

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/686/2022-ICC

ATA/161/2025

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 11 février 2025

4^{ème} section

dans la cause

A_____

représentée par Me Jean-Frédéric MARAIA, avocat

recourante

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

intimée

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
11 mars 2024 (JTAPI/222/2024)**

EN FAIT

- A. a.** Le 11 juillet 2003, A_____ (ci-après : la contribuable) a reçu en donation de son père la moitié de la parcelle n° 2'251 de la commune de B_____ (ci-après : immeuble n° 1), sise en zone de développement, que ce dernier avait acquise le 3 mars 1972. Le même jour, le père de la contribuable a vendu l'autre moitié de cette parcelle à C_____, qui est devenu par la suite son beau-fils – soit l'époux de la contribuable –, au prix de CHF 550'000.-.
- b.** Selon le registre de l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM), les époux A_____C_____ étaient domiciliés à l'adresse correspondant à l'immeuble n° 1 jusqu'au 1^{er} janvier 2016.
- c.** Le 11 février 2016, les époux A_____C_____ ont vendu l'immeuble n° 1 à une société en vue d'une promotion immobilière. Le prix de vente de CHF 2'340'000.- (CHF 1'170'000.- par époux) était composé d'un montant de CHF 339'000.-, versé le jour même, de deux appartements d'une valeur de CHF 1'287'000.- l'un (ci-après : immeuble n° 2) et CHF 607'700.- l'autre, de deux boxes valant CHF 38'300.- chacun et d'une place de stationnement de CHF 29'700.-, à livrer dans un délai de 33 mois.
- d.** Par bordereau d'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (ci-après : IBGI) du 27 avril 2016, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fixé le gain réalisé par la contribuable à CHF 773'234.- (CHF 1'170'000.- moins une valeur d'acquisition fixée à CHF 396'766.-) et sa durée de possession à 43 ans (du 3 mars 1972 au 11 février 2016, soit y compris la possession de son père du fait de la donation). Au taux de 0% applicable dès 25 ans de possession, aucun impôt n'était dû. Non contesté, ce bordereau est entré en force.
- e.** Le même jour, l'AFC-GE a fixé le gain réalisé par l'époux de la contribuable à CHF 598'000.- (CHF 1'170'000.- moins CHF 550'000.- et les frais). Au taux de 10%, pour une durée de possession de douze ans (de 2003 à 2016), l'IBGI s'élevait à CHF 59'800.-, montant qui a été acquitté.
- f.** Par acte notarié du 26 juin 2018, les A_____C_____ ont acquis, par moitié chacun, les biens susmentionnés, dont l'immeuble n° 2, au prix prévu.
- g.** Selon les registres de l'OCPM, la contribuable était domiciliée à l'adresse correspondant aux nouveaux immeubles du 10 octobre 2018 au 15 décembre 2020, date de son départ pour le canton de Vaud.
- h.** Le 6 novembre 2018, C_____ s'est prévalu d'un remploi du gain réalisé en 2016 et a demandé le remboursement de l'IBGI correspondant. À l'issue d'une procédure de recours (ATA/727/2020 du 4 août 2020), il a obtenu un remboursement partiel. Un remploi à hauteur de CHF 132'600 était admis, dont seule la moitié (CHF 66'300.-) devait être reportée, car le contribuable n'occupait que le rez-de-chaussée

de l'immeuble n° 1 et louait le premier étage à des tiers. L'IBGI, au taux de 10% soit CHF 6'630.-, était reporté et devait donc être remboursé au contribuable.

B. a. Le 27 octobre 2020, les époux A_____C_____ ont conclu une vente conditionnelle portant sur l'immeuble n° 2, qui a été transféré aux acquéreurs le 15 décembre suivant. Dans ce contexte, la contribuable a sollicité, le 23 novembre 2020, une attestation du montant de l'IBGI à consigner. Elle annonçait une valeur d'aliénation de sa part de copropriété de CHF 1'021'900.- et une valeur d'acquisition de CHF 689'156.-. Sur le gain de CHF 332'744.-, aucun IBGI n'était dû compte tenu d'une possession de l'immeuble aliéné remontant à 1972.

b. Par bordereau d'IBGI du 21 avril 2021, l'AFC-GE a imposé le gain de CHF 332'744.- au taux de 40%, correspondant à une possession de deux à quatre ans (de 2018 à 2020), soit un montant de CHF 133'097.60 à charge de la contribuable.

c. Le même jour, l'IBGI dû par son époux sur la vente de 2020, également basé sur un gain de CHF 332'744.- mais imposé au taux de 10% correspondant à une durée de possession de 17 ans (du 11 juillet 2003 au 15 décembre 2020), a été fixé à CHF 33'274.40. L'AFC-GE demandait également le paiement de l'IBGI relatif à la vente en 2016, qui avait été remboursé, mais était désormais exigible.

d. A_____ a formé une réclamation contre le bordereau la concernant. Vu le remploi en 2018, sa possession de l'immeuble n° 2 était de 46 ans. Le gain de CHF 332'744.- devait donc être imposé au taux de 0%.

e. L'AFC-GE a rejeté la réclamation. Dans la mesure où aucun IBGI n'avait été prélevé sur le gain résultant de la vente de l'immeuble n° 1 en 2016, il n'y avait aucun impôt à rembourser. Les conditions d'un remploi n'étaient donc pas remplies.

