

## **BGE 150 II 478**

Bundesgericht (BGE), 2024-06-10, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_BGE\\_150\\_II\\_478](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_150_II_478)

FR: ATF 150 II 478

IT: DTF 150 II 478

### **Regeste**

Regeste Art. 23 Abs. 1 lit. f und Abs. 4 StHG; Art. 80 Abs. 2 BVG; Rechtsnatur der Grundstückgewinnsteuer im Sinne des StHG, die beim Verkauf eines Grundstücks durch eine steuerbefreite Vorsorgeeinrichtung erhoben wird. Darlegung der allgemeinen Grundsätze der Besteuerung von Grundstücksgewinnen nach dem StHG (E. 5.1 und 5.2) und Darstellung des einschlägigen Rechts des Kantons Genf (E. 5.4). Gestaltungsspielraum, welcher dem kantonalen Gesetzgeber im Rahmen des StHG verbleibt (E. 7.2.1). Auslegung von Art. 23 Abs. 4 Satz 1 StHG (E. 7.2.3). Aus dieser Bestimmung folgt, dass allfällige zukünftige Grundstücksgewinne einer steuerbefreiten Anlageeinrichtung nicht dem Gewinnsteuersystem nach dem Gesetz des Kantons Genf vom 23. September 1994 über die Besteuerung der juristischen Personen, sondern der Grundstückgewinnsteuer im Sinne der Art. 80 ff. des Steuergesetzes des Kantons Genf vom 9. November 1887 unterliegen (E. 7.4).

Regeste Art. 23 al. 1 let. f et al. 4 LHID; art. 80 al. 2 LPP; nature de l'impôt sur le gain immobilier au sens de la LHID prélevé lors de la vente d'un immeuble par une institution de prévoyance exonérée d'impôts. Rappel des principes généraux relatifs à l'imposition du gain immobilier selon la LHID (consid. 5.1 et 5.2) et présentation du droit cantonal genevois (consid. 5.4). Autonomie dont le législateur cantonal dispose dans le cadre de la LHID (consid. 7.2.1). Il découle de l'interprétation de l'art. 23 al. 4, 1 re phrase, LHID (consid. 7.2.3) que les éventuels gains immobiliers futurs de la contribuable, qui est une fondation de placement exonérée de l'impôt, doivent être soumis à l'impôt sur les gains immobiliers tel que prévu par les art. 80 ss de la loi générale du canton de Genève du 9 novembre 1887 sur les contributions publiques et non pas au régime de l'impôt sur le bénéfice selon la loi genevoise du 23 septembre 1994 sur l'imposition des personnes morales (consid. 7.4).

Regesto Art. 23 cpv. 1 lett. f e cpv. 4 LAID; art. 80 cpv. 2 LPP; natura dell'imposta sui guadagni immobiliari nel senso della LAID riscossa sulla vendita di un immobile da parte di un'istituzione di previdenza esente da imposte. Ricapitolazione dei principi generali relativi all'imposizione dei guadagni immobiliari nel senso della LAID (consid. 5.1 e 5.2) e riepilogo del diritto cantonale ginevrino (consid. 5.4). Autonomia del legislatore cantonale nel contesto della LAID (consid. 7.2.1). Dall'interpretazione dell'art. 23 cpv. 4 prima frase LAID (consid. 7.2.3) si evince che gli eventuali guadagni immobiliari futuri della contribuente, che è una fondazione d'investimento esente da imposte, deve essere soggetta all'imposta sui guadagni immobiliari come previsto dagli art. 80 segg. della legge generale del Cantone di Ginevra del 9 novembre 1887 sui contributi pubblici e non al regime d'imposta sugli utili secondo la legge ginevrina del 23 settembre 1994 sull'imposizione delle persone giuridiche (consid. 7.4).

### **Erwägungen**

## **E. 5.1**

La LHID (RS 642.14) 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). Cependant, la LHID demeure vague en ce qui concerne l'aménagement de l'impôt et ne contient que peu de directives pour les cantons ( ATF 143 II 382 consid. 2.1; arrêt 9C\_9/2023 du 2 août 2023 consid. 4.1). Elle ne s'exprime notamment que de manière générale sur la détermination du bénéfice imposable. Conformément à la marge de manoeuvre qui leur est laissée, les cantons n'ont pas réglé l'imposition des gains immobiliers BGE 150 II 478 S. 481 de manière uniforme ( ATF 143 II 382 consid. 2.1; ATF 134 II 124 consid. 3.2; arrêt 9C\_9/2023 du 2 août 2023 consid. 4.1). L'impôt sur les gains immobiliers est un impôt spécial sur le revenu, respectivement sur le bénéfice, qui se substitue à l'impôt ordinaire sur le revenu et le bénéfice dans la mesure de son objet fiscal. Il constitue un impôt réel ( art. 12 al. 1 LHID ; ATF 148 II 299 consid. 7.4.5; ATF 145 II 206 consid. 3.2; ATF 143 II 382 consid. 2.3).

### **E. 5.1.1**

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 en avant, et la Confédération laisse aux cantons une certaine marge de manoeuvre dans la définition du bénéfice imposable. Dans cette mesure, le droit cantonal en matière d'impôt sur les gains immobiliers se présente comme du droit cantonal ( art. 1 al. 3 LHID ; ATF 143 II 382 consid. 3.1 et 3.3; arrêt 9C\_9/2023 du 2 août 2023 consid. 4.2.1).

### **E. 5.1.2**

L' art. 12 al. 4, 1 re phrase, LHID prévoit que les cantons peuvent percevoir l'impôt sur les gains immobiliers également sur les gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles faisant partie de la fortune commerciale du contribuable, à condition que ces gains ne soient pas soumis à l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice ou que l'impôt sur les gains immobiliers soit déduit de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice. L' art. 12 al. 4 LHID permet dès lors aux cantons d'adopter soit un système moniste, qui a pour conséquence que l'impôt sur le gain immobilier est dû et ce, qu'il s'agisse d'un bien immobilier faisant partie de la fortune privée ou de la fortune commerciale ( ATF 145 II 206 consid. 2.2.1; ATF 143 II 233 consid. 2.1), soit d'adopter un système dualiste, selon lequel les gains et pertes issus de la vente d'immeubles faisant partie de la fortune commerciale sont soumis à l'impôt sur le revenu ou le bénéfice. Il en découle que le système dualiste ne différencie pas d'emblée le produit de la vente d'un immeuble du produit de la vente d'une autre activité commerciale (cf. ATF 145 II 206 consid. 2.2.1). BGE 150 II 478 S. 482

## **E. 5.2**

Aux termes de l' art. 23 al. 1 let . d LHID, sont exonérées de l'impôt les institutions de prévoyance professionnelle d'entreprises qui ont leur domicile, leur siège ou un établissement stable en Suisse et d'entreprises qui les touchent de près, à condition que les ressources de ces institutions soient affectées durablement et exclusivement à la prévoyance

en faveur du personnel. L'al. 4 précise que les personnes morales mentionnées à l'al. 1 let. d à g et i, sont toutefois soumises dans tous les cas à l'impôt sur les gains immobiliers. Les dispositions relatives aux biens acquis en emploi (art. 8 al. 4), aux amortissements (art. 10 al. 1 let. a), aux provisions (art. 10 al. 1 let. b) et à la déduction des pertes ( art. 10 al. 1 let. c) s'appliquent par analogie. Selon la jurisprudence, la notion d'"impôt sur les gains immobiliers" de l'art. 23 al. 4, 1 re phrase, LHID correspond à celle de l'art. 12 LHID (arrêt 2C\_216/2019 du 28 janvier 2020 consid. 2 et les références). Ces règles ont été reprises dans le droit cantonal genevois. L'art. 9 al. 1 let. e LIPM prévoit que sont exonérées de l'impôt les institutions de prévoyance d'entreprises qui ont leur domicile, leur siège ou un établissement stable en Suisse et d'entreprises qui les touchent de près, à condition que les ressources de ces institutions soient affectées durablement et exclusivement à la prévoyance en faveur du personnel. Selon l'art. 9 al. 2, 1 re phrase, LIPM, les personnes morales mentionnées à l'al. 1, notamment let. f, sont toutefois soumises dans tous les cas à l'impôt sur les gains immobiliers. Les dispositions relatives aux biens acquis en emploi, aux amortissements, aux provisions et à la déduction des pertes s'appliquent par analogie.

### **E. 5.3**

En droit de la prévoyance professionnelle, l'art. 80 al. 2 LPP prévoit que dans la mesure où leurs revenus et leurs éléments de fortune sont exclusivement affectés à des fins de prévoyance professionnelle, les institutions de prévoyance de droit privé ou de droit public qui ont la personnalité juridique sont exonérées des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes, ainsi que d'impôts sur les successions et sur les donations perçues par les cantons et les communes. Les immeubles peuvent être frappés d'impôts fonciers, en particulier d'impôts immobiliers sur la valeur brute de l'immeuble et de droits de mutation ( art. 80 al. 3 LPP ). Conformément à l'art. 80 al. 4 LPP , les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles peuvent être frappés de l'impôt général sur les bénéfices ou d'un impôt spécial sur les gains immobiliers. Les bénéfices qui résultent de la fusion ou de la division d'institutions de prévoyance ne sont pas imposables. BGE 150 II 478 S. 483

#### **E. 5.4.1**

En droit cantonal genevois, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (cf. art. 11 LIPM); en vertu de l'art. 12 al. 1 let. a LIPM, est considéré comme bénéfice net imposable le bénéfice net tel qu'il résulte du compte de profits et pertes.

#### **E. 5.4.2**

Figurant dans le titre II intitulé "Impôt sur les bénéfices et gains immobiliers", l'art. 80 de la loi générale du 9 novembre 1887 sur les contributions publiques (LCP; rs/GE D 3 05) prévoit que "l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers a pour objet le bénéfice net provenant de l'aliénation d'immeubles ou de parts d'immeubles sis dans le canton, ainsi que certains gains que ces immeubles procurent sans aliénation". Le bénéfice ou gain imposable est constitué par la différence entre la valeur d'aliénation et la valeur d'acquisition (art. 82 al. 1 LCP) et 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 (art. 82 al. 2 LCP). Quant à 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). L'art. 82 al. 8 LCP précise que 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. L'art. 26 LIPM prévoit en outre que "lorsque le bénéfice réalisé lors de l'aliénation d'immeubles est soumis à un impôt annuel entier sur le

bénéfice net ou le revenu net, l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers perçus en application des articles 80 à 87 de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887, est imputé sur l'impôt annuel ou remboursé pour la part qui en excède le montant".

### **E. 5.4.3**

Il résulte des dispositions cantonales précitées que, de manière générale, le canton de Genève prélève l'impôt sur les gains immobiliers non seulement sur les gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles privés, comme l'exige l' art. 12 al. 1 LHID , mais aussi sur ceux réalisés lors de l'aliénation d'immeubles commerciaux, comme le permet l' art. 12 al. 4 LHID (cf. art. 80 al. 1 LCP; arrêt 2C\_501/2020 du 15 mars 2021 consid. 6.1.1 et les références). Dans ce cas toutefois, et conformément à l' art. 12 al. 4 LHID , l'impôt sur les gains immobiliers est imputé sur l'impôt sur le revenu, respectivement sur le bénéfice (système dit mixte ou matériellement dualiste; cf. arrêts 2C\_501/2020 du 15 mars 2021 consid. 6.1.1; 2C\_834/2012 du 19 avril BGE 150 II 478 S. 484 2013 consid. 5.2; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 5 e éd. 2021, p. 365 n. 56; MARKUS REICH, Steuerrecht, 3 e éd. 2020, p. 510; FREY/DOLDER, Besteuerung von Grundstückgewinnen bei Vorsorgeeinrichtungen, RF 74/2019 p. 518; ANNE-CHRISTINE SCHWAB, La vente des actions de la société immobilière en droit fiscal suisse, 2019, p. 108; BASTIEN VERREY, L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, 2011, p. 303).

### **E. 6.1**

La juridiction cantonale a tout d'abord rappelé que le canton de Genève avait adopté, pour l'imposition du gain immobilier provenant de la vente d'immeubles appartenant à une personne morale, un système "formellement moniste" mais qui était en réalité "matériellement dualiste". Elle a également rappelé que la jurisprudence du Tribunal fédéral avait retenu que pour les cantons qui connaissaient un système dualiste, l'assujettissement du gain immobilier issu de la vente d'un immeuble par une personne morale à l'impôt spécial sur les gains immobiliers était étranger à ce système (cf. arrêt 2C\_1080/2014 du 5 juillet 2016 consid. 5.5.2). En se fondant sur les travaux préparatoires relatifs à la LIPM, la Cour de justice est parvenue à la conclusion que la conservation du système dualiste des gains immobiliers dans le canton de Genève était admise, y compris après le 1 er janvier 2001 (qui correspond à la date jusqu'à laquelle les cantons devaient adapter leur législation à la LHID [cf. art. 72 al. 1 LHID ; arrêt 2C\_793/2019 du 22 janvier 2020 consid. 3.2]). Partant, puisque les éventuels gains immobiliers réalisés par la recourante ne provenaient pas d'éléments de la fortune privée, ceux-ci devaient être soumis à l'impôt sur le bénéfice. Selon les juges précédents, l'intimée avait expliqué qu'elle n'imposait pas les réévaluations, ni les rattrapages d'amortissements et retranchait l'ICC. Or ce procédé correspondait à la lettre de l'art. 23 al. 4, 2 e phrase, LHID. En définitive et puisque l'impôt sur les gains immobiliers, le cas échéant prélevé à titre de garantie, pouvait être imputé sur l'impôt (sur les bénéfices) annuel prélevé, c'était à bon droit que la contribuable devait être assujettie à l'impôt ordinaire sur le bénéfice pour les éventuels futurs gains en capital réalisés sur la vente d'immeubles lui appartenant.

### **E. 6.2**

À l'encontre de ce raisonnement, la recourante fait valoir que quand bien même un canton, comme celui de Genève, aurait opté pour un mode d'imposition dit dualiste, une personne

morale exonérée de l'impôt sur le bénéfice devrait être néanmoins soumise à BGE 150 II 478 S. 485 l'impôt spécial pour les gains immobiliers, et ce conformément à l' art. 23 al. 4 LHID . En se fondant notamment sur une interprétation littérale de cette disposition, selon laquelle la 2 e phrase de l' art. 23 al. 4 LHID ne pourrait faire sens que si la phrase qui la précède renverrait spécifiquement à l'impôt spécial sur les gains immobiliers, la recourante allègue que le législateur fédéral aurait "strictement entendu soumettre les gains immobiliers réalisés par une institution de prévoyance exonérée d'impôt sur les bénéfices à l'impôt spécial sur les gains immobiliers". De plus, elle reproche à la juridiction cantonale d'avoir considéré que l' art. 80 al. 4 LPP était de nature à justifier le prélèvement de l'impôt sur le bénéfice sans "prendre en compte le sens et la portée propres octroyés à l' art. 23 al. 4 LHID ", méconnaissant ainsi les dispositions du droit fédéral harmonisé.

### **E. 7.1**

À titre liminaire, il n'est à juste titre pas contesté que la recourante, en tant que fondation de placement, peut être exonérée de l'impôt au sens des art. 23 al. 1 let . f LHID et 80 al. 2 LPP, de sorte qu'elle est fondée à se plaindre d'une violation de l' art. 23 al. 4 LHID (cf. arrêt 2C\_340/2011 du 1 er février 2012 consid. 2; ROTH/FANKHAUSER/BRÜGGER, Grundstückgewinnsteuer: Steuerneutralität bei Immobilienübertragungen auf Anlagestiftungen, RSAS 2022 p. 268 s.).

### **E. 7.2**

Le litige soulève la question de savoir si "l'impôt sur les gains immobiliers", auquel est soumise la recourante pour ses éventuels futurs gains immobiliers en vertu de l' art. 23 al. 4 LHID et de l' art. 9 al. 2, 1 re phrase, LIPM, correspond à l'impôt spécial sur les gains immobiliers, au sens des art. 80 ss LCP, ou à l'impôt ordinaire sur le bénéfice au sens de l'art. 11 LIPM.

#### **E. 7.2.1**

S'agissant de l'étendue de l'autonomie dont le législateur cantonal dispose dans le cadre de la loi fédérale d'harmonisation, singulièrement pour régler un domaine fiscal particulier, elle se détermine sur la base des méthodes et critères d'interprétation généralement applicables ( ATF 128 II 56 consid. 3b; arrêt 2C\_954/2010 du 8 décembre 2011 consid. 3.1; sur ces critères, cf. consid. 7.2.2 infra). En l'espèce, il ne ressort pas du texte de l' art. 23 al. 4 LHID ("... sont soumises en tous les cas à l'impôt sur les gains immobiliers"; "... unterliegen jedoch in jedem Fall der Grundstückgewinnsteuer"; "... sottostanno nondimeno in tutti i casi all'imposta sui guadagni immobiliari") que les cantons pourraient adopter une solution différente de celle qui résulterait de la disposition de droit fédéral. BGE 150 II 478 S. 486 En outre, à l'occasion des débats parlementaires au sujet de cette disposition, il a été spécifiquement mis en évidence que "chaque exception inscrite dans la loi en faveur des cantons contredit le principe de l'harmonisation" (rapporteur Salvioni, BO 1989 CN 74). On peut dès lors en déduire que le législateur cantonal ne dispose pas d'autonomie dans le cadre de la mise en oeuvre de l' art. 23 al. 4 LHID . Le Tribunal fédéral examinera dès lors la question litigieuse avec un plein pouvoir d'examen (consid. 2.2 non publié).

#### **E. 7.2.2**

La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte se prête à plusieurs interprétations, s'il y a de sérieuses raisons de penser qu'il ne correspond pas à la volonté du législateur, il convient de rechercher sa véritable portée au regard notamment

des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique). Lorsqu'il est appelé à interpréter une loi, le Tribunal fédéral adopte une position pragmatique en suivant ces différentes interprétations, sans les soumettre à un ordre de priorité ( ATF 148 I 251 consid. 3.6 et les références; ATF 147 II 78 consid. 6.4 et les références).

### **E. 7.2.3**

Comme le fait valoir la contribuable, la lettre de l'art. 23 al. 4, 1<sup>re</sup> phrase, LHID est univoque; celle-ci se réfère en effet clairement à l'impôt sur les gains immobiliers au sens strict, étant précisé que les versions allemande et italienne, qui font respectivement référence au "Grundstückgewinnsteuer" et à l'"imposta sui guadagni immobiliari", ne diffèrent pas de la version française. La lettre même de la loi implique donc que les gains en cause soient soumis à l'impôt sur les gains immobiliers (dans ce sens, ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, § 9 n. 22, selon lesquels le canton de Genève est le seul canton avec un système dualiste qui soumet lesdits gains à l'impôt sur le bénéfice). Cette interprétation littérale est corroborée par le fait que la notion d'"impôt sur les gains immobiliers" contenue à l'art. 23 al. 4, 1<sup>re</sup> phrase, LHID correspond à celle de l'art. 12 LHID (consid. 5.2 supra). Or la formulation de l'art. 12 al. 4 LHID (consid. 5.1.2 supra) fait clairement le départ entre l'"impôt sur les gains immobiliers" et l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice. Les travaux préparatoires relatifs à l'art. 23 al. 4 LHID ne permettent pas de parvenir à une conclusion différente. Certes, le Message sur BGE 150 II 478 S. 487 l'harmonisation fiscale (Message du 25 mai 1983 concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral [Message sur l'harmonisation fiscale], FF 1983 III 1, 117) indiquait, dans le cadre du projet relatif à la disposition correspondant à l'actuel art. 23 al. 4 LHID, que celle-ci correspondait à l'art. 80 al. 4 LPP (RO 1983 818). Toutefois, à l'inverse de l'art. 80 al. 4 LPP dont la formulation est potestative et prévoit une alternative entre "l'impôt général sur les bénéfiques" et l'"impôt spécial sur les gains immobiliers" auquel sont soumis les bénéfiques provenant de l'aliénation d'immeubles (consid. 5.3 supra), le législateur, à l'art. 23 al. 4 LHID, a introduit une obligation pour les cantons de prélever "l'impôt sur les gains immobiliers" (cf. BO 1989 CN 74; BO 1986 CE 147). Partant, on ne saurait parler d'une véritable concordance entre ces deux dispositions de droit fédéral sur le point ici litigieux. En fait, selon la jurisprudence, l'art. 80 LPP comprend des principes sur le traitement fiscal de la prévoyance professionnelle mais pas de règles sur l'aménagement de l'impôt en cause (arrêt 2C\_1080/2014 du 5 juillet 2016 consid. 5.6). On doit donc admettre, avec une partie de la doctrine (cf. FREY/DOLDER, op. cit., p. 532; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, 1984, p. 140) que l'art. 23 al. 4 LHID impose aux cantons de prélever, pour les personnes morales exonérées de l'impôt et qui sont énumérées à son al. 1, un impôt sur les gains immobiliers (au sens strict).

### **E. 7.3**

Le point de vue contraire de la juridiction cantonale, qui repose avant tout sur le caractère admissible du système dualiste genevois sans égard à l'art. 23 al. 4 (1<sup>re</sup> phrase) LHID, ne saurait être suivi. La référence qu'elle fait à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1080/2014 du 5 juillet 2016 n'est pas pertinente. Dans cet arrêt, également cité par l'intimée à l'appui de ses

conclusions, le Tribunal fédéral a relevé que dans les cantons qui connaissent le système dualiste, l'imposition du gain immobilier d'une personne morale au titre de l'impôt sur les gains immobiliers se révèle de toute façon étrangère au système ("systemfremd"). Dans ce contexte, il a considéré que la réglementation de l'art. 23 al. 4, 2 e phrase, LHID, qui réserve à la fois l'imposition des gains immobiliers et la déduction des pertes n'est pas du tout contraire au système, mais s'insère à l'inverse de manière conséquente dans le système valant aussi pour les autres personnes morales (arrêt 2C\_1080/2014 du 5 juillet 2016 consid. 5.5.2). Or on ne saurait déduire de la considération sur le caractère étranger au système de l'imposition des gains immobiliers d'une personne morale BGE 150 II 478 S. 488 par l'impôt sur les gains immobiliers que le Tribunal fédéral n'aurait fait aucune objection à un assujettissement selon l'impôt général sur le bénéfice si le droit cantonal le prévoit (déduction faite par GRETER/ GRETER, in Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4 e éd. 2022, n° 46 ad art. 23 LHID ). Le Tribunal fédéral n'avait pas à se prononcer alors sur l'assujettissement d'une institution de prévoyance (exemptée de l'impôt) pour ses bénéficiaires immobiliers à l'impôt sur le bénéfice. Il a en revanche retenu que l' art. 23 al. 4, 1 re phrase, LHID réservait expressément la perception de l'impôt sur les gains immobiliers pour les institutions de prévoyance professionnelle au sens de l' art. 23 al. 1 let . d LHID. Partant, la contribuable en cause dans l'arrêt précité n'était pas soumise à l'impôt sur le bénéfice, mais bien à l'impôt sur les gains immobiliers pour les gains immobiliers qu'elle avait réalisés sur sa fortune commerciale dans le canton de Saint-Gall (tel que prévu par le droit cantonal), et ce nonobstant l'existence d'un système d'imposition dualiste (cf. arrêt 2C\_1080/2014 du 5 juillet 2016 consid. 5.3).

#### **E. 7.4**

En conséquence de ce qui précède, les éventuels gains immobiliers futurs de la recourante doivent être soumis à l'impôt sur les gains immobiliers, tel que prévu par les art. 80 ss LCP et non pas au régime de l'impôt sur le bénéfice selon la LIPM. Fondé sur une violation de l' art. 23 al. 4 LHID , l'arrêt cantonal doit être réformé en ce sens. La conclusion principale y relative de la recourante se révèle bien fondée. Aussi, il n'y a pas lieu d'examiner les autres griefs de la recourante, qui concernent avant tout le calcul de l'impôt et donc un aspect étranger au litige qui ne devrait, le cas échéant, être pris en considération qu'à l'occasion d'une imposition effective.

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