

## **GE\_GERICHTE ATA/637/2017 vom 6. Juni 2017**

GE Cour de justice, 2017-06-06, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_637\\_2017](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_637_2017)

FR: GE\_GERICHTE ATA/637/2017 du 6 juin 2017

IT: GE\_GERICHTE ATA/637/2017 del 6 giugno 2017

### **Erwägungen**

#### **E. 12**

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Au niveau fédéral, les gains en capital sur des éléments de la fortune commerciale, parmi lesquels les gains sur des opérations d'aliénation d'actifs immobiliers, sont soumis à l'imposition sur le revenu ou le bénéfice (art. 16 al. 1, 18 al. 1, 58 al. 1 let. c de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du

#### **E. 14**

décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). En revanche, les gains en capital sur des éléments de la fortune immobilière privée échappent à l'impôt ordinaire sur le revenu (art. 16 al. 3 LIFD). 3)

Au plan cantonal, la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) impose aux cantons de percevoir un impôt sur les gains immobiliers provenant de l'aliénation d'éléments du patrimoine privé (art. 12 al. 1 LHID). Si le gain immobilier est un bénéfice réalisé sur l'aliénation d'un élément de la fortune commerciale, il doit également être soumis à une imposition mais par le biais de l'imposition ordinaire des revenus ou des bénéfices (art. 8 al. 1 LHID, 12 al. 4 LHID, 24 al. 1 let. b LHID)

Les cantons sont autorisés (art. 12 al. 4 LHID) à opter pour un système d'imposition des gains immobiliers moniste, soit identique pour les immeubles issus du patrimoine privé et ceux du patrimoine professionnel, ou dualiste, frappant d'un impôt spécial les gains immobiliers issus du patrimoine privé et traitant dans le cadre de l'imposition ordinaire sur les revenus ou les bénéfices les gains provenant de la fortune commerciale (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème édition, 2012, p. 295, n. 21). Ils bénéficient ce faisant d'une large marge de manœuvre (Xavier OBERSON, op. cit., p. 296 n. 25). 4) a. Dans le canton de Genève, le système d'imposition des gains immobiliers au plan cantonal comporte des particularités.

b. D'une part, les gains immobiliers issus de l'aliénation d'immeubles détenus à titre professionnel sont soumis à l'imposition ordinaire du revenu de l'activité indépendante (art. 19 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08) ou des bénéfices d'une personne morale (art. 12 al. 1 let. a ou j de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15).

c. D'autre part, l'art. 80 al. 1 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) instaure un impôt spécial, soit l'IBGI, lequel

- 6/9 - A/784/2015 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 (art. 80 al. 1 LCP).

L'impôt est dû par l'aliénateur ou le bénéficiaire du gain (art. 80 al. 3 LCP). Le transfert d'un immeuble ou d'une part d'immeuble de la fortune privée dans la fortune commerciale ou l'inverse est considéré comme une aliénation (art. 80 al. 5 LCP). Le mode de détermination du gain immobilier est détaillé à l'art. 82 LCP, notamment la façon dont les valeurs d'acquisition et d'aliénation doivent être déterminées. Le taux de l'impôt figure à l'art. 84 LCP. Ce dernier est dégressif en fonction de la durée de possession.

d. La doctrine qualifie de système mixte le système d'imposition des gains immobiliers en vigueur à Genève. L'IBGI frappe tous les gains résultant de transactions immobilières quel que soit le statut de la fortune (privée ou commerciale) du contribuable. Pour les contribuables agissant à titre privé, l'IBGI représente une charge définitive. En revanche, pour les personnes morales et les autres contribuables agissant à titre professionnel, cet impôt n'est prélevé qu'à titre provisoire, car il pourra être imputé sur l'impôt annuel entier prélevé sur ce gain (art. 42 LIPP ; art. 26 LIPM). À ce titre, l'IBGI ne sert que de garantie. Formellement le système en vigueur à Genève semble moniste mais, matériellement, il est dualiste (Xavier OBERSON, op. cit., p. 299, n. 35). 5)

Toute aliénation ou prestation doit être déclarée au département des finances (ci-après : le département), soit pour lui à l'AFC-GE (art. 4 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17) par l'aliénateur ou le bénéficiaire du gain sur un formulaire établi par celui-ci en y joignant les pièces justificatives (art. 86 LCP). 6) a. L'art. 86A LCP est intitulé « consignation et sûretés ». Ainsi, lors de la passation d'un acte translatif de la propriété d'un immeuble ou de tout autre droit immobilier réel ou personnel, l'aliénateur est tenu de consigner en main du notaire qui instrumente ou du préposé à l'office des poursuites et des faillites la part du bénéfice résultant de l'opération correspondant en pourcent au taux de l'impôt mentionné à l'art. 84 de la LCP, ou des sûretés équivalentes (art. 86A al. 1 LCP).

Sauf accord du département, le notaire doit refuser d'instrumenter tant que la consignation n'est pas effectuée et les fonds destinés à la part de l'impôt sont consignés chez lui, sans intérêts (art. 86A al. 2 LCP). En cas de doute sur la somme à consigner, le département fixe cette somme dans les huit jours à compter de la réception de la requête de l'aliénateur (art. 86A al. 3 LCP).

b. Selon l'art. 86A al. 4 LCP, lorsque le bénéfice résultant de l'opération est soumis à un impôt annuel entier sur le revenu des personnes physiques ou le bénéfice des personnes morales, la somme à consigner correspond au montant du

- 7/9 - A/784/2015 bénéfice résultant de l'opération, multiplié par le taux maximum de l'impôt sur le revenu ou le bénéfice, compte tenu des centimes additionnels cantonaux et communaux. L'aliénateur peut être dispensé de la consignation moyennant remise d'une garantie bancaire dont les termes et conditions sont fixés par le département, soit pour lui par l'AFC-GE. 7)

À teneur de l'art. 42 LIPP, lorsque le bénéfice réalisé lors de l'aliénation d'immeubles est soumis à l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers, perçu en application des articles 80 à 87 LCP, est imputé sur l'impôt sur le revenu ou remboursé pour la part qui en excède le montant. 8)

Dans un arrêt du 18 octobre 2016 (ATA/875/2016), la chambre administrative a eu à se pencher sur un contentieux de même nature que celui qui fait l'objet du présent recours.

Une contribuable avait saisi le TAPI d'un recours contre une décision sur réclamation confirmant un bordereau d'IBGI qui lui avait été notifié. Elle contestait le montant de l'IBGI dans la mesure où il avait été calculé en attribuant un caractère commercial à la vente immobilière objet de la taxation. Dans le cadre de cette cause, le TAPI, dans un jugement antérieur au jugement déféré, avait considéré que l'AFC-GE n'aurait pas dû, au stade de la fixation du montant de l'IBGI, entrer en matière sur une réclamation qui ne portait que sur la question du caractère professionnel ou non de la vente. L'AFC-GE aurait donc dû déclarer irrecevable la réclamation, au motif qu'elle ne portait que sur cette question et devait être traitée dans le cadre de la taxation ordinaire du contribuable.

Dans l'arrêt précité, la chambre administrative a confirmé ce point de vue en se fondant notamment sur les travaux préparatoires à l'adoption de l'art. 86A al. 4 LCP qui allaient dans ce sens (ATA/875/2016 consid. 7b). Pour des raisons d'économie de procédure, il se justifiait de traiter la contestation relative à la nature du gain ne portant pas sur le montant de la sûreté à consigner en vertu de l'art. 86A al. 1 LCP dans le cadre d'un seul contentieux, soit dans celui qui pourrait surgir à ce sujet dans le cadre de la taxation des revenus et de la fortune du contribuable. Au-delà de cela, et suivant le principe de la légalité, dès lors que l'AFC-GE retenait le caractère commercial d'une vente immobilière, la communication au contribuable concerné du montant qu'il lui revenait de consigner en application de l'art. 86A LCP ne pouvait constituer une décision de taxation au sens de l'art. 35 al. 1 LPFisc ; l'art. 86A al. 4 LCP renvoyait aux dispositions de la LIPP ou de la LIPM relatives à la taxation ordinaire, édictées en application de l'art. 12 al. 1 LHID ; la loi ne prévoyait pas que l'IBGI puisse faire l'objet d'une décision spécifique arrêtant définitivement la taxation du gain immobilier réalisé à titre professionnel dans une opération de vente donnée, ceci en dehors de toute taxation ordinaire (ATA/875/2016 précité consid. 14).

- 8/9 - A/784/2015 9)

Dans la présente espèce, le TAPI, sans en expliquer la raison et à tort, n'a pas suivi le principe qu'il avait précédemment arrêté dans le jugement confirmé sur ce point par la chambre administrative dans son arrêt du 18 octobre 2016. Il aurait en effet dû constater, comme il l'avait fait dans son jugement antérieur, que l'autorité intimée n'aurait pas dû entrer en matière sur la réclamation contre le bordereau du 31 octobre 2014, dans la mesure où la contestation ne portait que sur le caractère professionnel attribué à la vente immobilière du 5 mai 2014.

Par cohérence et par respect du principe de la légalité dans la conduite des procédures fiscales, la chambre administrative réglera la présente cause selon les principes qu'elle a arrêtés le 18 octobre 2016. Ainsi, le recours sera admis et le jugement du TAPI annulé, mais pour d'autres motifs que ceux avancés par le recourant. Le TAPI aurait ainsi dû admettre le recours, mais en constatant d'une part que la réclamation contre le bordereau de taxation du 31 octobre 2014 était irrecevable, et d'autre part qu'il n'y avait pas lieu à cette date et à ce stade de la procédure d'imposition du gain immobilier, dès lors que l'autorité fiscale retenait le caractère commercial de la vente, de notifier un bordereau de taxation spécifique pour taxer le gain immobilier réalisé, cette question devant être traitée dans le cadre de la taxation ordinaire. Pour les mêmes raisons, la décision sur réclamation sera partiellement annulée, de même que le bordereau de taxation du 31 octobre 2014, en tant qu'il constituerait un bordereau de taxation de l'IBGI, et sera maintenue en tant qu'elle constituerait la communication du montant qui doit rester consigné ou faire l'objet de sûretés, en application de l'article 86A al. 4 LCP, dont le calcul, au-delà du principe, n'est

pas remis en question. 10) Vu l'issue du recours, aucun émolument de procédure ne sera prélevé (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée, le recourant n'y ayant pas conclu (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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