C. a. La contribuable a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI).

À l'instar de son époux, elle était au bénéfice du remploi, qui n'était pas conditionné par le prélèvement d'un IBGI lors de la vente du premier immeuble. La solution retenue par l'AFC-GE favorisait de façon injustifiée les contribuables qui aliénaient leur logement dans les 25 ans suivant leur acquisition, au bénéfice du remploi, par rapport à ceux qui le faisaient après 25 ans et qui se voyaient alors refuser le remploi. La durée de sa possession relative à la part non réinvestie du gain réalisé en 2016 était de 44 ans (de 1972 à 2016) et celle de la part réinvestie de 46 ans (de 1972 à 2016 et de 2018 à 2020). Le gain de CHF 332'744.- réalisé en 2020 était dès lors soumis au taux de 0%.

b. Selon l'AFC-GE, les conditions du remploi n'étaient pas remplies, dans la mesure où aucun IBGI n'avait été prélevé sur le gain en 2016 en raison du taux nul. En outre, la demande de remploi était tardive et, subsidiairement, irrecevable en l'absence d'IBGI prélevé sur la vente de l'immeuble n° 1. Le traitement inégal des époux résultait de la différence de leurs situations respectives.

c. Les parties ont persisté sur réplique et duplique.

d. Le TAPI a rejeté le recours par jugement du 11 mars 2024.

La durée de possession ne pouvait s'étendre à celle de l'immeuble n° 1, l'immeuble n° 2 aliéné en décembre 2020 n'ayant pas été acquis par un transfert justifiant une imposition différée, mais à titre onéreux, par achat en juin 2018. La contribuable ne pouvait se prévaloir d'un taux relatif à une possession depuis mars 1972 et, simultanément, d'un gain basé sur le prix d'acquisition de l'immeuble n° 2 en 2018. Admettre la durée plus longue n'aurait de sens que si l'impôt devait être calculé sur la base du gain, plus élevé, correspondant à la différence entre la valeur de l'immeuble en 1972 et celle fixée lors de sa vente. La contribuable semblait confondre emploi et durée de possession, le emploi ayant pour finalité le remboursement de l'IBGI, afin de permettre au contribuable concerné de disposer de fonds suffisants pour acquérir son nouveau logement, tandis que la durée de possession déterminait le taux d'imposition. Comme aucun IBGI n'avait été prélevé, la contribuable avait, contrairement à son époux, pu disposer de l'entier du gain pour acquérir le nouveau logement en 2018, de sorte que l'on ne voyait pas en quoi consisterait le emploi. Le seul fait qu'elle aurait réinvesti une partie de son gain pour acquérir l'immeuble n° 2 ne permettait pas de tenir compte de la durée de possession de l'immeuble n° 1 vendu en 2016. Le gain de 2020 correspondait en effet à l'augmentation de la valeur de l'immeuble n° 2 depuis son acquisition en 2018, c'est-à-dire à l'augmentation de la valeur du gain de 2016 qui y avait été investi. L'IBGI litigieux ne grevait pas la substance du gain réinvesti, qui n'avait pas été imposé, mais uniquement ses fruits. En cas de réinvestissement du gain réalisé en 2020 dans l'acquisition d'un nouveau logement occupé à titre de résidence principale dans un délai de cinq ans, la contribuable pourrait bénéficier du emploi, soit du remboursement de l'IBGI litigieux.

D. a. Par acte déposé le 15 avril 2024, A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation, à ce que le gain réalisé lors de la vente du 27 octobre 2020 soit imposé en tenant compte d'une durée de possession de 46 ans, et à l'octroi d'une indemnité de procédure.

Les cantons étaient obligés d'accorder le report de l'imposition dans les cas prévus à l'art. 12 al. 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Elle réunissait les conditions de la let. e de cette disposition et bénéficiait donc du emploi et de la durée cumulée de possession des deux immeubles pour l'entier du gain immobilier réalisé. Il était contraire au droit harmonisé d'exclure le emploi si aucun IBGI était remboursé, ce qui était par définition le cas du gain imposé à 0% en raison d'une possession supérieure à 25 ans. Le législateur avait voulu un emploi obligatoire le plus large possible en matière de réinvestissement du gain issu de l'aliénation de l'habitation privée, sans le limiter par crainte que le contribuable qui déménagerait plusieurs fois ne soit jamais imposé, dès lors que la condition de l'affectation

durable à l'habitation du contribuable était à même d'écarter le risque de spéculation lié aux investissements en chaîne.

Le raisonnement de l'AFC-GE et du TAPI était arbitraire dans son résultat. La loi sur les estimations fiscales de certains immeubles du 4 novembre 2022 (LEFI - D 3 10) avait relevé le taux plancher de 0% à 2%. Sous ce nouveau régime, la recourante aurait payé CHF 22'119.56 d'IBGI relatif aux deux immeubles au lieu des CHF 133'097.60 réclamés en l'espèce sur la seule vente du second immeuble. En outre, depuis le 21 mai 2019, une nouvelle pratique de l'office cantonal du logement et de la planification foncière (OCLPF) relative à la valorisation des terrains permettait au promoteur de proposer un prix plus élevé pour un terrain en zone de développement, afin que son propriétaire puisse acquérir un bien équivalent. Si elle avait existé à l'époque, les époux A_____C_____ aurait pu bénéficier de cette pratique, qui offrait une meilleure alternative que les modalités admises jusqu'alors, selon lesquelles le promoteur était autorisé à céder au propriétaire du terrain, à leur prix de revient, plusieurs logements neufs dans l'immeuble à édifier, que celui-ci pouvait revendre avec un bénéfice, même pendant la période de contrôle.

Avec une durée de possession de 43 ans (de 1972 à 2016) pour la part de gain non réinvestie et de 46 ans (de 1972 à 2016 et de 2018 à 2020) pour la part du gain réinvestie en 2018, le taux d'imposition applicable à la recourante était de 0% et l'IBGI de CHF 0.- pour les deux immeubles vendus.

b. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours, au motif principal que la recourante ne remplissait pas les conditions du remploi au sens de l'art. 12 al. 3 let. e LHID, selon une interprétation téléologique de cette disposition. Le but du remploi était de permettre au contribuable vendant l'immeuble dans lequel il était domicilié de consacrer la totalité du produit de la vente à l'acquisition d'un nouvel immeuble de domicile, sans l'amputer de l'IBGI généré à ce stade, comme cela résultait notamment de la circulaire n° 19 du 31 août 2001 de la Conférence suisse des impôts (ci-après : CSI) relative au remploi avec réinvestissement partiel (ci-après : circulaire CSI n° 19). Il n'y avait donc lieu au remploi que si, en raison du prélèvement d'un IBGI, le gain immobilier réalisé n'était pas à libre disposition du vendeur et ne pouvait être entièrement affecté à l'achat d'un immeuble de remplacement. La formulation des al. 3 et 4 de l'art. 85 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) confirmait que le remploi impliquait le prélèvement d'un IBGI et son remboursement lors de l'acquisition successive d'un nouvel immeuble. Comme le gain réalisé par la recourante lors de la vente en 2016 n'avait généré aucun IBGI, celle-ci avait pu en affecter l'intégralité à l'acquisition de l'immeuble de remplacement. Elle invoquait ainsi l'art. 12 al. 3 let. e LHID de manière opportuniste, abusivement et contrairement à son but déterminé par le droit fédéral harmonisé, cherchant en réalité à ne jamais payer d'impôts sur ses gains.

La recourante n'avait pas suivi la procédure spécifique pour demander le bénéfice du emploi. Elle n'avait remis le formulaire idoine, accompagné d'une attestation confirmant son adresse de domicile, que lors de la vente de l'immeuble de remplacement en 2020, ce qui était manifestement tardif, car la demande de emploi devait intervenir dans un délai temporel rapproché du réinvestissement, soit au plus tard au moment du réinvestissement, en juin voire février 2018. Subsidiairement, si l'on devait considérer que le emploi aurait été envisageable et que la demande de emploi n'était pas tardive, une telle demande aurait été irrecevable. Aucun impôt n'avait été prélevé lors de la vente de l'immeuble n° 1 et la recourante ne disposait d'aucun intérêt actuel digne de protection à demander le bénéfice d'une disposition restant sans effet sur le montant de l'IBGI.

La taxation du 21 avril 2021 ne consacrait aucune inégalité de traitement, car les situations des deux époux étaient différentes. La recourante avait acquis sa part de l'immeuble n° 1 par donation tandis que son époux avait acheté la sienne. Lors de la vente, la contribuable avait bénéficié d'une durée de possession de quarante-trois ans, d'où l'absence d'IBGI, alors que son époux avait été taxé sur la base d'une durée de possession de douze ans.

c. La recourante a répliqué que si le but était uniquement de laisser au contribuable les liquidités nécessaires pour acquérir un immeuble de remplacement, le législateur aurait instauré un simple différé de perception, et non le véritable report d'imposition prévu à l'art. 12 al. 3 let. e LHID. La circulaire CSI n° 19 n'envisageait pas la particularité genevoise du taux à 0%, inconnu des autres cantons. L'application du taux de 0% en raison d'une durée de possession supérieure à 25 ans n'équivalait pas une exonération injustifiée, mais était le résultat du principe même d'un régime de emploi. Le législateur avait accepté la possibilité et les conséquences des acquisitions en chaîne, sous réserve de spéculation, mais il n'avait jamais été allégué que l'acquisition concernée serait constitutive d'un abus de droit.

Considérer que la recourante était déchu de ses droits au motif qu'elle n'aurait pas respecté les délais était arbitraire. Aucune règle ne prévoyait de délai pour la demande de emploi, ni pour la reconsidération qui permettait en cas de emploi de rouvrir une taxation entrée en force. Une telle règle constituerait une entrave injustifiée à l'exercice d'un droit conféré par l'art. 12 al. 3 let. e LHID.

Quant à la différence de traitement des époux, elle ne servait qu'à illustrer le résultat illogique et inéquitable – et donc arbitraire – auquel aboutissait la position de l'AFC-GE.

d. Sur ce, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Seul est litigieux le taux de l'IBGI qui doit être appliqué au gain de CHF 332'744.- réalisé par la recourante lors de la vente de l'immeuble n° 2 le 15 décembre 2020.

2.1 La Confédération fixe les principes de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes ; elle prend en considération les efforts des cantons en matière d'harmonisation (art. 129 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101).

2.2 L'art. 12 al. 1 LHID oblige les cantons à percevoir un impôt sur les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble appartenant à la fortune privée d'un contribuable, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses). Sont imposables les aliénations et les actes juridiques assimilés, dont ceux qui ont les mêmes effets économiques qu'une aliénation sur le pouvoir de disposer (art. 12 al. 2 LHID).

2.3 Selon l'art. 12 al. 3 LHID, l'imposition du gain immobilier doit, dans certains cas, être différée.

2.3.1 L'imposition différée signifie qu'un transfert qui constitue 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 contraire à l'art. 12 LHID. En d'autres termes, le mécanisme du report d'imposition ne constitue pas une exonération fiscale. En effet, l'augmentation de valeur qui s'est produite entre la dernière aliénation imposable et l'acte prorogant l'imposition n'est que provisoirement pas taxée ; l'imposition est simplement différée jusqu'à nouvelle aliénation imposable (ATF 141 II 207 consid. 4.2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_786/2023 du 10 octobre 2024 consid. 4.3.1 ; ATA/471/2023 du 2 mai 2023 consid. 4.4 ; sur l'historique de l'adoption de l'art. 12 al. 3 LHID : ATF 130 II 202 consid. 5.2 et ATA/1243/2023 du 14 novembre 2023 consid. 3.6), c'est-à-dire jusqu'à la prochaine aliénation non privilégiée ou lorsque les conditions du report ne sont plus remplies et qu'aucun autre cas de report n'est réalisé (arrêt du Tribunal fédéral 2C_337/2012 du 19 décembre 2012 consid. 2.4 ; Silvia HUNZIKER/Moritz SEILER *in* Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH [éd.], *Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, 4^e éd., 2022, n. 95 à 97 et 144 *ad* art. 12 LHID).

2.3.2 En plus de transférer le gain sur la prochaine aliénation imposable, le report a un second effet, qui porte sur la durée de possession prise en compte pour calculer l'impôt, les cantons devant prendre en considération la possession des précédents

propriétaires (ou immeubles) au bénéficiaire d'un report, compte tenu de l'art. 12 al. 5 LHID (Silvia HUNZIKER/Moritz SEILER, *op. cit.*, n. 97 ad art. 12 LHID). Pour VERREY, le report n'interrompt pas la possession et en cas de vente de l'immeuble acquis en remploi, le précédent transfert taxé est pertinent pour fixer la durée de la possession de l'entier du gain réalisé, soit la durée de possession des deux immeubles pour la totalité du gain (Bastien VERREY, *L'imposition différée du gain immobilier : harmonisation fédérale et droit cantonal comparé*, 2011, n. 274).

2.4 L'imposition est différée, à teneur de l'art. 12 al. 3 let. e LHID, 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.

Ce cas de remploi suppose la réalisation des conditions cumulatives suivantes : a) l'immeuble aliéné a servi au propre usage de l'aliénateur (résidence principale) ; b) cet usage a été durable et exclusif ; c) le produit de l'aliénation est utilisé pour financer l'achat de l'immeuble de remplacement (réinvestissement) ; et d) l'achat de l'immeuble de remplacement intervient en Suisse et dans un délai approprié (arrêt du Tribunal cantonal de Neuchâtel du 6 novembre 2020 *in* RDAF 2021 II p. 723, 729).

Il ressort des travaux préparatoires que le législateur fédéral a voulu introduire un report large concernant l'habitation propre de l'aliénateur, cas non prévu dans le projet initial, et a renoncé à certaines restrictions proposées, comme la condition que l'aliénation soit justifiée par une raison impérative (ATA/1243/2023 du 14 novembre 2023 consid. 3.6 et références citées). Il n'a pas non plus voulu fixer de durée minimum d'occupation. Il suffit que l'aliénateur ait établi son domicile dans l'immeuble aliéné (ATF 143 II 233 consid. 2.4 et 3.1 ; Silvia HUNZIKER/Moritz SEILER, *op. cit.*, n. 134 ad art. 12), sous réserve de l'abus de droit, notamment dans le cas où le contribuable se prévaut du remploi alors qu'il n'a en réalité pas l'intention d'être domicilié dans l'immeuble de remplacement (par exemple une maison de vacances) ou s'il n'a acheté un premier immeuble de remplacement que pour le revendre et racheter un second immeuble de remplacement peu de temps après, dans un but uniquement spéculatif (ATF 143 II 694 consid. 4.3 ; 143 II 233 consid. 2.6).

2.5 Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le système de report figurant à l'art. 12 al. 3 LHID est largement normé par le droit fédéral.

