

GE_GERICHTE ATA/161/2025 vom 11. Februar 2025

GE Cour de justice, 2025-02-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_161_2025

FR: GE_GERICHTE ATA/161/2025 du 11 février 2025

IT: GE_GERICHTE ATA/161/2025 del 11 febbraio 2025

Regeste

Résumé: Le report de l'imposition d'un gain immobilier en cas de remploi au sens des art. 12 al. 3 let. e LHID ne requiert pas que le contribuable ait effectivement payé un tel impôt et qu'il lui ait été remboursé. Le contribuable qui n'a pas déboursé d'impôt lors de la vente de son premier logement en raison du taux de zéro applicable aux propriétaires depuis 25 ans ou plus, peut donc se prévaloir du remploi, et du cumul des durées de possession qui en découle, au moment de l'imposition du gain immobilier résultant de la vente de son second logement. Recours partiellement admis.

Erwägungen

E. 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).

E. 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.

E. 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).

E. 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).

E. 2.3

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

E. 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 prorogeant 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*, 4e éd., 2022, n. 95 à 97 et 144 ad art. 12 LHID).

E. 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

- 8/16 - A/686/2022 propriétaires (ou immeubles) au bénéfice 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 emploi, 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).

E. 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 emploi 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).

E. 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.

E. 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

- 9/16 - A/686/2022 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).

E. 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).

E. 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).

- 10/16 - A/686/2022

E. 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).

E. 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).

E. 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 1er 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

- 11/16 - A/686/2022 déterminante pour le prix d'acquisition et pour fixer la durée de la possession (art. 82 al. 3 LCP). Depuis le 1er 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)

E. 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.

E. 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).

E. 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.

E. 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.

E. 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

- 12/16 - A/686/2022 rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégagant 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).

E. 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.

E. 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

- 13/16 - A/686/2022 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

- 14/16 - A/686/2022 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 1er 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.

E. 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.

E. 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).

- 15/16 - A/686/2022 * * * *

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