

GE_GERICHTE ATA/1728/2019 vom 26. November 2019

GE Cour de justice, 2019-11-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1728_2019

FR: GE_GERICHTE ATA/1728/2019 du 26 novembre 2019

IT: GE_GERICHTE ATA/1728/2019 del 26 novembre 2019

Erwägungen

E. 12

octobre 2011 consid. 3.1 et les références citées).

c. Dans le canton de Genève, les art. 50 LIPP et 7 aLIPP-III déterminent les principes applicables à l'évaluation des immeubles situés dans le canton. La valeur des immeubles locatifs est calculée, en capitalisant l'état locatif annuel aux taux fixés chaque année par le Conseil d'État, sur proposition d'une commission d'experts, composée paritairement de représentants de l'administration fiscale et de personnes spécialement qualifiées en matière de propriétés immobilières et désignées par le département. Les art. 7 aLIPP-III et 50 LIPP, dont la teneur est identique, posent des principes d'évaluation différents selon le type d'immeuble considéré (immeubles locatifs [let. a] ; immeubles servant exclusivement et directement à l'exploitation d'un commerce [let. b] ; immeubles servant à l'exploitation agricole et sylvicole [let. c] ; terrains improductifs ou à bâtir [let. d] ; autres immeubles [let. e]).

d. À teneur des art. 80 ss de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 O5), il est perçu un impôt sur les bénéfices et gains provenant notamment de la vente d'immeubles ou de parts d'immeubles sis dans le canton. 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).

Lorsque l'immeuble appartient à une personne morale ou à une personne physique astreinte à tenir des livres dans les comptes de laquelle il figure, le bénéfice ou gain imposable correspond à la différence entre la valeur d'aliénation et le montant pour lequel l'immeuble figure dans les comptes (art. 82 al. 9 1ère phrase LCP).

e. Selon les art. 13 al. 1 let. a aLIPP-III et 56 al. 1 LIPP, sont déduites de la fortune brute les dettes chirographaires ou hypothécaires justifiées par titres, extraits de comptes, quittances d'intérêts ou déclaration du créancier. Ne peuvent être déduites que les dettes effectivement dues par le contribuable (art. 13 al. 2 1ère phrase aLIPP-III ; art. 56 al. 2 1ère phrase LIPP).

f. La fortune nette s'entend comme la différence positive entre les actifs et les dettes du contribuable. Toutes les dettes peuvent être déduites, à la condition d'exister au moment déterminant et ne pas être seulement potentielles (arrêt du Tribunal fédéral 2C_555/2010 du 10 mars 2011 consid. 2.2 et les références citées ; ATA/858/2018 du 21 août 2018).

Les dettes fiscales ordinaires et les dettes de rappel d'impôt peuvent être déduites de la fortune brute même si elles ne sont pas encore chiffrées à la date déterminante ; elles sont dues en vertu de la loi. Selon le principe de périodicité, la cause juridique et le fait générateur de la dette doivent être réalisés au moment déterminant pour l'imposition de la fortune. Il s'ensuit que ne sont en principe pas

- 8/13 - A/4532/2018 déductibles les dettes simplement possibles, futures ou correspondant à des expectatives, en particulier celles résultant d'une opération subordonnée à la réalisation d'une condition suspensive, aussi longtemps que la condition ne se réalise pas et que le débiteur n'est pas encore redevable de sa prestation (ATF 138 II 311 consid. 3.3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1172/2014 du 22 juin 2015 consid. 3.1).

Une créance d'impôt naît lorsque l'état de fait auquel la loi fiscale rattache l'apparition de la créance d'impôt est réalisé. Pour qu'un assujettissement fiscal conduise dans un cas d'espèce à la naissance de la créance d'impôt, il faut que les faits générateurs auxquels la loi rattache la perception d'un impôt déterminé soient réunis, indépendamment de la taxation et de l'exigibilité de l'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_939/2011 du 7 août 2011 consid. 7 et la référence citée).

En raison de leur caractère d'exception à l'impôt, les dispositions régissant les déductions autorisées doivent être interprétées de manière restrictive (ATA/858/2018 du 21 août 2018 ; ATA/958/2014 du 2 décembre 2014).

g. Un projet de loi pendant, déposé le 20 février 2017 (PL 12063), propose précisément une modification de l'art. 56 al. 1 et 2 LIPP en ajoutant au texte en vigueur les termes en caractères italiques suivants : « Sont déduites de la fortune brute les dettes chirographaires ou hypothécaires justifiées par titres, extraits de comptes, quittances d'intérêts ou déclaration du créancier ainsi que la fiscalité latente de réalisation » (al. 1). L'al. 2 dudit article mentionne quant à lui : « Hormis la fiscalité latente de réalisation, il ne peut être déduit que les dettes effectivement dues par le contribuable ».

h. Le principe de la légalité revêt une importance particulière en droit fiscal où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), qui prévoit que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par la loi (ATF 135 I 130 consid. 7.2). Il exige non seulement que le cercle des contribuables mais également que les exceptions à l'assujettissement soient définis dans une loi au sens formel (ATF 122 I 305 consid. 6b/dd ; 103 Ia 505 consid. 3a). La base légale doit présenter une densité normative permettant de respecter les garanties de clarté et de transparence exigées par le droit constitutionnel (ATF 139 I 280 consid. 5.1 ; 136 I 1 consid. 5.3.1), cette exigence de précision de la norme découlant du principe général de la légalité, mais aussi de la sécurité du droit et de l'égalité devant la loi (ATF 136 II 304 consid. 7.6 ; 123 I 112 consid. 7a). i. Le droit fiscal et le droit comptable suisses poursuivent des objectifs différents. Le premier recherche une présentation qui fasse ressortir au mieux le résultat effectif et la réelle capacité contributive de l'entreprise, tandis que le

- 9/13 - A/4532/2018 second est avant tout orienté sur la protection des créanciers et fortement marqué par le principe de prudence (ATA/778/2016 du 13 septembre 2016 consid. 8 et les références citées). 4)

En l'espèce, les recourants souhaitent compenser la différence entre la valeur comptable et celle fiscalement déterminante de leurs immeubles détenus dans leur fortune commerciale par la prise en compte d'impôts latents à hauteur de 50 % de la différence entre les valeurs précitées. Cette manière de faire permettrait d'ores et déjà de tenir compte de l'imposition, selon l'art. 82 al. 1 et 9 LCP, sur le gain réalisé ainsi que des charges sociales en cas de vente des immeubles.

La déduction sollicitée n'est toutefois pas prévue par la loi. Comme évoqué ci-dessus, le principe de légalité ne permet pas d'introduire des déductions fiscales qui ne sont pas prévues par la loi. En outre, si, certes, l'estimation de la valeur fiscale des immeubles détenus dans la fortune commerciale de personnes physiques répond à un certain schématisme, aucun élément ne permet de retenir que ladite estimation aboutirait in casu à un résultat arbitraire.

Par ailleurs, seules des dettes d'impôt effectivement dues sont déductibles. Il n'est pas nécessaire de trancher la question de savoir si les règles comptables permettent la déduction d'impôts futurs. En effet, quand bien même tel serait le cas, il n'en demeure pas moins qu'en droit fiscal seules des dettes effectivement dues peuvent être portées en déduction. Cela vaut particulièrement pour les dettes d'impôts. Or, la déduction envisagée par les recourants cherche à inclure de manière anticipée l'imposition sur un gain, qui n'est pas réalisé et dont le moment de la réalisation n'est pas déterminé. La créance d'impôt naissant lorsque l'état de fait auquel la loi fiscale rattache l'apparition de la créance d'impôt est réalisé, l'imposition du bénéfice futur réalisé sur la vente des immeubles ne pourra avoir lieu qu'au moment, non déterminé en l'état, de leur aliénation. Contrairement à ce que soutiennent les recourants, cette dette fiscale future ne peut donc pas être utilisée comme élément correctif à une imposition qu'ils n'estiment pas adaptée à leur situation.

Ainsi, dans les arrêts 2C_662/2014 du 25 avril 2015 et ATF 141 II 83 du Tribunal fédéral, cités par les recourants, la correction du montant de la provision pour impôts portait sur des impôts effectivement dus.

Par conséquent, en l'absence de base légale prévoyant une déduction prenant en compte des impôts et charges sociales latents sur immeuble, cette déduction n'a, à juste titre, pas été admise. 5) Reste encore à examiner si la taxation des recourants consacre une inégalité de traitement.

- 10/13 - A/4532/2018

a. Ceux-ci font valoir que le refus d'admettre la déduction d'impôts et charges sociales latents viole le principe de l'égalité de traitement selon le type d'immeuble déclaré dans la fortune commerciale (immeuble locatif par rapport à d'autres types d'immeubles), selon le type de propriétaire d'immeuble (contribuable agissant en tant que professionnel de l'immobilier par rapport à celui qui agit dans le cadre de la gestion de sa fortune privée) et selon que le bien immobilier est détenu directement ou par l'intermédiaire d'une société immobilière.

b. En vertu de l'art. 127 al. 2 Cst., dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés. En application des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée. Ainsi, chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid. 7.1 ; 133 I 206 consid. 7.1 et 7.2 ; 118 Ia 1 consid. 3a).

La comparaison verticale, c'est-à-dire entre contribuables ayant une capacité économique différente est plus difficile à établir que ne l'est la comparaison horizontale c'est-à-dire entre contribuables jouissant de la même capacité économique. Néanmoins, dans les rapports horizontaux, le principe de l'imposition selon la capacité économique n'exige pas une imposition absolument identique, la comparaison étant également limitée dans ce cas. Dans l'examen de dispositions légales inévitablement imparfaites, le juge constitutionnel doit par conséquent faire preuve d'une certaine retenue sous peine de courir le danger de créer une nouvelle inégalité alors qu'il cherche à obtenir l'égalité entre deux catégories de contribuables. Il ne peut pas s'écarter à la légère des règles légales édictées par le législateur (ATF 140 II 157 consid. 7.3 ; 132 I 157 consid. 4.1 et 4.2 ; 112 Ia 240 consid. 4b).

c. Dans le cadre de procédures de masse telles que les taxations fiscales, des simplifications de procédure sont admissibles. Elles portent nécessairement atteinte aux particularités d'un cas individuel et de ce fait ne garantissent pas sans restriction l'égalité de traitement dans toute la mesure souhaitable (ATF 114 Ia 221 ; 123 II 9 ; ATA/1634/2019 du 5 novembre 2019 consid. 2c).

d. Le Tribunal fédéral a jugé que l'évaluation des immeubles locatifs sis dans le canton de Genève sur la base du critère de capitalisation de l'état locatif annuel au taux fixé par une commission d'experts est conforme aux exigences posées par l'art. 14 LHID (ATF 134 II 207 consid. 3 ; arrêts 2C_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 4.4). Il a considéré que la règle spécifique prévue par le droit genevois pour évaluer les immeubles locatifs s'insère dans le cadre défini -

- 11/13 - A/4532/2018 largement - par l'art. 14 al. 1 LHID : le principe de la capitalisation de l'état locatif inscrit à l'art. 50 let. a LIPP renvoie à la valeur de rendement, tandis que la prise en considération, pour déterminer le taux de capitalisation applicable, des transactions constatées sur le marché ou, pour les immeubles de logements, de l'âge de ces derniers (art. 50 let. a LIPP en lien avec l'art. 25 al. 1 et 3 RIPP), se réfère à des critères qui relèvent plus particulièrement de la valeur vénale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_820/2008 du 23 avril 2009 consid. 3.3). Le taux de capitalisation des immeubles locatifs au sens de l'art. 50 let. a LIPP est ainsi calculé non pas de manière abstraite, mais en fonction des transactions réalisées durant une période donnée (ATF 134 II 207 consid. 3.8 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 4.4 ; ATA/1634/2019 précité consid. 2c et les références citées).

e. Selon la jurisprudence constante de la chambre de céans, confirmée par le Tribunal fédéral, le contribuable n'a pas la faculté de substituer sa propre appréciation à celle de l'administration ou de la commission d'experts. S'il considère que la valeur de son bien immobilier a été mal estimée, il doit former une demande de nouvelle estimation. Il est tenu de motiver sa requête et d'indiquer en quoi consistent le ou les changements survenus dans la valeur de sa propriété. De plus, pour avoir une incidence sur l'impôt d'une année déterminée, la demande d'expertise doit avoir été formée avant la date déterminante pour la situation du contribuable et la fixation de la matière imposable, en l'occurrence le 31 décembre de ladite année (arrêts du Tribunal fédéral 2C_67/2019 du 31 janvier 2019 consid. 4.3 ; ATA/1634/2019 précité consid. 2d et les références citées).

f. En l'espèce, la loi cantonale introduit des méthodes d'évaluation différentes entre les immeubles locatifs et les autres immeubles. Les différents modes d'évaluation résultent de critères précis. L'autorité fiscale a, à juste titre, recouru, s'agissant des immeubles dont le

recourant est propriétaire, à la méthode d'estimation préconisée par le législateur cantonal. Elle ne pouvait, sauf à consacrer une violation du principe de la légalité et une inégalité de traitement entre contribuables, s'écarter de la méthode voulue par le législateur. Or, celui-ci n'a pas intégré, dans l'estimation des immeubles, la prise en compte de réserves latentes incluant des charges sociales et des impôts futurs, dont l'exigibilité est indéterminée.

Par ailleurs, le législateur cantonal a également prévu de taxer différemment les immeubles qui font partie de la fortune privée de ceux qui entrent dans la fortune commerciale des contribuables. En effet, les premiers peuvent, en cas de vente de leur immeuble, demander la prise en compte de la valeur fiscale cinq ans avant la vente s'ils le possédaient depuis au moins dix ans, en application de l'art. 82 al. 5 LCP ; les seconds sont taxés sur un bénéfice calculé sur la différence entre le prix de revient (valeur comptable) et le prix de vente. Cette différence

- 12/13 - A/4532/2018 dans l'imposition étant ancrée dans une loi et visant des situations différentes, elle ne se heurte pas au principe de l'égalité de traitement. Par ailleurs, les immeubles en cause faisant partie de la fortune commerciale du recourant, les dispositions légales applicables ne laissent aucun pouvoir d'appréciation au fisc dans l'estimation fiscale. En outre et comme déjà indiqué, à défaut d'avoir vendu des immeubles de leur fortune commerciale durant les années fiscales litigieuses, les recourants ne peuvent se prévaloir de l'art. 82 al. 5 LCP, qui se rapporte à la détermination du bénéfice en cas de vente d'un immeuble appartenant à la fortune privée d'un contribuable, pour justifier une déduction d'impôts latents.

Enfin, comme l'a relevé le TAPI, les personnes physiques et les personnes morales sont deux sujets fiscaux distincts, dont les régimes juridique et fiscal différents correspondent à leurs caractéristiques propres. En particulier, l'actionnaire qui détient un immeuble par l'intermédiaire d'une société est soumis à une double imposition économique, ce qui n'est pas le cas d'un propriétaire en nom. Le traitement fiscal différent de sujets fiscaux dissemblables soumis à des régimes fiscaux différents ne consacre pas non plus une inégalité de traitement.

En tous points infondé, le recours sera rejeté. 6)

Vu l'issue du litige, les recourants supporteront un émolument de CHF 2'000.- et aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

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