2.5.1 Le législateur fédéral a dès lors épuisé sa compétence en ce qui concerne les principes fondamentaux, en particulier les conditions, l'existence et la révocation des éléments constitutifs du report (ATF 141 II 207 consid. 4.5.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_786/2023 du 10 octobre 2014 consid. 6.1). Bien que l'art. 12 LHID demeure vague sur l'aménagement de l'impôt sur le gain immobilier, en particulier sur la durée de la possession, il ne laisse aucune liberté aux cantons pour décider

des cas dans lesquels l'imposition doit être différée. Les cantons doivent reprendre dans leur législation les états de fait qui fondent un report d'imposition des gains immobiliers, décrits de manière exhaustive à l'art. 12 al. 3 LHID, et accorder le report dans tous les cas énumérés par cette disposition (ATF 134 II 124 consid. 3.2 et les références ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_793/2019 du 22 janvier 2020 consid. 3.1 et les références citées ; ATA/1243/2023 du 14 novembre 2023 consid. 3 ; ATA/72/2020 du 4 août 2020 consid. 3a). Le législateur fédéral ayant en même temps recherché une harmonisation matérielle des législations cantonales en ce qui concerne le report d'imposition, il ne reste aux cantons aucune marge de manœuvre sur ce point (ATF 130 II 202 consid. 3.2 ; ATA/471/2023 du 2 mai 2023 consid. 4.2 et ATA/370/2020 du 16 avril 2020 consid. 4b et références citées).

2.5.2 À propos du remploi, le Tribunal fédéral a aussi expressément confirmé la nécessité d'en harmoniser les éléments constitutifs, rappelant que le remploi n'est pas limité aux frontières cantonales (ATF 130 II 202 consid. 3.2) et que lorsque l'imposition aura lieu, c'est le gain total qui constituera l'objet de l'impôt, imposé selon les modalités cantonales (barème fiscal, base de calcul de l'impôt, etc.) alors applicables (méthode unitaire ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_337/2012 du 19 décembre 2012 consid. 3.5 ; arrêt du Tribunal cantonal du canton de Neuchâtel précité *in* RDAF 2021 II p. 723, 735). Selon le droit harmonisé, les cantons n'ont aucune marge de manœuvre en cas de réinvestissement partiel du produit de la vente dans un objet de remplacement, le report s'appliquant uniquement pour la part effectivement réinvestie (méthode dite absolue ; ATF 137 II 419 consid. 2.2 et 130 II 202 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_786/2023 du 10 octobre 2024 consid. 4.3.1 ; ATA/1243/2023 du 14 novembre 2023 consid. 3.2 ; Silvia HUNZIKER/Moritz SEILER, *op. cit.*, n. 144 *ad* art. 12 LHID ; Bastien VERREY, *op. cit.*, p. 219 ; circulaire CSI n° 19).

La marge de manœuvre laissée aux cantons, fortement limitée en raison de l'obligation d'harmonisation horizontale et verticale (arrêt du Tribunal fédéral 9C_786/2023 du 10 octobre 2024 consid. 6.1), concerne la concrétisation technique des notions de « produit », de « frais d'investissement » et de « valeur de remplacement » ou encore en la concrétisation du délai « raisonnable » au sens de l'art. 12 al. 3 let. e LHID, qui constitue également un aspect plutôt technique (arrêts du Tribunal fédéral 2C_648/2018 du 25 septembre 2019 consid. 5.2 et 9C_786/2023 du 10 octobre 2024 consid. 6.1 et références). Les cantons sont libres de fixer les montants exonérés, les taux et les barèmes (art. 1 al. 3 LHID), à condition de prendre en compte la durée de possession, vu que l'art. 12 al. 5 LHID exige que les bénéfices réalisés à court terme soient imposés plus lourdement (arrêt du Tribunal fédéral 2C_459/2020 du 19 janvier 2021 consid. 4.1 et les arrêts cités ; ATA/1243/2023 du 14 novembre 2023 consid. 3.2).

2.6 En droit genevois, l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers est réglé aux art. 80 à 87 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).

2.6.1 L'IBGI a pour objet le bénéfice net provenant de l'aliénation d'immeubles ou de parts d'immeubles sis dans le canton (art. 80 al. 1 LCP). Est considéré comme aliénation tout acte qui confère à un acquéreur la propriété ou la réelle disposition économique d'un immeuble, soit notamment la vente, l'échange, le partage, l'expropriation et l'apport dans une société (art. 80 al. 4 LCP). Toute aliénation ou prestation doit être déclarée au département par l'aliénateur ou le bénéficiaire du gain, dans un délai de 30 jours à compter de la date de l'opération, sur le formulaire établi par le département, en y joignant les justificatifs (art. 86 LCP). L'impôt « est dû par l'aliénateur ou le bénéficiaire du gain même s'il est domicilié hors du canton. Les époux vivant en ménage commun sont considérés comme contribuables distincts. Le conjoint aliénateur ou bénéficiaire du gain est seul responsable du paiement de l'impôt dû » (art. 80 al. 3 LCP).

