

GE_GERICHTE ATA/470/2023 vom 2. Mai 2023

GE Cour de justice, 2023-05-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_470_2023

FR: GE_GERICHTE ATA/470/2023 du 2 mai 2023

IT: GE_GERICHTE ATA/470/2023 del 2 maggio 2023

Regeste

Résumé: La conservation du système dualiste d'imposition des gains immobiliers a été admise à Genève, y compris après l'entrée en vigueur de la LHID. Sur cette base, la méthode de calcul appliquée par l'AFC-GE pour la détermination du gain immobilier de la recourante tient compte des spécificités de cette entité exonérée. L'AFC-GE était donc fondée à assujettir à l'impôt ordinaire sur le bénéfice, les éventuels futurs gains en capital réalisés sur la vente d'immeuble appartenant à la recourante. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). 2)

À ce stade, l'objet du litige ne porte plus que sur la conformité au droit du refus de soumettre les bénéfices résultant d'aliénation de biens et d'actifs immobiliers à l'IBGI, mais de les imposer de manière ordinaire par l'intermédiaire de l'impôt sur les bénéfices applicable aux personnes morales. 3) a. Depuis le 1er janvier 2001, les cantons sont tenus de prélever un impôt sur les gains immobiliers (art. 1 al. 2 et art. 2 al. 1 let. d LHID), la LHID fixant les principes selon lesquels la législation cantonale l'établit (art. 1 al. 1 LHID, art. 129 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101). Ainsi, l'impôt sur les gains immobiliers privés 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 ; art. 12 al. 1 LHID). 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 (art. 12 al. 4 LHID).

À Genève, l'IBGI, qui a pour objet le bénéfice net provenant de l'aliénation d'immeubles ou de parts d'immeubles sis dans le canton, est réglé aux art. 80 ss de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).

b. Selon l'art. 23 al. 1 let. d LHID, seuls 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

- 9/14 - A/3740/2021 près, à condition que les ressources de ces institutions soient affectées durablement et exclusivement à la prévoyance en faveur du personnel.

L'art. 23 al. 4 LHID ajoute cependant que les personnes morales mentionnées à l'art. 23 al. 1 let. d à g et i LHID, sont toutefois soumises dans tous les cas à l'impôt sur les gains immobiliers. Les dispositions relatives aux biens acquis en remploi (art. 8 al. 4 LHID), aux amortissements (art. 10 al. 1 let. a LHID), aux provisions (art. 10 al. 1 let. b LHID) et à la déduction des pertes (art. 10 al. 1 let. c LHID) s'appliquent par analogie.

Ainsi, la législation fédérale prescrit que les institutions de prévoyance professionnelle, les caisses indigènes d'assurances sociales et de compensation, les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, les personnes morales qui poursuivent des buts culturels et les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe, sont exonérés selon l'art. 23 al. 1 let. d à g et i LHID, mais sont soumis dans tous les cas à l'impôt sur les gains immobiliers (art. 23 al. 4 LHID ; Conférence suisse des impôts, Impôt sur les gains immobiliers, mars 2022, p. 15).

c. L'art. 9 al. 1 let. e et al. 2 1^{ère} phrase LIPM a la même teneur que les art. 23 al. 1 let. d et 23 al. 4 LHID.

d. Dans le cadre des travaux préparatoires relatifs au projet de loi modifiant la LIPM (Mise à jour selon le droit fédéral harmonisé, PL 11'618), il est rappelé à titre préalable que « la LIPM a été adoptée par le Grand Conseil en 1994, afin de rendre le droit cantonal conforme à la [LHID] et, dans la mesure souhaitée, harmonisé avec la [LIFD]. Entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1993, la LHID accordait aux cantons un délai de huit ans pour adapter leur législation, soit jusqu'au 31 décembre 2000. Passé cette date, le droit fédéral est devenu directement applicable si les dispositions du droit cantonal s'en écartent (art. 72 al. 2 LHID). Depuis l'adoption de la LIPM, la LHID a subi plusieurs modifications ayant trait à la fiscalité des personnes morales. Ces modifications sont intervenues de manière simultanée pour la LHID et la LIFD. En effet, l'harmonisation fiscale ne vise pas uniquement les législations fiscales cantonales (harmonisation horizontale), mais également l'impôt fédéral direct (harmonisation verticale) » (MGC 16-17 avril 2015, session IV [9/54]).

Le commentaire article par article précise spécifiquement s'agissant de l'art. 9 al. 2 LIPM que celui-ci « mentionne désormais également la lettre i et inclut de ce fait les placements collectifs exonérés dans le catalogue des entités exonérées qui restent néanmoins soumises à l'impôt sur les gains immobiliers. La modification est de pure forme, sans implication concrète actuelle. Elle est imposée par la LHID. Cet alinéa renvoie par analogie aux dispositions relatives aux amortissements, aux provisions et à la déduction des pertes, s'agissant des gains immobiliers réalisés par ces personnes morales. Ce renvoi n'a toutefois pas

- 10/14 - A/3740/2021 de portée propre pour les cantons qui, à l'instar de Genève, prélèvent l'impôt sur le bénéfice sur les plus-values immobilières réalisées par ces institutions exonérées. En effet, le renvoi n'a alors pas lieu d'être puisque les dispositions sur les amortissements, provisions et pertes s'appliquent alors directement. En revanche, si le canton de Genève devait exonérer ces plus-values de l'impôt sur le bénéfice et les soumettre, en lieu et place, à l'impôt spécial sur les bénéfices et gains immobiliers, ce renvoi prendrait tout son sens » (MGC 16-17 avril 2015, session IV [16/54]).

e. Le canton de Genève prélève un impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (art. 80 ss LCP) qui frappe les gains résultant de diverses transactions immobilières, notamment les opérations d'aliénation d'immeubles et cela indépendamment du statut juridique de la fortune (privée ou commerciale) du contribuable concerné. Pour les contribuables agissant à

titre privé, cet impôt représente une charge définitive. En revanche, pour les personnes morales et les autres contribuables agissant à titre professionnel, l'impôt n'est prélevé qu'à titre provisoire, car il pourra être imputé sur l'impôt annuel entier prélevé également sur ce gain. Le cas échéant, le trop-perçu sera remboursé au contribuable. On constate donc que le canton de Genève a adopté un système mixte, en ce sens que les gains obtenus sur des immeubles appartenant à la fortune commerciale supportent en définitive l'impôt ordinaire et non pas l'impôt spécial qui ne sert dans cette hypothèse que de garantie. Formellement, l'impôt semble moniste (il frappe toutes transactions immobilières), mais matériellement le système genevois est dualiste (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd., 2021, n° 56 p. 365).

f. Selon 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.

Alors qu'au niveau fédéral les gains en capital réalisés sur la vente d'immeubles appartenant au patrimoine d'une institution de prévoyance professionnelle sont exonérés d'impôts sur la base de l'art. 56 let. e LIFD, de tels gains sont soumis, au niveau cantonal et communal, soit à l'impôt sur le bénéfice dans les cantons dits dualistes, soit à un impôt spécial sur les gains immobiliers dans les cantons dits monistes. En effet, conformément à l'art. 12 al. 4 LHID, les cantons peuvent se subdiviser en deux groupes : - certains cantons (en particulier les cantons romands, à l'exception du Jura) soumettent les gains immobiliers réalisés par une institution de prévoyance professionnelle à l'impôt ordinaire sur le bénéfice (système dualiste), le gain imposable correspondant à la différence entre le prix de vente et la valeur comptable ;

- 11/14 - A/3740/2021 - d'autres cantons (notamment Zurich, Berne, Schwyz, Nidwald, Bâle, Thurgovie, Tessin et Jura) soumettent les gains immobiliers réalisés par une institution de prévoyance professionnelle uniquement à un impôt spécial (système moniste), à l'exclusion de l'impôt ordinaire sur le bénéfice. Les gains échappent ainsi à l'imposition ordinaire sur le bénéfice au niveau cantonal et communal et sont traités de la même manière que les gains de la fortune immobilière privée. La plupart des cantons ont mis en place des barèmes dégressifs en fonction de la durée de détention de l'immeuble » (Jacques-André SCHNEIDER/Nicolas MERLINO/Didier MANGE, Commentaire des assurances sociales suisses, LPP et LFLP, 2ème éd., 2020, n. 54 ss ad art. 80 LPP).

g. À cet égard, le Tribunal fédéral a retenu que, pour les cantons qui connaissent le système dualiste, l'assujettissement du gain immobilier d'une personne morale à l'impôt spécial sur les gains immobiliers est de toute façon étranger à ce système (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1080/2014 du 5 juillet 2016 consid. 5.5.2).

Auparavant, il avait déjà constaté qu'après le 1er janvier 2001, le canton de Genève avait conservé le système dualiste d'imposition des gains immobiliers (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1164/2009 du 13 août 2009 consid. 5.2).

Concernant notamment les systèmes vaudois et valaisan d'imposition des gains immobiliers, le Tribunal fédéral a également précisé que ceux-ci étaient dualistes. Cela signifie qu'ils frappent les gains immobiliers résultant d'éléments de la fortune privée d'un impôt spécial et les gains provenant d'éléments de la fortune commerciale de l'impôt général ordinaire sur le revenu (arrêts du Tribunal fédéral 2C_228/2015 du 7 juin 2016 consid. 6.1 ;

2C_370/2014 du 9 février 2015 consid. 2.2).

h. À propos de l'arrêt 2C_1080/2014 susmentionné, la doctrine retient que le Tribunal fédéral considère que l'assujettissement du bénéfice immobilier d'une personne morale à l'impôt spécial sur les bénéfices et gains immobiliers n'est pas conforme au système dualiste adopté par une partie des cantons suisses, ce qui permet de conclure qu'il n'aurait fait aucune objection à un assujettissement selon l'impôt général sur le bénéfice (pour autant que le droit cantonal le prévoit ; Marco GRETER/Alexander GRETER, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2017, n. 46 ad art. 23 LHID). 4)

En l'occurrence, la recourante se livre à une interprétation littérale, systématique et historique des art. 9 al. 2 et 23 al. 4 LIPM pour justifier une application du système moniste à sa situation, soit son assujettissement à l'IBGI pour ses éventuels futurs gains immobiliers.

- 12/14 - A/3740/2021

Toutefois, en procédant de la sorte, elle opère une confusion entre les systèmes moniste et dualiste, sans prendre en considération le fait qu'il est tenu compte des spécificités de son statut de personne morale exonérée dans la méthode de calcul de l'impôt appliquée in casu.

En effet, les travaux préparatoires précités relatifs à la modification de la LIPM, ainsi que la jurisprudence du Tribunal fédéral susrappelée montrent que la conservation du système dualiste d'imposition des gains immobiliers à Genève est admise, y compris après le 1er janvier 2001. Dès lors que les gains immobiliers ne résultent pas d'éléments de la fortune privée, ceux-ci sont donc bien soumis à l'impôt général ordinaire, soit l'impôt sur le bénéfice.

Dans ce contexte, les explications de l'intimée quant à la méthode de calcul appliquée pour la détermination du gain immobilier d'une entité exonérée indiquent qu'elle n'impose pas les réévaluations, ni les rattrapages d'amortissements et retransche l'ICC. Force est de constater que ce mode de procéder correspond à la lettre de l'art. 23 al. 4 2ème phrase LHID. À cet égard, il est rappelé que l'IBGI prélevé dans ces circonstances ne l'est qu'à titre de garantie, soit provisoirement, dans la mesure où il pourra être imputé sur l'impôt annuel prélevé. Il sied d'ailleurs de souligner que la recourante demeure soumise à l'obligation de fournir annuellement sa déclaration d'impôts avec les pièces y relatives, tel que cela lui a été expressément mentionné dans la décision du 24 juillet 2019.

Par conséquent, les premiers juges ont retenu à bon droit que l'intimée était fondée à assujettir à l'impôt ordinaire sur le bénéfice, les éventuels futurs gains en capital réalisés sur la vente d'immeubles appartenant à la recourante.

Mal fondé, le recours sera rejeté. 5)

Au vu de ce qui précède, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *