

GE_GERICHTE ATA/625/2024 vom 21. Mai 2024

GE Cour de justice, 2024-05-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_625_2024

FR: GE_GERICHTE ATA/625/2024 du 21 mai 2024

IT: GE_GERICHTE ATA/625/2024 del 21 maggio 2024

Regeste

Résumé: Lorsqu'une provision a été constituée en cas d'octroi de remploi des bénéfices provenant de la vente de biens immobiliers appartenant à la fortune commerciale, sa dissolution en l'absence de réinvestissement est imposable selon les règles applicables à l'impôt sur le bénéfice. Le remploi a pour effet de différer l'imposition des gains immobiliers jusqu'à la prochaine opération imposable, soit en l'occurrence la dissolution de la provision, selon le principe de réalisation. Ce report d'imposition neutralise le droit du canton de situation de l'immeuble de taxer ce substrat fiscal au profit du canton du siège de la personne morale. Il appartient enfin au Tribunal fédéral de se prononcer sur le respect de l'interdiction de double imposition intercantonale.

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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

E. 2

L'AFC-GE conteste le jugement du TAPI lui déniait le droit d'imposer le montant de CHF 8'267'000.- à titre d'impôt sur le bénéfice de la contribuable pour l'année 2016. Il convient à cet égard d'examiner quelle sorte de revenu représente la dissolution de la provision pour remploi correspondant à la somme susmentionnée et à quel domicile fiscal de la contribuable il doit être attribué.

E. 2.1

Les personnes morales dont le siège ou l'administration effective se trouve hors du canton sont assujetties à l'impôt, lorsqu'elles sont propriétaires d'un immeuble sis dans le canton ou qu'elles ont sur un tel immeuble des droits de jouissance réels ou des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels (art. 21 al. 1 let. c LHID). Les gains provenant de l'aliénation d'immeubles situés hors du canton du siège sont exclusivement attribués pour imposition au canton de situation de l'immeuble (ATF 132 I 220 consid. 3.1 in RDAF 2006 II 510 ; ATF 111 Ia 120).

E. 2.2

Le remploi désigne l'opération par laquelle une entreprise vend un actif et affecte le produit de cette aliénation à l'acquisition d'un bien de remplacement (Robert DANON in Yves NOËL/Girardin AUBRY [éd.], 2e éd., Impôt fédéral direct, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2017, ad art. 64 LIFD n. 1).

E. 2.3

En cas de transformation, de fusion et de scission ainsi qu'en matière de remplois (remplacement de biens d'exploitation immobilisés par des éléments de

- 7/15 - A/1562/2023 même nature), la pratique des autorités fiscales autorise à certaines conditions le report des réserves latentes sur la nouvelle entreprise ou partie d'entreprise, voire sur les éléments acquis en emploi. Désormais codifiée, cette pratique est réglée de manière analogue pour l'impôt sur le revenu et pour l'impôt sur le bénéfice (Message 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 du 25 mai 1983], FF 1983 III, 170).

E. 2.4

Lorsque des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation sont remplacés, les réserves latentes de ces biens peuvent être reportées sur les biens immobilisés acquis en emploi, si ces biens sont également nécessaires à l'exploitation et se trouvent en Suisse (art. 64 al. 1 phr. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 [LIFD - RS 642.11] ; art. 8 al. 4 LHID, applicable par renvoi de l'art. 24 al. 4 LHID ; art. 17 al. 1 phr. 1 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 [LIPM - D 3 15] qui précise que le report des réserves latentes doit intervenir « dans un délai raisonnable »). Ces dispositions ont leur pendant, pour la détermination du revenu des personnes physiques, aux art. 30 al. 1 LIFD, 8 al. 4 LHID et 21 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).

E. 2.5

Lorsque le remploi n'intervient pas pendant le même exercice, une provision correspondant aux réserves latentes peut être constituée. Cette provision doit être dissoute et utilisée pour l'amortissement de l'élément acquis en emploi ou portée au crédit du compte de résultats, dans un délai raisonnable (art. 64 al. 2 LIFD). Il n'est pas nécessaire que l'acquisition du nouvel actif ait lieu durant le même exercice. L'art. 64 al. 2 LIFD autorise un remploi ultérieur pour autant toutefois que celui-ci intervienne dans un délai raisonnable. De plus, le traitement comptable est un peu différent, puisque c'est alors la constitution d'une provision qui permet de neutraliser l'imposition des réserves latentes. La condition du délai raisonnable vise en premier lieu à vérifier le caractère nécessaire à l'exploitation des biens faisant l'objet du remploi. En effet, lorsque le remploi n'intervient pas dans un délai raisonnable, l'on peut alors considérer que la vente de l'objet initial ne compromet pas la poursuite de l'activité commerciale et que celui-ci n'était donc pas nécessaire à l'exploitation. La jurisprudence et la pratique administrative retiennent dans la règle un délai de deux ans, lequel commence à courir au moment de la conclusion du contrat de vente, le cas échéant au moment de l'événement qui provoque la destruction du bien. Cela étant, ce qu'il convient d'entendre par « délai raisonnable » dépend des circonstances de chaque cas. Le délai de remplacement peut par exemple dépendre de la nature des biens ou encore d'autres circonstances telles que le délai de fabrication ou de livraison (Robert DANON, op. cit., ad art. 64 n. 22 à 25). Dans l'hypothèse d'un remploi ultérieur, une provision doit tout d'abord être constituée à charge du compte de profits et pertes durant l'année de la vente (N). Cette provision, correspondant aux réserves latentes afférentes à l'objet aliéné,

- 8/15 - A/1562/2023 neutralise ainsi le gain comptable résultant de cette opération. Lorsque le remploi intervient (N + 1), la provision est alors dissoute et le produit de cette dissolution est contrebalancé par l'amortissement de l'objet acquis en remploi (Robert DANON, op. cit., ad art. 64 n. 26).

E. 2.6

Selon l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Celui-ci comprend, notamment, le bénéfice net résultant du solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 let. a LIFD). Les cantons doivent imposer l'ensemble du bénéfice net dans lequel doivent notamment être inclus les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats ainsi que les produits et les bénéfices en capital, de liquidation et de réévaluation qui n'ont pas été portés au crédit du compte de résultats (art. 24 al. 1 let. a et b LHID). Pour ce qui est de l'ICC, sont notamment considérés comme bénéfice net imposable le bénéfice net, tel qu'il résulte du compte de pertes et profits, les tantièmes ainsi que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 12 let. a et h LIPM).

E. 2.7

L'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de détermination ; Massgeblichkeitsprinzip), selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques. L'autorité fiscale peut donc s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 141 II 83 consid. 3.1 et les références; arrêts du Tribunal fédéral 2C_857/2020 du 11 février 2021 consid. 4.1 ; 2C_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 7.2). Le principe de la détermination du droit commercial et la pratique développée par la suite en matière de gains immobiliers valent en premier lieu en matière d'impôt sur le bénéfice, à savoir sa répartition entre le domicile fiscal principal (siège) et le domicile fiscal secondaire (établissement stable). Lorsqu'un canton prélève l'impôt sur le bénéfice et le deuxième canton soumet le gain immobilier à l'impôt sur les gains immobiliers, les mêmes principes doivent s'appliquer. Il n'existe aucun motif objectif de retenir différents moments pour la réalisation en matière d'impôt sur le bénéfice, d'une part, et de l'autre en matière de l'impôt sur les gains immobiliers. Au contraire, il est indispensable de trouver une solution cohérente pour satisfaire l'exigence de la congruence (objective et temporelle) en présence de circonstances de fait comparables. Le rôle directeur revient à cet égard à l'impôt sur le bénéfice. Le bénéfice immobilier est une forme de bénéfice (ou perte). Les règles de droit harmonisé relatives à l'impôt sur le bénéfice sont manifestement plus largement conçues que celles sur l'impôt sur les gains immobiliers (art. 12 LHID). Nécessairement, les dispositions (objectives et temporelles) relatives à l'impôt sur le bénéfice ont la préséance, dans la mesure où l'art. 12 LHID ne prescrit pas une

- 9/15 - A/1562/2023 autre réglementation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_404/2013 du 2 mai 2014 consid. 3.3.7, in RDAF 2014 II 522).

E. 2.8

Dans la relation entre droit commercial et droit fiscal, le droit comptable a maintenu le principe selon lequel, pour être reconnu par les autorités fiscales, les corrections de valeur,

amortissements et provisions doivent être portés au bilan (Message concernant la révision du code des obligations du 21 décembre 2007, FF 2008 1407 et ss, not. 1444). De même, il subsiste toujours une marge discrétionnaire pour la détermination du montant des provisions (ibid., p. 1529). Des provisions peuvent être constituées notamment aux titres suivants (art. 960e al.

E. 2.9

Dans l'arrêt 2C_337/2012 précité, le Tribunal fédéral a traité la problématique du remploi intercantonal et notamment de la détermination du canton compétent pour taxer le gain immobilier résultant de la vente d'un immeuble (sis à Nidwald) habité par des époux, qui ont réinvesti ce bénéfice dans une part de PPE située dans un autre canton (Lucerne) et qu'ils ont revendue quelques années plus tard. Il a retenu (consid. 3.5) que, comme en cas de transfert en neutralité fiscale du siège d'une entreprise dans un autre canton et en cas de restructuration au-delà des frontières cantonales, le canton d'origine ne peut plus prétendre à l'imposition des réserves latentes transférées lorsque ces réserves sont ensuite réalisées dans le canton d'arrivée (soit Lucerne). Le gain réalisé dans le canton « d'arrivée » est intégralement imposable dans celui-ci (méthode unitaire). Rien ne justifie un traitement différent lorsque la fortune privée est touchée. Le droit à l'imposition de la substance imposable latente revient intégralement et exclusivement au canton « d'arrivée », le cas échéant, au dernier canton « d'arrivée », aussi dans les cas de l'art. 12 al. 3 let. e LHID (habitation ayant durablement et exclusivement servi à l'usage propre). Dans l'ATF 143 II 694, le Tribunal fédéral a confirmé l'application de la méthode unitaire en rapport avec le traitement fiscal des transferts similaires en cas de réinvestissement, c'est-à-dire lorsque l'objet de remplacement acquis avec le produit de la vente de l'immeuble est à nouveau aliéné dans un court délai et que celui-ci ne donne pas lieu à un nouveau report après l'octroi du report d'imposition dans un autre canton. Dans un obiter dictum consacré au remploi intercantonal d'immeubles d'exploitation, il part non seulement du principe d'un transfert des réserves latentes mais également d'un changement du canton d'imposition pour admettre que le canton de « départ » perd le droit d'imposer au profit du canton

- 11/15 - A/1562/2023 « d'arrivée », à l'instar des situations de transfert de siège d'un transfert dans un autre canton sans incidence fiscale et de restructurations au-delà des frontières cantonales. Sont réservés les cas d'abus de droit. Rien ne permettait de justifier une pratique différente du remploi selon que les immeubles appartiennent à la fortune privée ou à la fortune commerciale.

E. 2.10

Le principe de l'interdiction de la double imposition intercantonale au sens de l'art. 127 al. 3 Cst. s'oppose notamment à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet et pendant la même période, à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle ; ATF 137 I 145 consid. 2.2 ; 134 I 303 consid. 2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_580/2017 du 16 mars 2018 consid. 3). La personne touchée par une double imposition intercantonale peut déférer l'affaire au Tribunal fédéral dès qu'un canton a rendu une décision en dernière instance, sans qu'il soit nécessaire d'épuiser les instances dans les autres cantons concernés (ATA/127/2021 du 2 février 2021 consid. 5b). Le délai commence à courir « au plus tard »

le jour où chaque canton a rendu une décision (art. 100 al. 5 LTF), ce qui signifie qu'il est possible soit de contester tout de suite la décision rendue par le canton qui statue le premier, soit d'attendre la décision d'un autre canton et, en recourant contre cette dernière, de remettre en cause du même coup celle du premier (ATF 133 I 300 consid. 2 ; 133 I 308 consid. 2.3).

E. 3

En l'espèce, la contribuable a été propriétaire d'un immeuble dans le canton du Valais. Elle y a ainsi été assujettie de manière limitée conformément au critère de rattachement économique, soit le lieu de situation de l'immeuble. À la suite de la vente de ce bien immobilier, transformé en PPE, lors d'une promotion immobilière en 2010 et 2011, elle a obtenu l'accord des autorités fiscales valaisannes pour comptabiliser une provision pour emploi s'élevant à CHF 8'267'000.- afin de réinvestir cette partie du gain dans le canton du Valais jusqu'en fin 2016. L'ensemble des reprises a été accepté par l'AFC-GE dans ses taxations 2010, 2012 et 2013. En l'absence de projet de réinvestissement, elle a cependant dissous la provision de CHF 8'267'000.- en 2016. Le bénéfice net en résultant a été taxé par l'AFC-VS et la commune de C_____ pour l'année fiscale 2016. L'AFC-GE a, au contraire, considéré que ce résultat devait être intégré au bénéfice imposable à Genève, canton du siège de la société. Le emploi fiscalement neutre étant réservé pour les biens immobilisés nécessaires à l'exploitation, la question de savoir si les conditions du emploi étaient remplies dans le cas présent peut se poser. Elle ne fait cependant pas l'objet de la présente procédure, seule étant litigieuse la compétence d'imposer la dissolution de la provision pour emploi que se disputent les cantons du Valais et de Genève. Il y a sans conteste une double imposition actuelle au sens de la jurisprudence du Tribunal

- 12/15 - A/1562/2023 fédéral. Cette double imposition ne concerne que les ICC 2016, pas l'impôt fédéral direct, ce qui n'est pas remis en question par les parties. L'octroi du emploi du bénéfice résultant de la vente immobilière pour l'acquisition d'un bien de remplacement a pour effet de différer la taxation de ce revenu. Lorsque le bien immobilier acquis en remplacement se situe dans un autre canton que celui du bien remplacé, il est considéré que le droit d'imposer le substrat fiscal latent revient de manière exclusive au canton de situation de l'immeuble de remplacement. Il n'est donc pas question de remettre à plus tard la taxation des gains immobiliers pour le canton de situation du bien remplacé. Tout se passe, sous l'angle de l'impôt des gains immobiliers, comme si le transfert n'avait pas eu lieu ou, en d'autres termes, comme s'il n'y avait pas eu de réalisation d'un gain (arrêt du Tribunal fédéral 2C_164/2009 du 13 août 2009 consid. 6.3). La pratique en matière de emploi a ainsi été uniformisée par le recours à la méthode unitaire de taxation des gains immobiliers dans les rapports intercantonaux. D'après le Tribunal fédéral, rien ne permet, de surcroît, de justifier une pratique différente du emploi selon que les immeubles appartiennent à la fortune privée ou à la fortune commerciale. La méthode unitaire de taxation des gains immobiliers trouve également application en cas de emploi intercantonal d'immeubles d'exploitation. Reste alors à déterminer à qui revient la compétence d'imposer lorsque le emploi portant sur des immeubles appartenant à la fortune commerciale n'est pas effectif en l'absence de réinvestissement. Il en est ainsi en particulier lorsque le report d'imposition a donné lieu à la constitution d'une provision dans les états financiers, laquelle est ultérieurement dissoute, comme en l'espèce, cinq ans après l'octroi du emploi. Le Tribunal fédéral ne s'est pas encore penché sur cette question. Il se dégage toutefois de sa jurisprudence une volonté claire d'uniformiser la pratique en matière de emploi dans la

répartition intercantonale. Il en va de même pour le remploi concernant les immeubles appartenant à la fortune commerciale. Dans cette perspective, il a postulé que les règles harmonisées relatives à l'impôt sur le bénéfice avaient la préséance sur celles d'imposition des gains immobiliers. Elles permettent en particulier d'uniformiser les moments de réalisation à la suite d'une décision de report d'imposition. Nonobstant le fait que cette jurisprudence visait à régler la répartition des frais en cas de report d'imposition dans les rapports intercantonaux, il n'existe aucune raison objective de ne pas appliquer cette logique d'harmonisation du moment de réalisation du gain à la dissolution d'une provision en remploi. Le gain immobilier dont l'imposition a été différée par la mise en place du mécanisme de remploi doit être réalisé, sous angle fiscal, selon les règles applicables à l'impôt sur le bénéfice (arrêt du Tribunal fédéral 2C_404/2013 du 2 mai 2014 consid. 3.3.7). Conformément au principe de déterminance du droit commercial, si les états financiers constatent un résultat, celui-ci est pris en compte fiscalement. Lorsque le contribuable choisit de dissoudre dans le bilan commercial une provision devenue superflue, l'augmentation du bénéfice imposable qui en résulte découle déjà de l'autorité du droit comptable (art. 58 al. 1 let. a LIFD). Ainsi,

- 13/15 - A/1562/2023 le canton du domicile fiscal principal du contribuable est fondé à se référer au moment de réalisation, soit en l'occurrence la dissolution de la provision pour remploi, pour prélever l'impôt sur le bénéfice ainsi augmenté. Dit autrement, l'inscription d'une provision pour remploi a eu pour effet de reporter l'imposition jusqu'à la prochaine opération imposable, soit en l'occurrence la réévaluation comptable du bilan commercial à la suite de la dissolution de ladite provision, moment qui détermine la réalisation du gain et donc le droit de taxation. Contrairement à ce que soutient la contribuable, ce n'est pas la simple existence d'une écriture comptable de transition, à savoir la provision, qui détermine la compétence de taxer. Celle-ci trouve sa source dans le report d'imposition ensuite de l'octroi du remploi qui neutralise la réalisation du gain jusqu'à la dissolution de la provision pour remploi. En cela, cette réalisation du revenu suit la même approche que celle de la réalisation des réserves latentes en cas de transfert en neutralité fiscale du siège d'une entreprise dans un autre canton ou en cas de restructurations au-delà des frontières cantonales, auxquels se réfère le Tribunal fédéral dans l'obiter dictum précité. Cette solution s'impose dans le cas présent d'autant plus qu'il ressort du dossier que la contribuable n'avait, durant l'année 2016, plus aucun rattachement fiscal avec le canton du Valais depuis l'aliénation de ses biens immobiliers en 2010 et 2011. Le fait que le canton de Genève ait attendu le 5 août 2022 pour procéder à la taxation après avoir accepté l'ensemble des reprises concernant la constitution des provisions pour remploi durant les périodes fiscales précédant l'année fiscale en cause n'y change rien, dans la mesure où l'application du principe de la bonne foi n'est pas pertinente ; la contribuable ne s'en prévaut d'ailleurs pas. Au vu de ce qui précède, la compétence d'imposer la dissolution de la provision pour remploi revient intégralement au canton de Genève en tant que canton du domicile fiscal principal de la contribuable. C'est ainsi sans violer la loi que l'AFC-GE a inclus dans le bénéfice imposable de l'année 2016 de la contribuable le montant de CHF 8'267'000.- issu de la dissolution de la provision pour remploi. Une imposition du même substrat fiscal par le canton de Valais contrevient donc à l'interdiction de la double imposition intercantonale selon l'art. 127 al. 3 Cst. Il ne s'ensuit pas pour autant que la taxation genevoise, intervenue après la taxation valaisanne, doive être annulée. Conformément à la jurisprudence précitée, il appartiendra au Tribunal fédéral de se prononcer d'une manière permettant de respecter l'interdiction de double imposition intercantonale. Le recours sera par conséquent admis, le

jugement du TAPI annulé et les décisions de taxation et sur réclamation seront rétablies.

E. 4

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la contribuable, qui ne peut se voir allouer d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).

- 14/15 - A/1562/2023 * * * * *

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