2.6.2 L'art. 81 al. 1 LCP énumère quatre cas d'imposition différée (« prorogée » dans la terminologie genevoise), qui correspondent essentiellement à ceux de l'art. 12 al. 3 let. a à c LHID concernant les donations et avancements d'hoirie, les transferts dans un cadre matrimonial et les remaniements parcellaires. S'y ajoutent les transferts dans un cadre successoral, traités comme des cas d'imposition différée et non exonérés malgré l'art. 81 al. 3 let. c LCP (arrêts du Tribunal fédéral 2C_797/2009 du 20 juillet 2010 consid. 2.2 et 2C_793/2019 du 22 janvier 2020 consid. 3.2 ; ATA 19/2017 du 10 janvier 2017 consid. 3 d).

Le report en cas de remploi au sens de l'art. 12 al. 3 let. e LHID figure à l'art. 85 LCP. Il y a remploi lorsque le propriétaire d'un logement qu'il occupe (al. 1 let. a) utilise le produit de l'aliénation de celui-ci pour acquérir, construire ou transformer un immeuble de même nature, pourvu qu'il ne s'écoule pas plus de cinq ans entre les deux opérations (al. 2). En cas de remploi, l'impôt est remboursé (al. 1), mais uniquement la part relative au bénéfice qui a été effectivement investi, en plus du montant de la valeur d'acquisition du bien aliéné (al. 3). L'impôt remboursé sera exigible lors de l'aliénation de l'immeuble de remplacement, les aliénations dont l'imposition est prorogée n'entrant pas en ligne de compte (al. 4). L'AFC-GE a pour pratique de considérer qu'aucun gain n'est réputé réalisé lors du premier transfert de propriété, que le gain réinvesti n'est imposable qu'au moment de la vente du bien de remplacement et que le taux d'imposition se détermine dans ce cas en cumulant les durées de possession des deux biens (ATA/1243/2023 du 14 novembre 2023 consid. 4.2.2 ; ATA/240/2013 du 16 avril 2013 consid. 6).

2.6.3 Le bénéfice imposable consiste en la différence entre la valeur d'aliénation et la valeur d'acquisition (art. 82 al. 1 LCP). Il est imposé selon un barème dégressif en fonction de la durée de possession de l'immeuble (art. 84 al. 1 LCP). Ce barème, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 1^{er} janvier 2025, prévoit en particulier un taux d'imposition de 40% lorsque l'aliénateur a été propriétaire du bien entre 2 et 4 ans (let. b), de 10% s'il l'a été entre 10 et 25 ans (let. f) et de 0% à compter de 25 ans (art. 84 al. 1 let. g aLCP). Si l'immeuble aliéné a été acquis par un transfert justifiant la prorogation de l'imposition, c'est la dernière aliénation soumise à l'impôt qui est

déterminante pour le prix d'acquisition et pour fixer la durée de la possession (art. 82 al. 3 LCP).

Depuis le 1^{er} janvier 2025, le taux de l'IBGI lorsque l'aliénateur a été propriétaire pendant 25 ans et plus est de 2% (art. 84 al. 1 let. g LCP)

3. En l'espèce, la recourante plaide qu'elle doit bénéficier d'un taux d'imposition de 0%, en se prévalant d'une possession de l'immeuble aliéné depuis 1972 du fait d'un remploi en 2018, que l'AFC-GE conteste.

3.1 Au préalable, il faut rappeler que le principe de la légalité joue un rôle cardinal en droit fiscal, où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst. L'importance particulière du principe de légalité en droit fiscal provient du fait qu'il « appartient à l'essence de l'État de droit moderne » de n'intervenir dans le patrimoine des citoyens et de ne prélever des impôts auprès d'eux que s'il existe une base légale formelle (ATF 150 I 1 consid. 4.4.1 et les références). Le principe de la légalité en matière de droit fiscal exprime également la volonté du constituant de garantir que les éventuelles obligations fiscales soient prévisibles pour les contribuables (ATF 146 II 97 consid. 2.2.4 et les références). Il implique donc aussi que, sous réserve d'un état de fait constitutif d'évasion fiscale, une disposition prévue dans une loi fiscale ne peut en principe pas s'appliquer à un autre état de fait que celui pour laquelle elle est prévue (arrêt du Tribunal fédéral 9C_305/2023 du 10 octobre 2024 et références citées ; ATA/19/2017 du 10 janvier 2017 consid. 4d).

3.2 Selon la jurisprudence précitée, l'état de fait constitutif d'un remploi résulte exclusivement de l'art. 12 al. 3 let. e LHID, qui est directement applicable (art. 72 al. 2 LHID). En l'occurrence, les conditions cumulatives de cette disposition sont réunies. L'immeuble n° 1 aliéné en 2016 servait de domicile à la recourante depuis 2003, ce qui constitue un usage durable et exclusif au sens admis par la jurisprudence, même compte tenu de la location partielle à des tiers, comme confirmé dans le cadre du recours du mari de la contribuable. L'acquisition de l'immeuble n° 2 en 2018, en exécution de la vente de l'immeuble n° 1, constitue une affectation du produit d'aliénation d'une résidence principale à l'acquisition d'une habitation de remplacement, principe qui n'a pas été mis en question dans le cadre du recours précité de l'époux de la contribuable. Il a aussi été admis lors de la taxation concernant ce dernier en 2020 par l'AFC-GE, qui n'a jamais prétendu que la transaction concernée serait abusive ou relèverait de la spéculation foncière. Par conséquent, l'état de fait constitutif prévu à l'art. 12 al. 3 let. e LHID est réalisé.

3.3 Selon l'autorité intimée et le TAPI, un remploi impliquerait toutefois nécessairement que le contribuable a effectivement payé un montant à titre d'IBGI, le but du remploi étant le remboursement de ce montant afin que le contribuable puisse affecter la totalité du gain réalisé à l'achat de l'immeuble de remplacement.

3.3.1 Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair et si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de

rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique) (ATF 137 II 164 cons. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_793/2019 du 22 janvier 2020 consid. 5.2 ; ATA/471/2023 du 2 mai 2023 consid. 5.1 et ATA/109/2011 du 15 février 2011 consid. 5a).

L'interprétation d'une disposition légale est arbitraire lorsqu'elle en dénature le but et la portée et qu'elle conduit à des résultats que le législateur ne peut avoir voulus (ATF 110 II 40 consid. 2a et références citées).

3.3.2 Selon le texte l'art. 12 al. 3 let. e LHID, le remploi est l'affectation du produit de l'aliénation d'un immeuble pour acquérir un immeuble destiné au même usage. Il s'agit, dans ce contexte, du réinvestissement effectué pour se racheter une autre habitation. Il n'est fait mention d'aucune condition qui restreindrait la notion de remploi en fonction du paiement effectif d'un certain montant d'impôt, d'un remboursement après la survenance du remploi ou du besoin pour le contribuable de bénéficier d'un tel remboursement pour acquérir son nouveau logement, ce que l'autorité intimée ne prétend du reste pas. Selon l'art. 85 al. 1 LCP, « l'impôt est remboursé en cas de remploi du bénéfice résultant de l'aliénation », ce qui indique que le remboursement est une conséquence, et non une condition constitutive, du remploi. Le texte clair de ces dispositions lie en principe le juge.

3.3.3 Quant au but de la loi, l'analyse des travaux préparatoires de l'art. 12 al. 3 let. e LHID montre que le législateur fédéral a entendu soutenir la mobilité professionnelle de la population et protéger l'accession et le maintien de la propriété privée, tout en prévenant la spéculation foncière. Le report d'imposition permet au contribuable de ne pas être immédiatement taxé sur la partie du gain qu'il réinvestit dans l'acquisition ou la construction de son habitation principale (ATA/1243/2023 du 14 novembre 2023 consid. 4.5) et de disposer, si nécessaire (*wenn nötig*), de la totalité du produit d'aliénation grâce au report (ATF 130 II 202 consid. 5.2). C'est à cet effet que l'art. 85 LCP prévoit que l'IBGI perçu est remboursé et ne sera exigible qu'au moment de l'aliénation de l'immeuble de remplacement.

La particularité dans le cas d'espèce est que le barème genevois en vigueur au moment des faits prévoyait un taux à 0% à compter de 25 ans de possession, ce qui aboutit à un IBGI nul. La circulaire CSI n° 19 citée par l'intimée n'aborde pas cette spécificité genevoise.

Pour les propriétaires de longue date, la question du paiement de l'IBGI et de son remboursement pour que la totalité du gain puisse être réinvestie, soit les critères appliqués par l'AFC-GE pour admettre le remploi, ne se pose pas. Ils sont néanmoins concernés par le système de remploi. Sous l'angle du but de l'art. 12 al. 3 LHID et des intérêts que cette disposition entend protéger, il est rappelé que le régime du remploi mis en place par le législateur fédéral ne se limite pas à la

prorogation de l'imposition et à la possibilité d'obtenir un remboursement selon les modalités prévues à l'art. 85 LCP. Conformément au droit harmonisé, à l'art. 82 al. 3 LCP et à la pratique établie de l'AFC-GE, le report a aussi pour effet d'étendre la durée de possession prise en compte pour déterminer le taux de l'impôt, par le cumul de toutes les possessions depuis la dernière aliénation imposée jusqu'à l'aliénation qui déclenchera l'imposition. Ce cumul, de même que le taux plus favorable qu'il entraîne, sont inhérents au système voulu par le législateur fédéral. Si le remploi était subordonné au paiement effectif d'un IBGI, toutes les personnes qui, à Genève, sont propriétaires depuis de plus de 25 ans, seraient exclues du champ d'application de l'art. 12 al. 3 let. e LHID et de ses effets, même si elles ont effectué un réinvestissement tel que défini par cette disposition. En d'autres termes, une particularité du barème genevois aurait pour effet d'exclure le remploi, alors même que les conditions constitutives de ce cas de report relèvent exclusivement du droit fédéral.

Un tel effet, en plus d'être imprévisible pour le contribuable à la lecture de la loi et donc contestable au regard du principe de légalité, serait contraire au principe de la primauté du droit fédéral. Il irait aussi à l'encontre de l'objectif d'harmonisation matérielle de l'art. 12 al. 3 LHID, car l'admission du principe du remploi dépendrait des modalités cantonales, dont les barèmes, alors que le but de l'art. 12 LHID est que les cas de report soient admis aux mêmes conditions dans toute la Suisse. L'interprétation litigieuse, qui conduit à des résultats que le législateur ne peut avoir voulus, ne saurait être suivie.

L'interprétation défendue par l'AFC-GE, et suivie par le TAPI, aboutirait par ailleurs à un résultat à l'opposé du but du barème dégressif de l'art. 84 LCP. En effet, alors que ce barème vise à traiter plus favorablement les propriétaires de longue date, la position de l'AFC-GE implique que celui qui est propriétaire depuis plus de 25 ans bénéficierait, dans un premier temps, d'un taux de 0% sur le gain résultant de la vente de son habitation, mais serait pénalisé par rapport aux autres propriétaires s'il réinvestit ensuite son gain pour racheter un autre logement. Comme il n'a pas eu à déboursier d'IBGI, conformément au choix fait par le législateur, le fisc considérerait que sa possession est interrompue et soumettrait la vente de son (deuxième) logement au taux considérablement plus élevé applicable aux propriétaires récents, ceci contrairement aux autres propriétaires qui, en cas de vente et rachat de leur habitation, continuent à bénéficier du régime du remploi et de tous ses effets, même s'ils ne devaient payer qu'un faible IBGI du fait d'un gain par hypothèse peu élevé. L'interprétation litigieuse signifierait que les propriétaires les plus anciens seraient traités moins favorablement en cas de vente et rachat de leur logement, malgré un taux à 0%, ce qui dénaturerait le but et la portée du barème dégressif de l'art. 84 LCP.

Dans le cas d'espèce, la recourante est imposée à 40% sur le gain résultant de la vente en 2020 alors que son époux est resté au bénéfice du taux de 10%, fondé sur une possession depuis 2003. Concrètement, l'IBGI dû par la recourante selon

l'intimée s'élève à CHF 133'097.60, pour la deuxième vente, alors que celui de son époux est de CHF 33'274.40 pour la même aliénation et pour un gain identique. Cette différence apparaît inéquitable, puisqu'elle résulte en fait uniquement de la taxation fondée sur une possession plus longue de la recourante et l'application d'un taux de 0%, facteurs pourtant destinés à favoriser les propriétaires dans sa situation.

Le nouvel art. 84 al. 1 let. g LCP, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2025, soumet dorénavant les contribuables qui sont propriétaires depuis au moins 25 ans à un taux de 2%. Même selon l'interprétation défendue par l'intimée, ce régime permettrait à tous les propriétaires de préserver la continuité de la possession et le taux favorable qui en découle. L'imposition au taux de 0% telle que mise en œuvre par l'AFC-GE conduit donc à une imposition beaucoup plus lourde que l'application du nouveau taux de 2% (qui aboutirait à un IBGI d'un peu plus de CHF 22'000.- pour la recourante), alors que celui-ci devrait logiquement augmenter l'impôt. C'est un résultat que le législateur ne peut pas avoir voulu.

Pour ce motif également, l'interprétation litigieuse ne saurait être suivie et il y a lieu de considérer que l'acquisition de l'immeuble n° 2 en 2018 constitue bien un remploi.

Le recours sera admis sur ce point.

3.4 Concernant la tardiveté de la demande de remploi, les art. 80 à 87 LCP ne prévoient pas de délai pour demander le bénéfice du report et pour envoyer le formulaire *ad hoc*, accompagné d'une attestation relative au domicile. Le délai fixé à l'art. 86 LCP concerne une autre démarche. L'AFC-GE ne cite aucune base légale dont il ressortirait que cette demande devrait être faite au plus tard lors de l'acquisition de remplacement et se réfère d'une manière générale à l'absence de bonne foi de la contribuable et la violation de son devoir de diligence. Le fait de se prévaloir du remploi à l'occasion de la vente de l'immeuble de remplacement, un peu plus de deux ans après l'avoir acquis, ne paraît pas déraisonnable au point de mettre en cause la bonne foi de la recourante, et l'autorité intimée n'indique pas pour quel motif celle-ci aurait abusivement différé sa demande. L'intimée considère elle-même, subsidiairement, qu'une demande de remploi de la recourante en 2018 aurait en tout état été irrecevable, faute d'intérêt de la contribuable à invoquer des dispositions fiscales sans effet sur le montant de ses impôts. L'argument de l'autorité relatif à la tardiveté est dès lors infondé.

Il résulte de ce qui précède que le recours sera admis, le jugement attaqué annulé et la cause renvoyée à l'AFC-GE pour nouvelle décision de taxation, en procédant à un nouveau calcul de la durée de possession et détermination du taux applicable, au sens des considérants qui précèdent.

4. Vu l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 87 al. 1 LPA) et une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée à la recourante, qui y a conclu et a eu recours aux services d'un mandataire (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 15 avril 2024 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 11 mars 2024 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 11 mars 2024 ;

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

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

alloue à A_____ une indemnité de procédure de CHF 1'000.-, à la charge de l'État de Genève (administration fiscale cantonale) ;

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, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, 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 Jean-Frédéric MARAIA, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Jean-Marc VERNIORY, président, Francine PAYOT ZEN-RUFFINEN, Eleanor McGREGOR, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

M. MARMY

le président siégeant :

J.-M. VERNIORY

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :