscale vaudoise. Partant, il n'y avait pas besoin d'examiner le grief des recourants selon lequel l'intimée n'était pas en droit d'émettre deux bordereaux distincts, compte tenu de l'applicabilité de la méthode unitaire (consid. 7).

c. En date du 18 juillet 2025, la juge déléguée a imparti un délai au 18 août 2025 pour faire part de leur détermination suite à l'arrêt du Tribunal fédéral précité, ensuite de quoi la cause serait gardée à juger.

d. Dans leur détermination, les contribuables ont relevé qu'il ressortait notamment de l'arrêt du Tribunal fédéral que seul le droit genevois était applicable. Le prix de

vente total à retenir était exclusivement celui de l'immeuble à D_____, d'un montant net par vendeur, non contesté, de CHF 1'334'612.-. Conformément au texte clair de l'art. 82 al. 5 LCP, les contribuables pouvaient demander que soit prise en considération, en lieu et place du prix d'acquisition, la valeur fiscale dix ans avant la vente majorée de 30%, le droit cantonal prescrivant qu'elle corresponde au prix d'achat de l'immeuble.

Les contribuables ne pouvaient que persister dans leurs précédentes conclusions et demander à la chambre de céans de renvoyer le dossier à l'AFC-GE pour qu'elle émette un nouveau bordereau IBGI par vendeur taxant un gain immobilier de CHF 289'922.- au taux de 10%. Aucun émolument, que ce soit devant le TAPI ou la chambre de céans, ne devrait être mis à leur charge. L'indemnité de CHF 800.- allouée dans le jugement du TAPI devrait être augmentée au vu de l'issue du recours et une indemnité pour la procédure de seconde instance devait y être ajoutée.

e. Dans ses observations, l'AFC-GE a produit un tableau récapitulatif quatre scénarios de calcul du gain immobilier imposable et a persisté à défendre la thèse selon laquelle ce dernier s'élevait au total à CHF 1'366'520.-, comme détaillé dans le premier scénario :

	100%
Achat immeuble VD	1'450'000.-
Impenses selon bordereau VD	92'380.-
A. Total de la valeur d'acquisition	1'542'380.-
Prix de vente immeuble GE	2'8000'000.-
Frais d'achat appartement GE (4% de 2.8 mios)	108'900.-
C. Total de la valeur d'acquisition immeuble GE	2'908'900.-
Base de l'IBGI (C-A)	1'366'520.-

Elle rappelait par ailleurs qu'il n'était pas concevable d'appliquer l'art. 82 al. 5 LCP au prix d'un immeuble acquis dans un autre canton, car cela équivaldrait à reconsidérer le montant du gain immobilier tel qu'il avait été déterminé dans cet autre canton. Pour le surplus, il n'était nul besoin de se déterminer sur les impenses (effectives) de CHF 92'380.- puisqu'elle les avait bien prises en compte.

f. Les contribuables ont déposé une réplique spontanée le 29 septembre 2025, ensuite de quoi les parties ont été informées que la cause restait gardée à juger.

EN DROIT

1. La recevabilité des recours formés par devant la chambre administrative a déjà été admise dans l'arrêt du 9 janvier 2024. Il n'y a pas lieu d'y revenir.
2. Conformément au principe de l'autorité de l'arrêt de renvoi, l'autorité à laquelle le Tribunal fédéral renvoie une cause est tenue de fonder sa nouvelle décision sur les considérants de droit de l'arrêt du Tribunal fédéral. Cette autorité est donc liée par ce qui a déjà été définitivement tranché par le Tribunal fédéral et par les constatations de fait qui n'ont pas été attaquées devant lui ou qui l'ont été sans succès (ATF 148 I 127 consid. 3.1 ; 143 IV 214 consid. 5.2.1).

Le présent arrêt fait suite à celui du Tribunal fédéral du 24 juin 2025 (9C_109/2024) et a pour objet de déterminer la totalité du gain immobilier imposable des recourants dans le canton de Genève, à la suite de la vente du bien de remplacement en août 2021 dans ce canton.

2.1 L'impôt sur les gains immobiliers est un impôt cantonal, harmonisé à l'art. 12 LHID. La LHID ne contient que peu de dispositions sur l'impôt sur les gains immobiliers. La perception d'un tel impôt est certes prescrite (cf. art. 2 al. 1 let. d LHID) mais la LHID demeure vague en ce qui concerne l'aménagement de l'impôt et ne contient que peu de directives pour les cantons. Elle ne s'exprime notamment que de manière générale sur la détermination du bénéfice imposable. Conformément à la marge de manœuvre qui leur est laissée, les cantons n'ont pas réglé l'imposition des gains immobiliers de manière uniforme (ATF 130 II 478 consid. 5.1 et les références ; 143 II 382 consid. 2.1).

L'art. 12 al. 1 LHID prévoit que l'impôt sur les gains immobiliers 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). Le législateur fédéral a conçu les éléments essentiels de la disposition précitée comme des notions juridiques indéterminées ; les notions de « produit », de « frais d'investissement » et de « valeur de remplacement » ne sont pas définies plus avant, et la Confédération laisse aux cantons une certaine marge de manœuvre dans la définition du bénéfice imposable. Dans cette mesure, les dispositions en matière d'impôt sur les gains immobiliers qui concrétisent ces notions se présentent comme du droit cantonal (art. 1 al. 3 LHID ; ATF 150 II 478 consid. 5.1.1 et les références).

L'art. 12 al. 3 let. e LHID prévoit que 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.

2.2 Selon la jurisprudence, la prorogation de l'imposition prévue par l'art. 12 al. 3 LHID signifie qu'un transfert constituant en soi un acte d'aliénation n'est cependant

pas soumis à imposition. Tout se passe, sous l'angle de l'impôt sur les gains immobiliers, comme si le transfert n'avait pas eu lieu ou, en d'autres termes, comme s'il n'y avait pas eu réalisation d'un gain. La prorogation n'implique toutefois pas une exemption définitive, qui serait d'ailleurs contraire à l'art. 12 LHID. En d'autres termes, le mécanisme du report d'imposition ne constitue pas une exonération fiscale (ATF 141 II 207 consid. 4.2.1). En effet, l'augmentation de valeur qui s'est produite entre la dernière aliénation imposable et l'acte prorogeant l'imposition n'est que provisoirement pas taxée ; l'imposition est simplement différée jusqu'à nouvelle aliénation imposable, qui tiendra alors compte de l'augmentation de la valeur qui s'est produite depuis la dernière aliénation imposable (arrêts du Tribunal fédéral 9C_383/2023 du 20 février 2025 consid. 3.3.1 ; 9C_786/2023 du 10 octobre 2024 consid. 4.3.1 et les références ; 2C_227/2017 du 17 novembre 2017 consid. 4.4.1 et les références).

2.3 Dans le domaine de l'interdiction de la double imposition intercantonale et au sujet de l'art. 12 al. 3 let. e LHID, le Tribunal fédéral a considéré qu'en cas de remploi au sens de cette disposition, le droit à l'imposition de la substance latente revenait intégralement et exclusivement au canton d'arrivée du contribuable, respectivement au dernier canton d'arrivée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_337/2012 du 19 décembre 2012 consid. 3.5, RDAF 2013 II 350). Dans le contexte d'un report de l'impôt sur les gains immobiliers ensuite de l'acquisition en remploi d'une habitation, il convient d'appliquer également la méthode unitaire aux transferts équivalant à un réinvestissement. Cela signifie que le droit d'imposer le substrat fiscal latent lorsque la chaîne d'acquisition en remploi est brisée revient également dans ces cas entièrement et exclusivement au canton dans lequel s'est installé l'assujetti (personne physique), respectivement le dernier des cantons dans lequel celui-ci s'est installé, les cas d'abus de droit étant réservés (ATF 143 II 694 consid. 4).

La méthode unitaire est donc caractérisée par le fait que le substrat fiscal latent est imposé dans le canton dans lequel a lieu l'aliénation de l'immeuble acquis en remploi, sans qu'un nouveau remploi n'entre en ligne de compte. Le substrat latent, fondé sur la première aliénation, le cas échéant d'autres gains bruts reportés en raison de changements de propriétaire intervenus entre-temps et le gain résultant de la dernière aliénation constituent un objet fiscal uniforme dans ce (dernier) canton dans lequel s'est installé l'assujetti (arrêt du Tribunal fédéral 2C_337/2012 du 19 décembre 2012 consid. 2.4 ; RDAF 2013 II 350).

2.4 Dans le canton de Genève, l'impôt sur le gain immobilier est régi par les art. 80 ss LCP.

Conformément à 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). Lors de l'aliénation d'un immeuble acquis par un transfert justifiant la prorogation de l'imposition, le prix

d'acquisition est celui de la dernière aliénation soumise à l'impôt qui est aussi déterminante pour fixer la durée de possession (al. 3).

Lorsque l'acquisition est intervenue plus de dix ans avant l'aliénation, le contribuable peut demander que soit considérée comme valeur d'acquisition la valeur fiscale dix ans avant l'aliénation majorée de 30% s'il s'agit d'un autre immeuble (al. 5).

En ce qui concerne la valeur d'aliénation, elle est égale au prix de vente diminué des impenses que l'aliénateur a supportées à cette occasion (art. 82 al. 6 LCP). Le prix de vente comprend l'ensemble des prestations de tout genre auxquelles l'acquéreur s'oblige à l'égard de l'aliénateur (art. 82 al. 7 LCP). 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 (art. 82 al. 8 LCP).

Conformément à l'art. 84 al. 1 let. f LCP, l'impôt est perçu de l'aliénateur ou du bénéficiaire du gain sur le montant global du bénéfice ou du gain nets au taux de 10% lorsqu'il l'a été pendant dix ans au moins, mais moins de 25 ans.

3. En l'espèce, l'arrêt de renvoi du Tribunal fédéral a posé comme principes que l'art. 85 LCP n'était pas pertinent et ne pouvait être appliqué, que le gain immobilier différé calculé par les autorités du canton de Vaud ne devait pas être repris tel quel par le canton de Genève au moment de la vente du bien de remplacement et qu'il appartenait à la chambre de céans de déterminer si l'art. 82 al. 5 LCP devait être appliqué en lien avec la fixation de la valeur d'acquisition de l'immeuble de C_____ et que dans le cadre de la détermination du gain immobilier « total » imposable, le prix de vente de cet immeuble, tel que fixé par la juridiction cantonale, n'était pas pertinent (consid. 7.2.2.). Il lui appartiendrait d'examiner également si le montant de CHF 112'000.- revendiqué par les contribuables à titre d'impenses pouvait être pris en compte, en application du droit cantonal topique. Il en allait de même pour la somme de CHF 92'380.- dont ils demandaient la prise en compte à titre d'impenses calculées par l'autorité fiscale vaudoise. Il n'y avait enfin pas besoin d'examiner le grief des recourants selon lequel l'intimée n'était pas en droit d'émettre deux bordereaux distincts, compte tenu de l'applicabilité de la méthode unitaire (consid. 7.2.3).

3.1 Conformément à l'art. 82 al. 1 LCP précité, le bénéfice ou gain imposable est constitué par la différence entre la valeur d'aliénation et la valeur d'acquisition (al. 1). Dans les quatre calculs proposés, l'AFC-GE a calculé l'IBGI en faisant la différence entre le prix d'achat de l'immeuble à C_____ et celui de l'immeuble à Genève et non pas son prix de vente, de sorte que ses calculs ne respectent pas le principe essentiel prescrit par cette disposition, et qui est conforme au droit fédéral, l'art. 12 LHID évoquant pour sa part le « produit de l'aliénation ». Si le Tribunal fédéral a retenu que le prix de vente de l'immeuble n'était pas pertinent, il faisait référence uniquement à celui de C_____. Il a expressément retenu que c'était le bien de remplacement situé à D_____ qu'il convenait de prendre en considération. Partant, le prix de vente à retenir est celui de l'immeuble de D_____ . Il ressort des

bordereaux émis par l'AFC-GE le 22 novembre 2021 que ce prix s'élève à CHF 2'750'000.-, sous déduction d'une commission de vente de CHF 80'776.-, ce qui représente un montant total de CHF 2'669'224.-.

Il s'est écoulé plus de dix ans entre l'acquisition du bien immobilier de C_____ et la vente du bien immobilier à D_____. Les contribuables demandent que soit considérée comme valeur d'acquisition la valeur fiscale dix ans avant l'aliénation majorée de 30 %, en application de l'art. 82 al. 5 LCP. On ne saurait suivre à cet égard l'argumentation de l'AFC-GE selon laquelle cette majoration entraînerait la constatation d'un gain immobilier vaudois différent de celui fixé par l'autorité fiscale de ce canton. Dans son arrêt de renvoi, le Tribunal fédéral a expressément considéré que la loi genevoise ne prévoyait nullement que le gain immobilier différé, tel que déterminé par le canton de départ, devrait être nécessairement repris tel quel par le canton de Genève lorsque la chaîne de remploi était interrompue comme c'était le cas ici (consid. 7.2.2). L'immeuble de C_____ ayant été acquis pour le prix total de CHF 1'450'000.-, la valeur d'acquisition, après une majoration de 30%, doit être fixée à CHF 1'885'000.-.

Il n'y a pas lieu d'examiner la question des impenses, dès lors que l'AFC-GE a relevé qu'il les avait bien prises en compte, pour un montant de CHF 92'380.-. Les frais d'achat de l'appartement à D_____, d'un montant de CHF 112'000.- (4% de CHF 2.8 mios), ont également été admis en déduction par l'AFC-GE, tant dans ses bordereaux du 22 novembre 2021 que dans certains de ses quatre calculs produits dans sa détermination du 28 septembre 2025. Ils font manifestement partie de l'imposition du « bénéfice total » puisque constituant des frais d'acquisition au sens de l'art. 82 al. 8 LCP.

Enfin, il n'est également pas litigieux que l'immeuble a été acquis le 25 novembre 1998 et l'appartement aliéné le 17 août 2021, ce qui donne une durée de possession de 22 ans et donc un taux de 10% en application de l'art. 84 al. 1 let. f LCP.

Il ressort de ce qui précède que le calcul de l'IBGI exigible est celui proposé par les contribuables, reproduit ci-devant sous let. C.b de la partie en fait, soit un montant de CHF 579'844.- au total.

En conséquence, le recours des contribuables sera admis, celui de l'autorité intimée rejeté et le dossier renvoyé à cette dernière afin qu'elle notifie aux recourants de nouveaux bordereaux IBGI conforme aux considérants qui précèdent.

4. Vu l'issue du litige, aucun émoulement ne sera perçu et une indemnité globale de procédure, pour les deux instances cantonales, de CHF 3'000.- sera allouée aux contribuables (art. 87 LPA), à la charge de l'État de Genève.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevables les recours interjetés le 26 avril 2023 par l'administration fiscale cantonale et le 28 avril 2023 par A_____ et B_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 27 mars 2023 ;

au fond :

admet le recours interjeté le 28 avril 2023 par A_____ et B_____ ;

rejette le recours interjeté le 26 avril 2023 par l'administration fiscale cantonale ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 27 mars 2023 ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision de taxation au sens des considérants ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue à A_____ et B_____ une indemnité de procédure globale pour les deux instances cantonales de CHF 3'000.-, à la charge de l'État de Genève ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Antoine BERTHOUD, avocat de A_____ et B_____, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Florence KRAUSKOPF, présidente, Jean-Marc VERNIORY, Michèle PERNET, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

J. RAMADOO

la présidente siégeant :

F. KRAUSKOPF

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :