

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/185/2010-ICC

ATA/240/2013

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 16 avril 2013

1^{ère} section

dans la cause

Madame V _____

représentée par Me Nicole Fragnière Meyer, avocate

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
7 novembre 2011 (JTAPI/1275/2011)**

EN FAIT

1. Le 2 mars 2005, Monsieur B _____ a cédé par donation à son épouse, Madame V _____, la copropriété pour une moitié de 2 parts de copropriété de la parcelle n° _____ - soumise au régime de la propriété par étages (ci-après : PPE) - de l'immeuble sis _____, rue R _____ à Genthod. La valeur brute de la part de copropriété cédée s'élevait à CHF 304'000.-.
2. Le 30 août 2006, Mme V _____ a acquis la seconde moitié des parts de copropriété de son mari pour une valeur de CHF 565'575.-.
3. Dans le courant du mois de mai 2008, Mme V _____ a vendu sa part de copropriété sur l'immeuble de Genthod. Elle l'avait occupé jusque-là comme résidence principale.
4. Le gain immobilier réalisé à l'occasion de cette vente a fait l'objet d'un bordereau d'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (ci-après : IBGI) n° _____ établi par l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) le 22 décembre 2008. Le montant de CHF 217'637,50 fixé par ce bordereau a été entièrement payé par Mme V _____.
5. En septembre 2009, Mme V _____ a acquis, comme résidence principale, un appartement à Coppet dans le canton de Vaud.
6. Par courrier du 4 décembre 2009, elle en a informé l'AFC. Elle souhaitait en conséquence faire valoir le réinvestissement du produit de la vente de son précédent logement et invitait l'AFC à lui rembourser le montant de l'impôt correspondant à ce réinvestissement.
7. Par décision sur réclamation du 10 décembre 2009, l'AFC a mis Mme V _____ au bénéfice d'un emploi partiel au sens de l'art 85 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05). L'achat du bien à Coppet lui permettait de bénéficier de la perception différée mais uniquement pour l'impôt relatif au bénéfice qui avait été effectivement investi en plus du montant de la valeur d'acquisition du bien aliéné.

Le montant de l'impôt s'élevait à CHF 124'442,35, le solde de CHF 93'195,15 (soit CHF 217'637,50 - CHF 124'442,35, pour un emploi d'un montant de CHF 314'273.- sur la base d'une valeur d'acquisition de l'immeuble de Coppet de CHF 1'183'848.-) ne devant être payé que lors de l'aliénation du bien de remplacement, même en cas de résultat négatif, ou lors de toute modification de la nature du bien (location, mise à disposition, etc.). Dès lors que le bordereau n° _____ avait été soldé, CHF 93'195,15 lui seraient remboursés.

8. Le 11 janvier 2010, Mme V_____ a interjeté recours contre la décision sur réclamation précitée auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative, devenue le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Elle a conclu à l'annulation de cette décision et du bordereau n° _____. Un nouveau bordereau IBGI devait être établi, fixant un impôt de CHF 124'442,25 [*recte* : CHF 124'442,35] déjà acquitté. Enfin, une nouvelle décision constatant le remploi partiel et fixant le montant du gain immobilier réinvesti y relatif devait être rendue.

a. L'AFC avait admis que les conditions d'un remploi partiel étaient satisfaites et que le montant de CHF 93'195,15 devait lui être remboursé. Ces points n'étaient pas contestés, pas plus que le calcul de l'impôt dû sur la part du gain immobilier non réinvesti dans l'achat de l'appartement de Coppet. L'impôt s'élevant à CHF 124'442,35 demeurait acquis à l'AFC.

b. La décision sur réclamation était contestée, d'une part car elle n'annulait pas le bordereau du 22 décembre 2008 et d'autre part, car elle retenait que le solde de CHF 93'195,15 devrait être payé lors de l'aliénation ou de la modification de la nature du bien de remplacement.

c. Selon l'art. 12 al. 3 let. e de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), l'imposition du gain immobilier était différée en cas d'aliénation de l'habitation ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur, dans la mesure où le produit ainsi obtenu était affecté, dans un délai approprié, à l'acquisition ou à la construction en Suisse d'une habitation servant au même usage. Le gain immobilier réinvesti dans l'achat d'un nouveau logement n'était pas imposable lors de la vente de l'ancienne habitation, mais au moment de la vente ultérieure du nouveau logement ou lorsque les conditions ayant justifié le différé d'imposition n'étaient plus satisfaites. L'impôt frappant le gain immobilier réinvesti était alors établi au taux tenant compte de la durée de possession des deux immeubles. Le différé de droit fédéral avait pour effet qu'aucun gain n'était réputé réalisé fiscalement au moment du transfert de propriété.

Le droit genevois ne prévoyait pas un différé d'imposition du gain réinvesti mais un différé de perception de l'impôt. En effet, selon l'art. 85 al. 1 à 4 LCP, en cas de remploi, l'impôt relatif au bénéfice effectivement réinvesti était remboursé et n'était exigible que lors de l'aliénation de l'immeuble de remplacement. Le transfert de propriété en situation de remploi constituait un transfert imposable seulement au moment de la revente de l'immeuble de remplacement. Son montant restait inchangé et ne tenait pas compte de la durée de détention de ce dernier. L'art. 85 LCP n'était dès lors pas conforme au droit fédéral et, faute de modifications dans le délai de huit ans fixé par le législateur fédéral à l'art. 72 al. 1 LHID, l'art. 12 LHID était directement applicable depuis le 1^{er} janvier 2001 conformément à l'art. 72 al. 2 LHID.

d. Du fait de la pratique de l'AFC, son gain immobilier réinvesti dans l'appartement de Coppet n'avait pas bénéficié d'une imposition différée, la perception de l'impôt y relatif de CHF 93'195,15 étant simplement remise à plus tard. Pourtant, selon le différé d'imposition prévu par le droit fédéral, le montant de cet impôt ne pouvait être calculé et un bordereau supplémentaire émis qu'une fois que les conditions ayant justifié le différé ne seraient plus remplies, à savoir s'il était revendu ou s'il ne lui servait plus de résidence principale. Cet impôt devait en outre tenir compte de la durée de possession de l'appartement de Genthod et de celui de Coppet, éléments qui n'étaient pas encore connus.

L'AFC n'avait pas annulé le bordereau n° _____ et le montant d'IBGI dû suite à la vente de l'appartement de Genthod demeurait de CHF 217'637,50 (correspondant à la somme de l'impôt dû sur le gain immobilier non réinvesti de CHF 124'442,35 et de l'impôt de CHF 93'195,15 frappant le gain immobilier réinvesti dans l'achat de l'appartement de Coppet). Dès lors que le maintien de la créance d'impôt de CHF 93'195,15 - et du bordereau dont il découlait - violait le droit fédéral, ledit bordereau devait être annulé et un nouveau devait être émis, d'un montant de CHF 124'442,35 correspondant au montant d'impôt dû sur la part du gain immobilier qui n'avait pas fait l'objet d'un emploi.

9. Le 22 juillet 2010, l'AFC a conclu au rejet du recours.

En concluant à l'annulation du bordereau IBGI du 22 décembre 2008, Mme V_____ avait en réalité contesté le taux auquel l'impôt différé avait été calculé. L'art. 12 al. 3 let. e LHID n'avait pas pour but d'harmoniser les bases de calcul de l'impôt, prérogative laissée aux cantons. Le remboursement de l'impôt prévu en droit genevois et l'exigibilité de la créance fiscale au moment de l'aliénation du bien de remplacement sur la base d'une durée de possession antérieurement constatée constituaient bien une manière de différer l'impôt au sens de la LHID. Elle maintenait ainsi le bordereau IBGI du 22 décembre 2008 en différant l'exigibilité de la créance relative à la part du gain résultant de l'aliénation de l'immeuble de Genthod admise en emploi d'un montant de CHF 93'195,15.

10. Mme V_____ a répliqué le 19 août 2010, persistant dans ses conclusions et dans ses arguments.

L'AFC s'était trompée en arguant que sa contestation portait sur le taux qui entrait dans le périmètre de la souveraineté cantonale et en soutenant que les dispositions de l'art. 85 LCP consacraient un différé de perception, alors que le droit fédéral imposait un différé d'imposition du gain réinvesti. Selon l'art. 12 al. 3 let. e LHID, aucun impôt ne pouvait être arrêté à la date de la vente de l'immeuble objet du emploi, les éléments fondant cet impôt (gain et durée de possession) ne pouvant être déterminés à ce moment-là.

Le législateur fédéral avait voulu restreindre la marge de manœuvre des cantons en matière de emploi immobilier. Le Tribunal fédéral avait ensuite confirmé la nécessité d'avoir une solution fédérale contraignante en la matière. Ce caractère contraignant, qui devait prévaloir pour l'ensemble de la Suisse, avait en outre été avalisé par la conférence suisse des impôts ainsi que par la commission de l'économie et des redevances du Conseil national. Il s'agissait de promouvoir la mobilité des contribuables, ou à tout le moins de ne pas l'entraver.

11. L'AFC a dupliqué le 4 octobre 2010 et persisté dans sa décision.

Mme V_____ alléguait à tort qu'il découlait de l'art. 12 al. 3 let. e LHID qu'aucun impôt ne pouvait être arrêté à la date de la vente de l'immeuble objet du emploi car, ni le Tribunal fédéral ni le législateur n'avaient voulu empêcher les cantons de calculer un impôt lors de la vente d'un bien immobilier objet d'un emploi.

Rien ne s'opposait à l'imposition des gains immobiliers lorsque les moyens employés pour financer l'objet de remplacement ne dépassaient pas les coûts d'investissement de l'immeuble aliéné, dans la mesure où l'imposition du gain d'aliénation, sans report d'imposition, n'amointrissait pas les moyens nécessaires au emploi. Si, dans le cas de Mme V_____, les coûts d'investissement de l'immeuble aliéné avaient dépassé la valeur d'acquisition du bien de remplacement, il fallait néanmoins constater que la valeur de ce dernier était inférieure à la valeur d'aliénation du bien remplacé. Ainsi, l'AFC avait tenu compte du fait qu'elle avait dû utiliser une partie de son gain pour financer l'appartement de Coppet, cette part du gain faisant l'objet d'un report d'impôt sous la forme d'un remboursement de l'IBGI trop perçu lors de l'aliénation de l'appartement de Genthod. Le bordereau du 22 décembre 2008 ne devait donc pas être annulé, Mme V_____ ayant réalisé un gain immobilier dont elle disposait toujours en partie « à côté du gain réinvesti dans sa villa sise à Genthod » [*recte* : dans son appartement de Coppet].

Le législateur fédéral avait voulu encourager la mobilité professionnelle entre les cantons. Celle-ci était toutefois déjà assurée par l'art. 5 de l'ordonnance sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux du 9 mars 2001 (OHID - RS 642.141).

12. Par jugement du 7 novembre 2011, le TAPI a rejeté le recours.

a. L'imposition différée visait le gain réalisé lors de l'aliénation du bien objet de emploi. L'imposition différée au sens de l'art. 12 al. 3 let. e LHID visait le gain déterminé en fonction de la valeur et de la durée de possession du premier bien aliéné et non le gain réalisé lors d'une future aliénation du bien acquis en emploi, ni la durée de possession de celui-ci. Il ne pouvait dès lors s'agir d'un

allégement fiscal sur le gain réinvesti qui serait accordé en fonction de la durée de possession du bien acquis en remploi.

b. L'art. 12 LHID imposait aux cantons une seule méthode de calcul quant aux conditions d'accorder le remploi, à savoir « la méthode absolue », (selon laquelle, contrairement à la méthode proportionnelle, l'imposition du gain n'était pas différée lorsque le montant réinvesti dans l'acquisition de l'objet de remplacement était inférieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition et impenses) de l'immeuble aliéné) afin d'éviter des privilèges fiscaux indus. Cette disposition ne prescrivait en revanche pas au législateur cantonal une modalité précise de l'imposition différée de la tranche du gain immobilier réinvesti. Les cantons disposaient donc d'une marge de manœuvre importante, même s'ils ne pouvaient pas prévoir des règles qui iraient à l'encontre du but du remploi ou du principe général de l'art. 12 LHID selon lequel toute aliénation d'immeuble était imposable.

Le Tribunal fédéral n'avait pas examiné la question qui se posait dans le cadre du recours déposé par Mme V_____. Il n'avait fait que valider la conformité au droit fédéral de la « méthode absolue ». Seule cette méthode, appliquée notamment à Genève, était conforme aux principes de l'harmonisation fiscale. Les méthodes de calcul relatives conduisaient à un privilège indu qui n'était pas couvert par l'art. 12 al. 3 let. e LHID.

c. L'art. 85 al. 4 LCP était la conséquence logique du droit fédéral. Cette disposition prescrivait une méthode de remploi et une modalité de l'imposition différée qui s'inscrivaient parfaitement dans l'esprit et le but de l'art. 12 al. 3 LHID et la mobilité préconisée par le législateur était respectée.

Lorsque, comme pour Mme V_____, les moyens employés pour financer l'objet de remplacement n'engageaient pas la totalité du gain d'aliénation de l'immeuble d'origine, l'imposition du gain immobilier dans son intégralité n'allait pas à l'encontre de l'acquisition de l'objet de remplacement et par conséquent de la mobilité, dans la mesure où l'impôt relatif au gain réinvesti était remboursé dès que les conditions de remploi étaient réunies. L'imposition de la totalité du gain d'aliénation avec le report de l'impôt relatif au gain réinvesti n'amoindrissait ni les moyens nécessaires au remploi, ni la mobilité. En sus de l'objet de remplacement, Mme V_____ disposait encore d'une partie de son gain. Cette partie de son gain, considérée comme définitivement réalisé, devait être imposé.

d. L'interprétation de l'art. 12 al. 3 LHID proposée par Mme V_____ allait à l'encontre du but de cette disposition car elle conduisait à un avantage fiscal indu. Selon son raisonnement, le gain réalisé lors de l'aliénation du bien objet du remploi échapperait à l'impôt, à tout le moins pour la partie correspondant au remploi, du fait qu'on ne tiendrait pas compte de la durée de possession du bien aliéné. La durée de possession de ce bien serait prolongée et le taux d'impôt

moins élevé, ce qui n'était pas le but de cette disposition, l'art. 85 LCP étant conforme au droit fédéral.

13. Par acte posté le 23 décembre 2011, Mme V_____ a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative). Elle a conclu, « sous suite de dépens », à l'annulation de celui-ci et de la décision sur réclamation, ainsi que du bordereau du 22 décembre 2008 ; à l'établissement d'un nouveau bordereau de taxation IBGI d'un montant de CHF 124'442,25 déjà acquitté et au prononcé d'une nouvelle décision constatant le remploi partiel, le remboursement de CHF 93'195,15 et fixant le montant du gain immobilier réinvesti.

Le litige portait uniquement sur la manière de mettre en œuvre le remploi.

En maintenant le bordereau du 22 décembre 2008 et en décidant que l'impôt sur le gain réinvesti s'élèverait à CHF 93'195,15, seule sa perception étant différée dans le temps, l'AFC puis le TAPI avaient violé l'art. 12 al. 3 let. e LHID.

14. Le 24 janvier 2012, le TAPI a transmis son dossier au juge délégué sans formuler d'observations.
15. Le 8 février 2012, l'AFC a conclu au rejet du recours et renvoyé à ses écritures précédentes. Le TAPI avait constaté la conformité de l'art. 85 LCP au droit fédéral.
16. Le 9 février 2012, le juge délégué a accordé à Mme V_____ et à l'AFC un délai au 9 mars 2012 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires. Cette dernière l'a informé, le 7 mars 2012, qu'elle n'en avait pas.
17. Le 9 mars 2012, Mme V_____ a persisté dans ses conclusions.

Selon un article paru dans la Tribune de Genève le 5 mars 2012, l'AFC avait modifié sa pratique en matière de remploi depuis 2010. La plus-value réalisée sur la vente d'un bien soumis au remploi n'était plus taxée mais additionnée à la plus-value réalisée sur le bien acquis en réinvestissement, le taux d'imposition applicable étant déterminé par l'addition des durées pendant lesquelles les immeubles considérés avaient été occupés par leur propriétaire à titre de résidence principale. Si elle était avérée, cette nouvelle pratique serait conforme aux prescriptions de l'art. 12 al. 3 LHID et confirmerait le bien-fondé de son recours du 23 décembre 2011. En outre, un changement de pratique devait s'appliquer immédiatement, y compris aux affaires pendantes au moment où ce changement était adopté.

18. Le 3 mai 2012, le juge délégué a imparti à l'AFC un délai au 25 mai 2012, reporté au 10 juin 2012, pour se déterminer sur l'existence de sa nouvelle pratique.

19. Le 11 juin 2012, l'AFC a persisté dans ses conclusions.

Jusqu'ici, sa pratique consistait à différer la perception de l'IBGI jusqu'à l'aliénation de l'immeuble de remplacement. La perception du bordereau initialement émis était différée jusqu'à la vente de l'immeuble de remplacement, mais uniquement à hauteur du montant ayant bénéficié du emploi. Le taux applicable était fonction de la seule durée de possession de l'immeuble initialement aliéné, qui avait bénéficié du emploi. Cette pratique avait été appliquée à Mme V_____.

Dans le courant de l'année 2010, l'AFC s'était interrogée sur la compatibilité de l'art. 85 LCP et de la pratique qui en découlait avec le droit fédéral. Suite à cet examen, elle avait modifié sa pratique pour introduire un différé d'imposition en lieu et place du différé de perception, à savoir que lors du premier transfert de propriété, en cas de emploi, elle considérait désormais qu'aucun gain n'était réputé réalisé au plan fiscal. Le gain immobilier réinvesti dans l'achat d'un nouveau bien immobilier n'était pas imposable lors de la vente de l'ancienne habitation, mais lors de la vente du bien de remplacement. Le taux de l'impôt se déterminait en cumulant les durées de possession des deux biens.

Au moment de ce changement de pratique, un examen exhaustif de toutes les causes pendantes concernées n'avait pas été effectué, raison pour laquelle le dossier de Mme V_____, qui avait été gardé à juger par le TAPI, n'avait pas été retiré. Le TAPI, dans son jugement du 7 novembre 2011, avait conclu à la compatibilité de l'art. 85 LCP et de la pratique de l'AFC avec le droit fédéral et donc remis en cause la modification de pratique adoptée. Suite à ce jugement et au recours déposé par Mme V_____, l'AFC avait suspendu « le traitement des cas d'application fondés sur l'art. 85 LCP » dans l'attente de l'arrêt de la chambre administrative.

Si cette dernière confirmait à son tour la conformité au droit fédéral de l'ancienne pratique, l'AFC l'appliquerait à nouveau à l'ensemble des contribuables concernés. Si au contraire la chambre administrative infirmait la position du TAPI, la nouvelle méthode serait appliquée à Mme V_____.

20. Mme V_____ a formulé des observations complémentaires le 27 juillet 2012 et persisté dans ses conclusions.

L'AFC s'était interrogée sur une question qui était précisément l'objet du litige et avait reconnu la non-conformité de l'art. 85 LCP au droit fédéral harmonisé. Depuis 2010, elle avait accordé aux contribuables concernés le

bénéfice de l'art. 12 al. 3 let. e LHID qu'elle-même réclamait dans le cadre de cette procédure. Pourtant, elle n'avait pas été mise au bénéfice de la nouvelle pratique qui devait pourtant s'appliquer immédiatement à elle, l'AFC persistant même à défendre une pratique qui n'était plus la sienne.

L'AFC avait violé le principe de la bonne foi et de l'égalité de traitement. Si elle avait été mise au bénéfice de la nouvelle pratique, elle aurait retiré son recours déposé auprès du TAPI.

21. L'AFC a répondu le 21 septembre 2012, persistant dans les termes et conclusions de ses écritures.

L'égalité de traitement entre les contribuables était garantie puisqu'elle avait suspendu le traitement des dossiers pendants. Par ailleurs, elle ne s'était pas comportée sciemment de manière contraire aux règles de la bonne foi.

22. Invitée par le juge délégué à se prononcer sur ce dernier courrier, Mme V_____ n'a pas fait usage de cette possibilité.
23. Sur quoi, 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. Le litige porte sur la manière dont l'AFC a mis en œuvre le emploi dans le cadre de l'IGBI, suite à la vente par Mme V_____ de son appartement de Genthod en 2008. Il est toutefois apparu en cours de procédure devant la chambre de céans que l'AFC avait changé sa pratique en matière de emploi.
3. a. Un changement de pratique doit reposer sur des motifs sérieux et objectifs (ATF 135 I 79 consid. 3 ; 127 I 49 consid. 3c ; 127 II 289 consid. 3 e les arrêts cités ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_887/2010 du 28 avril 2011 consid. 8.1), d'autant plus solides que l'application du droit reconnue comme fautive ou obsolète a été pratiquée pendant longtemps. La modification ne doit pas se produire dans le sens d'un changement temporaire, momentané, ou d'une dérogation particulière, mais au contraire elle doit valoir en tant que nouvelle ligne directrice, de façon fondée, pour tous les états de faits analogues dans le futur. Si ces conditions sont remplies, un changement de pratique ne rentre en contradiction ni avec le principe de la sécurité du droit ni avec celui de l'égalité du droit (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.517/2002 du 21 mai 2003 consid. 3.2 et la

jurisprudence citée *in* RDAF 2003 II 359 ss). Pour que l'égalité de traitement soit respectée, il convient que le changement de pratique s'applique immédiatement, y compris aux affaires pendantes au moment où il intervient (T. TANQUEREL, *op. cit.*, 2011, p. 204 n° 603 et la jurisprudence citée).

b. Le principe de la bonne foi entre administration et administré, consacré par les art. 9 et 5 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), exige que l'une et l'autre se comportent réciproquement de manière loyale. En particulier, l'administration doit s'abstenir de toute attitude propre à tromper l'administré. Elle ne saurait tirer aucun avantage des conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part (ATF 129 I 161 consid. 4 p. 170 ; 129 II 361 consid. 7.1 p. 381 ; Arrêts du Tribunal fédéral 1C_534/2009 du 2 juin 2010 ; 9C_115/2007 du 22 janvier 2008 consid. 4.2 ; ATA/141/2012 du 13 mars 2012 ; T. TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, p. 193 n. 568).

4. a. Dans le cas d'espèce, l'AFC a indiqué le 11 juin 2012 s'être interrogée dans le courant de l'année 2010 sur la compatibilité de l'art. 85 LCP et la pratique qui en découlait au regard du droit fédéral harmonisé. Elle a alors modifié sa pratique, sans toutefois l'appliquer immédiatement à la recourante, dont la cause avait été gardée à juger par le TAPI. L'intimée explique cet oubli par le fait qu'elle n'avait pas procédé à un examen exhaustif de toutes les causes pendantes concernées. Ce faisant, l'AFC a violé les principes de l'égalité de traitement et de la bonne foi, Mme V_____ et les autres contribuables concernés comme elle par une situation de remploi ayant fait l'objet d'une taxation de l'IBGI calculée différemment.

b. Avant d'être interpellée par le juge délégué le 3 mai 2012, l'intimée n'a en outre jamais annoncé son changement de pratique. C'est en effet la recourante qui en a pris connaissance en lisant la presse locale le 5 mars 2012. L'AFC, qui avait alors déjà modifié sa pratique, a ainsi laissé le TAPI juger la cause sans lui communiquer cette information pourtant essentielle pour l'issue du litige. L'intimée, qui avait l'opportunité de reconsidérer ou de retirer sa décision puis d'en notifier une nouvelle (art. 67 al. 2 LPA), a devant cette instance continué à défendre une pratique qui n'était pourtant plus la sienne. Elle en a fait de même devant la chambre de céans. Ce comportement est à l'évidence contraire au principe de la bonne foi.

c. Après avoir laissé la recourante et le TAPI dans l'ignorance de sa nouvelle pratique, l'AFC a suspendu le traitement des cas d'application de l'art. 85 LCP au motif que le jugement rendu par cette juridiction la mettait dans l'embarras. L'intimée a créé une situation d'insécurité juridique à laquelle il ne peut être mis fin aujourd'hui qu'en lui renvoyant la cause, afin qu'elle examine la situation de Mme V_____ à la lumière de sa nouvelle pratique dès lors que celle-ci est conforme au droit fédéral (voir *infra* consid. 6).

5. a. 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). 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 (art. 12 LHID).

b. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les cantons n'ont aucune marge de manœuvre s'agissant du réinvestissement du produit de la vente dans un objet de remplacement au sens de l'art. 12 al. 3 let. e LHID. La méthode absolue s'applique, selon laquelle le report de l'imposition n'est accordée que pour la partie du gain qui est investie dans l'acquisition de l'objet de remplacement après la réaffectation des coûts d'investissement de l'objet vendu. Cela signifie que le gain qui n'est pas à nouveau investi est soumis immédiatement à l'imposition (ATF 137 II 419 *in* RDAF II 2012 111 consid. 2.2.1 et la jurisprudence citée). Selon la méthode absolue, le report de l'impôt n'est accordé que pour la part du gain réinvestie dans l'objet de remplacement, en sus du montant des frais d'investissement. Lorsque les moyens employés pour financer l'objet de remplacement ne dépassent pas les coûts d'investissement de l'immeuble aliéné, l'imposition complète du gain immobilier ne va pas à l'encontre de l'acquisition de l'objet de remplacement (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.311/2003 *in* RDAF II 2004 262 consid. 4.3 et 5.3).

c. Selon la méthode absolue, le report s'applique seulement pour la part du montant issu de la vente effectivement réinvestie dans le bien de remplacement. Cette part est la différence entre le montant déboursé pour acquérir le nouvel immeuble et les dépenses consenties pour acquérir et améliorer le bien remplacé. Lorsque les dépenses consenties sur le premier immeuble (frais d'acquisition et impenses) ont été plus importantes que le montant déboursé pour acquérir le nouveau bien, l'entier du gain est imposé (B. VERREY, L'imposition différée du gain immobilier : harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, 2011, p. 219 n° 262). En d'autres termes, le gain immobilier réalisé lors de l'aliénation de l'immeuble n'est imposable que dans la mesure où le produit de l'aliénation n'est pas affecté au emploi. Le différé d'imposition est accordé dans la mesure où le gain immobilier n'est pas à la libre disposition de l'aliénateur, parce qu'il a été affecté à l'acquisition d'un objet de remplacement. La partie du produit de l'aliénation qui est à la libre disposition de l'aliénateur est en revanche imposée lors de la réalisation du gain et à un moment où les liquidités nécessaires au paiement de l'impôt sont à disposition du débiteur de cette contribution (circulaire n° 19 du 31 août 2001 de la conférence suisse des impôts).

6. S'agissant de sa nouvelle pratique, l'AFC a introduit un différé d'imposition en lieu et place du différé de perception. Selon les explications de l'intimée, cela implique que lors du premier transfert de propriété et en cas de emploi, elle considère qu'aucun gain n'est réputé réalisé au plan fiscal. Le gain immobilier réinvesti dans l'achat d'un nouveau bien immobilier n'est pas imposable lors de la vente de l'ancienne habitation, mais lors de la vente ultérieure du bien de remplacement. Dans ce cas, le taux de l'impôt se détermine en cumulant les durées de possession des deux biens immobiliers.

Dans la limite des principes rappelés ci-dessus, la nouvelle pratique de l'AFC est conforme au droit et doit être admise. Dans le cas d'espèce, cela implique que, comme elle l'avait fait précédemment, elle imposera immédiatement le gain qui n'a pas été réinvesti, ce que Mme V_____ n'a jamais contesté. La part du montant issu de la vente de l'immeuble de Genthod qui a effectivement été réinvestie dans l'immeuble de Coppet, à savoir la différence entre le montant déboursé pour acquérir ce nouvel immeuble et les dépenses consenties pour acquérir et améliorer celui de Genthod, sera par contre imposée ultérieurement.

7. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis, le jugement attaqué annulé et la cause renvoyée à l'AFC pour nouvelle décision.
8. Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de l'AFC qui, par son attitude, a prolongé la procédure (art. 87 al. 1 LPA). Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 1'500.- sera allouée à la recourante, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 23 décembre 2011 par Madame V_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 7 novembre 2011 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du TAPI du 7 novembre 2011, la décision sur réclamation du 10 décembre 2009 et le bordereau du 22 décembre 2008 ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision au sens des considérants ;

met un émolument de CHF 2'000.- à la charge de l'administration fiscale cantonale ;

alloue à Madame V_____ une indemnité de procédure de CHF 1'500.-, à la charge de l'Etat 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 Nicole Fragnière Meyer, avocate de la recourante, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Hurni, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :