

GE_GERICHTE ATA/875/2016 vom 18. Oktober 2016

GE Cour de justice, 2016-10-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_875_2016

FR: GE_GERICHTE ATA/875/2016 du 18 octobre 2016

IT: GE_GERICHTE ATA/875/2016 del 18 ottobre 2016

Erwägungen

E. 1

; 137 I 23 consid. 1.3 ; 135 I 79 consid. 1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_495/2014 du 23 février 2015 consid. 1.2).

En l'espèce, la recourante s'en prend à un jugement du TAPI qui admet son recours. Toutefois, il s'agit d'une admission « au sens des considérants », qui certes dénie à l'AFC-GE le droit de statuer à ce stade sur le caractère privé ou professionnel de la vente, mais maintient la décision du 7 janvier 2015 en tant que décision de taxation et confirmant le bordereau d'impôt notifié. La recourante, qui conteste le montant de l'impôt, conserve un intérêt digne de protection à

- 9/16 - A/1129/2015 l'annulation du jugement et par conséquent du bordereau de taxation. Malgré le libellé de son dispositif, le jugement du TAPI n'aboutissait en réalité qu'à une annulation partielle de la décision de taxation, décision contre laquelle la recourante reste en droit de recourir.

E. 2

Le contrôle de la conformité au droit du jugement déféré, voire des décisions fiscales antérieures, implique de rappeler préalablement le dispositif légal applicable à l'imposition des gains immobiliers.

E. 3

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 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).

E. 4

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 cependant d'une large marge de manœuvre (Xavier OBERSON, op. cit., p. 296 n. 25).

E. 5

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).

- 10/16 - A/1129/2015

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 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).

E. 6

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).

E. 7

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).

- 11/16 - A/1129/2015

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 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.

L'art. 86A al. 4 LCP a été modifié lorsqu'a été adoptée, le 26 juin 2008, la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales (LPGIP D 3 18). Dans sa teneur originelle, l'art. 86A al. 4 LCP disposait : « Lorsque le bénéfice lors de l'aliénation d'immeubles est soumis à un impôt annuel entier sur le revenu, l'aliénateur peut, à sa demande, être dispensé du versement de l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers moyennant remise d'une garantie bancaire dont les termes et conditions sont fixés par le département.

La teneur actuelle de l'art. 86A al. 4 LCP a été adoptée sur proposition du département faite dans le cadre des travaux de la commission du Grand Conseil chargée d'examiner le PL 10039). À propos du principe général énoncé à l'art. 86A al. 4 LCP, le directeur général de l'AFC-GE a expliqué aux commissaires : « Il faut différencier l'immeuble qui appartient au patrimoine privé d'une personne physique de celui qui appartient au patrimoine commercial d'une personne physique ou d'une personne morale. Le but de cet article 86A (modifié) est que le montant de la consignation soit aussi proche que possible du montant de l'impôt finalement dû. Dans le premier cas (PP, fortune privée), il faut se baser sur les taux de l'impôt spécial sur les gains immobiliers qui sont dégressifs ; le taux est effectivement de 50 % durant les deux premières années et il descend à 0 % après vingt-cinq ans. Si en revanche le contribuable est un indépendant (PP, patrimoine commercial) ou une personne morale, il est logique de se baser sur le taux de l'impôt général sur le revenu ou le bénéfice. Dès lors, ce n'est pas le taux de 50 % qui sera appliqué, mais celui de l'impôt sur le revenu ou celui de l'impôt sur le bénéfice selon le statut fiscal du contribuable. » (MGC 2007/2008/XA8694).

E. 8

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 de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887, est imputé sur l'impôt sur le revenu ou remboursé pour la part qui en excède le montant.

E. 9

Le droit fiscal est fortement marqué par la nécessité de respecter le principe de la légalité garanti par les art. 5 al. 1 mais surtout 127 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101).

- 12/16 - A/1129/2015

Sous cet angle, il s'agit de déterminer le cadre juridique dans lequel s'inscrit, au regard du dispositif de perception de l'IBGI rappelé ci-dessus, le bordereau du 7 janvier 2015 transmis à la recourante accompagné d'une annexe intitulée « avis de taxation » et comportant un délai de paiement.

E. 10

En l'occurrence, le 3 novembre 2011, le service des impôts spéciaux de l'intimée a communiqué au notaire une attestation de consignation d'un montant de CHF 311'277.15 correspondant à l'IBGI devant être acquitté. Il ressort de ce document que le montant à consigner avait déjà été déterminé par application de l'art. 86A LCP pour la vente d'un actif professionnel. Conformément à cette disposition légale, une telle communication devait être interprétée comme signifiant que la taxation définitive de cette opération se ferait dans le cadre de la procédure de taxation ordinaire de la contribuable.

Le courrier du 26 février 2012 de la contribuable, représentée par un mandataire professionnellement qualifié, ne visait pas à former une réclamation contre l'attestation de consignation précitée. Il ne répondait à aucune requête de l'autorité fiscale. Il s'agissait, pour la contribuable, de faire valoir ses moyens auprès de l'AFC-GE, après la vente, pour que l'opération immobilière soit traitée comme la vente d'un actif privé.

Le courrier en question n'appelait pas, notamment plusieurs années après sa réception par l'autorité fiscale, que celle-ci adresse une réponse sous la forme d'une décision de la teneur de celle du 7 janvier 2012 destinée à taxer spécifiquement la vente immobilière du 9 février 2015. Un tel procédé de taxation partielle n'est pas prévu par la LCP ou la LIPP. Dès lors, en tant que cette décision vise à imposer spécifiquement ladite opération, elle n'est pas conforme au droit.

Dans ses écritures, l'AFC-GE expose qu'un tel procédé comporte l'avantage de permettre de trancher à titre préalable une question litigieuse spécifique relative au caractère professionnel ou non de la vente. Au-delà du constat que cette procédure n'est pas prévue par la loi, on doit également constater que ce procédé présente le désavantage de multiplier les situations de contentieux judiciaire, ce qui n'est pas souhaitable, la volonté du législateur étant de regrouper l'entier de celui-ci dans le cadre d'une seule et même procédure de recours.

En prenant la décision du 7 janvier 2015, l'AFC-GE a certes réduit le montant de l'IBGI de CHF 311'277.- à CHF 291'157.20. Toutefois, ce nouveau calcul restait fondé sur l'art. 86A LCP. Dès lors, si tout caractère de décision de taxation doit être dénié à cette communication, elle peut encore être qualifiée comme constituant un nouveau calcul du montant à consigner à titre provisoire à la suite de la vente, communiqué à la contribuable après celle-ci, en application de l'art. 86A al. 3 LCP.

- 13/16 - A/1129/2015

Selon l'AFC-GE, la prise d'une décision de taxation intermédiaire permettrait au contribuable de transférer à l'AFC-GE les montants consignés chez le notaire, ce qui présente pour lui l'avantage qu'en cas de restitution fondée sur l'art. 42 LIPP, le montant versé serait productif d'intérêts, ce qui n'est pas le cas des montants restant consignés chez le notaire. Ce motif n'est pas suffisant pour admettre la recevabilité du procédé de taxation intermédiaire. Rien n'empêcherait l'AFC-GE, lorsqu'elle communique le montant à consigner en application de l'art. 86A LPA, de permettre au contribuable de transférer ce montant à l'AFC-GE dans le cadre d'une procédure de nouveaux calculs des acomptes provisionnels au sens de la LPGIP. En effet, celle-ci intervient dans le cadre de l'imposition ordinaire du contribuable sur le revenu et la fortune, dans le cadre de laquelle il est possible de demander la modification de la facture d'acompte (art. 5 al. 3 LPGIP).

E. 11

Il faut également déterminer dans quelle mesure, dans le cas d'espèce, la communication d'un montant à consigner en application de l'art. 86A al. 4 LPA par pli du 7 janvier constituerait une décision susceptible de réclamation et partant, de recours.

E. 12

Dans le canton de Genève, les règles de procédures fiscales concernant les impôts régis par la LIPP, la LIPM et la LCP sont contenues dans la LPFisc (art. 1 LPFisc). Sont réservées les dispositions spéciales contenues dans d'autres lois cantonales genevoises (art. 2 al. 1 LPFisc). La LPA est applicable à titre subsidiaire (art. 2 al. 2 LPFisc).

E. 13

En matière de contentieux fiscal cantonal, peuvent faire l'objet d'une réclamation les décisions en matière d'assujettissement ou de taxation (art. 39 al. 1 LPFisc). Par décisions en matière d'assujettissement, on vise celles de l'autorité fiscale relatives à la soumission à l'impôt dans le canton au sens de l'art. 35 al. 1 LPFisc. Par décision de taxation, on entend une décision de taxation faite sur la base d'une déclaration d'impôt et de justificatifs (art. 36 al. 1 LPFisc), décision qui « fixe les éléments imposables », les éléments déterminants pour le taux d'imposition, le montant de l'impôt et, le cas échéant, la période pendant laquelle l'impôt est prélevé (art. 36 al. 2 LPFisc). Les décisions sur réclamation relatives à de telles décisions peuvent faire l'objet d'un recours devant le TAPI (art. 49 LPFisc), puis devant la chambre administrative (art. 53 LPFisc).

E. 14

Selon le système de perception de l'IBGI instauré par les art. 80 et suivants LCP, dans la mesure où l'aliénation d'un bien immobilier porte sur un élément du patrimoine privé d'un contribuable, le bordereau de taxation définitif relatif à l'IBGI établi par l'autorité fiscale constitue une décision de taxation au sens de l'art. 35 LPFisc, susceptible ainsi de faire l'objet d'une procédure de réclamation puis de recours.

- 14/16 - A/1129/2015

La question se pose en d'autres termes lorsqu'il s'agit de qualifier la communication faite par l'autorité fiscale cantonale à un contribuable du montant qu'il lui revient de consigner au titre de l'IBGI en application de l'art. 86A LCP. Dans la mesure où l'art. 86A LCP renvoie 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 prévoit 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 donnée en dehors de toute taxation ordinaire. Ainsi que la doctrine précitée l'a rappelé, elle n'a qu'un effet de garantie pour le recouvrement de la créance fiscale dont le montant définitif sera établi dans le cadre ultérieur de la taxation ordinaire du contribuable en application, au plan cantonal, des dispositions de la LIPP ou de la LIPM (Xavier OBERSON, op. cit. p. 299 n. 35).

N'étant pas prévue par la loi, une telle communication, malgré son libellé, ne peut être assimilée à une décision de taxation au sens de l'art. 35 LPFisc. Elle n'est dès lors pas susceptible de réclamation. Dès lors, l'autorité fiscale n'avait pas à la notifier à la contribuable et n'avait pas à mentionner la possibilité de former une réclamation à son encontre. Elle n'avait pas non plus à entrer en matière sur celle-ci en traitant le courrier de la contribuable du 26 février 2012 comme une réclamation. C'est ce que le juge de première instance a constaté et cette appréciation doit être confirmée.

E. 15

Dans le jugement déféré, le TAPI a annulé la décision sur réclamation parce qu'elle tranchait la question du caractère professionnel ou non de l'opération immobilière. Il l'a maintenue pour le surplus afin de pouvoir confirmer le bordereau du 7 janvier 2015 « quant au montant de l'impôt ». Ce jugement sera partiellement annulé et confirmé pour le surplus par substitution de motifs. Non seulement la décision sur réclamation du 9 mars 2015 doit être annulée mais aussi celle du 7 janvier 2015 en tant qu'elle vaudrait décision de taxation sur les gains immobiliers réalisés par la recourante suite à la vente du 9 février 2012. Le recours sera admis très partiellement, mais pour des motifs autres que ceux développés par la recourante. Le jugement du TAPI sera ainsi partiellement annulé dans le sens précité.

E. 16

Vu l'issue du recours, un émolument réduit d'un montant de CHF 500.- sera mis à la charge de la recourante, mais aucun émolument ne sera mis à celle de l'intimée (art. 87 al. 1 LPA). Compte tenu des motifs d'admission, aucune indemnité de procédure ne sera allouée à la recourante (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

- 15/16 - A/1129/2015

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