

GE_GERICHTE ATA/14/2026 vom 6. Januar 2026

GE Cour de justice, 2026-01-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_14_2026

FR: GE_GERICHTE ATA/14/2026 du 6 janvier 2026

IT: GE_GERICHTE ATA/14/2026 del 6 gennaio 2026

Erwägungen

E. 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.

E. 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.

E. 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.

E. 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

- 9/13 - A/2698/2022 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).

E. 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).

E. 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

- 10/13 - A/2698/2022 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.

E. 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).

E. 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

- 11/13 - A/2698/2022 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.

E. 4

Vu l'issue du litige, aucun émolument 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. * * * * *

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.