

# **GE\_GERICHTE A/915/2016 vom 13. November 2018**

GE Cour de justice, 2018-11-13, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_915\\_2016](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_915_2016)

FR: GE\_GERICHTE A/915/2016 du 13 novembre 2018

IT: GE\_GERICHTE A/915/2016 del 13 novembre 2018

## **Regeste**

IMPÔT IMPÔT SUR LES GAINS IMMOBILIERS ; GAIN IMMOBILIER ; ACOMPTE ; INTÉRÊT(FRUIT CIVIL) ; IMPÔT SUR LE BÉNÉFICE DES ENTREPRISES ; BÉNÉFICE(DROIT FISCAL) | Rejet du recours contre le décompte final ICC mettant à la charge de la contribuable des intérêts compensatoires négatifs. Aucune pièce du dossier n'atteste d'une démarche effectuée par la recourante pour éviter ces intérêts, alors que cette dernière ne pouvait ignorer que le gain immobilier résultant de la vente d'un bien immobilier soumis à l'IBGI augmenterait sensiblement son impôt sur le bénéfice. L'autorité fiscale n'avait pas à tenir spontanément compte du montant consigné aux fins de l'IBGI auprès du notaire, dans le cadre de la fixation des intérêts compensatoires. | LPGIP.9.al4; LPGIP.14; LPGIP.25.al1; LCP.86A; LIPM.26

## **Erwägungen**

### **E. 4**

Par pli recommandé du 18 juin 2015, la contribuable a prié la direction de la taxation des personnes morales de l'AFC-GE de lui transmettre un bordereau d'IBGI. Elle n'avait pas obtenu de dispense de consignation, si bien que le notaire avait consigné un montant de CHF 1'282'120.60.-. Ce montant ne portait pas d'intérêts, tant qu'il était consigné à l'étude, mais en cas d'absence ou de retard de paiement, l'AFC-GE lui facturerait des intérêts moratoires à compter du 1<sup>er</sup> avril 2015. Le même jour, la contribuable a informé le service du recouvrement de l'AFC-GE que le service de l'IBGI avait tardé à établir son bordereau, de sorte que le montant consigné ne pouvait être versé par le notaire. Dès lors, elle ne pouvait être tenue pour responsable du retard et contesterait la perception d'intérêts.

### **E. 5**

Le 26 juin 2015, le service du recouvrement a répondu à la contribuable que sa requête était prématurée et qu'elle pourrait élever réclamation à réception de ses bordereaux pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD).

### **E. 6**

Le 30 juin 2015, l'AFC-GE a notifié à la contribuable un bordereau d'IBGI d'un montant de CHF 1'278'338.70.-.

### **E. 7**

Par bordereau d'ICC du 2 septembre 2015, l'AFC-GE a taxé la contribuable pour l'année 2014. L'impôt dû se chiffrait à CHF 1'102'345.05.-. Selon le décompte final annexé, la société avait procédé au versement d'un acompte de CHF 6'368.- le 22 janvier 2014. L'IBGI avait été imputé sur l'impôt dû, le 10 juillet 2015. Enfin, des intérêts compensatoires négatifs de CHF 17'352.45.- avaient été mis à la charge de la contribuable.

## **E. 8**

Le 25 septembre 2015, la contribuable a élevé réclamation à l'encontre de sa taxation du 2 septembre 2015, contestant les intérêts compensatoires négatifs qui lui avaient été facturés. L'AFC-GE avait tardé à traiter son dossier, le montant consigné auprès du notaire étant disponible depuis le 28 juillet 2014, si bien qu'elle ne pouvait être tenue pour responsable de la lenteur prise dans l'édition du bordereau d'IBGI. La date de valeur d'imputation de l'IBGI devait être fixée au 14 novembre 2014 et non au 10 juillet 2015.

## **E. 9**

Par décision du 22 février 2016, l'AFC-GE a rejeté la réclamation. Le total des acomptes versés par la contribuable au 2 septembre 2015, date de notification du bordereau d'ICC 2014, se révélait inférieur au montant d'impôt dû. Dès lors, des intérêts compensatoires négatifs devaient lui être facturés, qui ne dépendaient pas de la durée du traitement de la taxation, ni de la date de notification du bordereau d'IBGI. Compte tenu de l'importance du gain immobilier, il appartenait à la contribuable d'estimer le montant final de l'ICC 2014. Celle-ci était en mesure de prévoir que le montant d'impôt se révélerait plus élevé que celui dû pour la période précédente. Des versements d'acomptes auraient pu être effectués avant la date de la notification du bordereau d'ICC.

## **E. 10**

Par acte du 21 mars 2016, la contribuable a déféré la décision du 22 février 2016 au Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) en concluant, principalement, à son annulation et à ce qu'il soit tenu compte du montant consigné depuis le 28 juillet 2014, à ce que la date de valeur pour le crédit du montant consigné soit fixée trente jours après la notification du bordereau d'IBGI et, enfin, à l'annulation des intérêts compensatoires négatifs, subsidiairement, à ce que l'AFC-GE change sa pratique en ce sens qu'en cas de vente d'un immeuble par une personne morale, le montant de l'impôt consigné soit immédiatement versé par le notaire sur le compte d'ICC de la contribuable. Elle rappelait la chronologie des faits, précisant que le notaire avait effectué le versement consigné le 7 juillet 2015, en faveur de l'AFC-GE. La position de l'AFC-GE avait pour conséquence qu'elle aurait dû verser, à titre d'acomptes, un montant supplémentaires de CHF 1'100'000.- en plus de celui déjà consigné de CHF 1'282'120.60.-. Elle n'était pas responsable d'avoir versé un montant d'acomptes insuffisant en 2014. L'intérêt de 3 % avait été calculé sur la différence entre le montant du bordereau, soit de CHF 1'102'345.05.- et l'acompte de CHF 6'400.-, pour la période allant du 1<sup>er</sup> janvier au 10 juillet 2015, date d'enregistrement du montant de l'impôt consigné.

## **E. 11**

L'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Au terme général d'échéance, soit au 31 décembre 2014, le montant des acomptes était insuffisant, si bien que la perception d'intérêts compensatoires négatifs se justifiait. Conformément à la jurisprudence, ceux-ci ne dépendaient pas de la date à laquelle l'IBGI était communiqué. Le fait que l'AFC-GE refuse de recevoir un versement anticipé de l'IBGI, tant que le bordereau n'était pas établi, se révélait sans incidence sur le calcul des intérêts compensatoires négatifs.

## **E. 12**

Dans sa réplique, la contribuable a persisté dans son recours. Elle se plaignait d'une inégalité de traitement avec les contribuables qui obtenaient une dispense de consignation et

qui obtenaient la possibilité de verser directement les acomptes suffisants sur leur compte d'ICC avant le terme général d'échéance. Ceux-ci n'étaient pas confrontés à l'obligation d'une double mobilisation de fonds. Il n'était pas équitable qu'elle soit tributaire du temps parfois très long pris par l'intimée pour éditer le bordereau d'IBGI. L'impôt présumé était couvert au terme général d'échéance, soit au 31 décembre 2014, puisqu'il était consigné chez le notaire.

#### **E. 13**

Par décision du TAPI du 13 mars 2017, la suspension de l'instruction de la procédure a été prononcée, d'entente entre les parties, dans l'attente de l'issue de la cause A/1745/2016, pendante devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative).

#### **E. 14**

Le 9 octobre 2017, le TAPI a informé les parties que la chambre administrative avait statué le 18 juillet 2017 dans la cause A/1745/2016 ( ATA/1112/2017 ). Cet arrêt n'avait pas fait l'objet d'un recours au Tribunal fédéral. La société était en particulier invitée à préciser, dans quelle mesure, elle entendait maintenir son recours.

#### **E. 15**

L'AFC-GE a relevé que la chambre administrative s'était prononcée sur la problématique litigieuse, confirmant qu'il n'existait pas de lien entre le montant consigné aux fins de l'IBGI et le versement des acomptes.

#### **E. 16**

Le 25 octobre 2017, la recourante a maintenu son recours, faisant valoir que l'état de fait exposé dans l'arrêt ATA/1112/2017 précité différait de son propre cas. Elle avait vainement sollicité une dispense de consignation. Par ailleurs, le notaire avait expressément requis de l'AFC-GE la remise d'un bordereau d'impôt en se référant à la problématique des intérêts moratoires. L'on ne pouvait lui reprocher une absence de démarches, contrairement à ce qui avait été retenu dans l'arrêt ATA/1112/2017 . Elle ne contestait pas les dispositions légales décrites dans l'arrêt précité, mais la solution exposée se révélait impraticable. Il n'était pas possible de payer un acompte d'IBGI par anticipation, étant donné que les références de paiement pour cet impôt différaient de celles des impôts ordinaires (ICC et IFD). Par ailleurs, les notaires refusaient d'utiliser un bulletin de versement correspondant au paiement d'un acompte ordinaire pour le paiement de l'IBGI.

#### **E. 17**

Répondant à cette écriture, l'AFC-GE a persisté dans les termes et les conclusions de sa réponse.

#### **E. 18**

La société a encore relevé que le refus de tenir compte de la consignation de l'IBGI à titre d'acompte pour l'ICC impliquait de mobiliser les fonds à double.

#### **E. 19**

Par jugement du 15 janvier 2018, le TAPI a rejeté le recours. La contribuable n'avait ni procédé au paiement anticipé de l'IBGI, qui aurait pu lui permettre de se voir dispenser de consigner les fonds auprès du notaire, ni demandé une libération de l'obligation de

consignation. Elle aurait dû verser un montant suffisant d'acomptes provisionnels avant le 31 décembre 2014, terme général d'échéance, ce qui lui aurait permis de ne pas devoir s'acquitter d'intérêts compensatoires négatifs.

#### **E. 20**

Par acte du 12 février 2018, la société a interjeté recours auprès de la chambre administrative contre ce jugement, concluant à son annulation. Les principes de l'égalité de traitement et de la capacité économique, inscrits à l'art. 127 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) n'étaient pas respectés. Elle ne pouvait pas être tenue pour responsable et pénalisée par l'envoi tardif, soit onze mois après la vente, du bordereau IBGI par l'intimée au notaire pour appeler le montant consigné et ce, malgré la demande de celui-ci au service des impôts spéciaux, en octobre 2014 déjà, de faire preuve de diligence pour des « questions d'intérêts moratoires ». La somme consignée pour l'IBGI devait être prise en compte à titre d'acompte provisionnel en faveur de l'ICC 2014, même si dans les faits, ce montant n'avait pas été formellement crédité avant l'échéance du terme fixé au 31 décembre 2014. Le fait pour un contribuable de bénéficier d'une dispense en procédant à la remise d'une garantie bancaire revenait à mobiliser deux fois les fonds, car il demeurait lié aux versements d'acomptes afin de couvrir la charge fiscale présumée. Le récent changement de pratique de l'intimée, soit que le service des impôts spéciaux avait désormais trente jours pour adresser le bordereau IBGI au contribuable après réception de la déclaration IBGI, ne supprimait pas totalement l'inégalité de traitement.

#### **E. 21**

Le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.

#### **E. 22**

L'AFC-GE a conclu au rejet du recours, persistant, pour le surplus, dans les termes et conclusions de ses précédentes écritures. La contribuable était en mesure d'éviter de devoir mobiliser des fonds à double, en consignation le paiement de l'IBGI auprès du notaire au moment de la vente, et en versant des acomptes provisionnels suffisants avant le 31 décembre 2014 pour couvrir l'ICC sur le bénéfice. Il lui incombait de s'adresser à elle en lui indiquant qu'elle entendait s'acquitter de l'IBGI par anticipation, soit avant la notification du bordereau, et qu'elle souhaitait que ce versement soit affecté au paiement des acomptes provisionnels 2014. Un tel versement anticipé, selon la jurisprudence, valait dispense de consignation et autorisait le notaire à instrumenter la vente. La contribuable n'avait pas entrepris de telles démarches puisqu'elle s'était contentée de lui réclamer, par courriers des 14 octobre 2014 et 18 juin 2015, l'émission d'un bordereau d'IBGI, mais sans indiquer qu'elle souhaitait s'acquitter par anticipation du montant de l'IBGI dû, qu'elle connaissait. Si la recourante lui avait demandé de payer l'IBGI par anticipation, elle lui aurait communiqué les références utiles lui permettant d'effectuer le paiement par anticipation, et elle aurait ainsi pu se voir dispenser de consigner les fonds auprès du notaire. Elle avait adapté sa pratique en matière d'IBGI, après l'entrée en force d'un arrêt cantonal ( ATA/875/2016 du 18 octobre 2016), la chambre administrative ayant considéré qu'une contestation du caractère commercial retenu par l'autorité fiscale dans le cadre de la détermination du montant à consigner devait être tranchée dans le cadre de la taxation du revenu du contribuable. Dorénavant, elle travaillait en trois étapes : le notaire lui envoyait le formulaire « demande d'attestation du montant à consigner selon l'art. 86A al. 3 LCP » ; elle

envoyait au notaire ou au contribuable la « déclaration pour l'IBGI », que l'un d'eux remplissait dans un délai de trente jours suivant la vente de l'immeuble concerné ; et finalement, elle émettait une attestation définitive du montant à consigner dans le délai de trente jours qui suivaient la réception de la déclaration, dont le montant était calculé conformément à l'art. 86A al. 4 LCP. L'attestation susmentionnée ne constituait pas une décision de taxation et par conséquent, ne pouvait pas faire l'objet d'une réclamation conformément à l'arrêt précité. À teneur de l'ATA/1112/2017 précité, pour éviter de devoir payer des intérêts compensatoires négatifs, le notaire devait verser le montant indiqué sur « l'attestation définitive du montant à consigner » avant le terme d'échéance de l'impôt ordinaire. Ce montant était alors imputé sur le compte d'impôt ordinaire du contribuable à la date de valeur du versement fait par le notaire. L'AFC-GE n'avait aucune difficulté d'ordre technique pour le faire. Les griefs de la recourante quant à la mise en pratique de l'argumentation juridique du TAPI n'étaient ainsi pas fondés.

### **E. 23**

Dans sa réplique, la contribuable a persisté dans ses conclusions. L'intimée avait adapté sa pratique en matière d'IBGI depuis la fin de l'année 2017. Le compte IBGI n'existait plus, le versement par anticipation ne pouvait se faire que sur le compte d'impôt ordinaire. Les faits du présent cas s'étaient déroulés en 2014 et 2015, la pratique susmentionnée n'existait pas encore. Ainsi, elle ne pouvait pas payer l'IBGI par anticipation. Elle s'était adressée à l'intimée, d'une part par l'intermédiaire du notaire en charge d'instrumenter la vente et d'autre part, de sa propre initiative, par courriers des 14 octobre 2014 et 18 juin 2015, adressés au service des impôts spéciaux et au service du recouvrement, demandant l'édition du bordereau IBGI en se référant expressément à la problématique des intérêts moratoires. Le premier n'avait pas répondu et le second lui avait répondu que toute démarche était prématurée et qu'une éventuelle réclamation contre les intérêts moratoires pourrait être formulée à réception des bordereaux ICC et IFD. Les pratiques et recommandations divergentes de ces deux services, au sein de la même administration, l'avaient pénalisée.

### **E. 24**

Sur ce, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger. EN DROIT 1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; 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). 2. Le litige porte sur les intérêts compensatoires négatifs mis à la charge de la recourante dans le décompte final annexé au bordereau de taxation ICC 2014, reçu le 2 septembre 2015. 3. a. La loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales (LPGIP - D 3 18) règle entre autres la perception des impôts régis par le titre II de la 1<sup>ère</sup> partie de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), portant sur l'IBGI, et par la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15 ; art. 1 let. a et c LPGIP). La LPGIP a pour but premier d'adapter le système de perception *praenumerando* des impôts périodiques des personnes physiques et des personnes morales, à celui de la taxation *postnumerando* desdits impôts, raison pour laquelle il est prévu la perception provisoire des impôts périodiques au moyen d'un bordereau d'acomptes et la fixation d'un terme général d'échéance desdits impôts (MGC 2006-2007/IX A 6643 s). La LPGIP vise également à être « plus incitative en matière de rentrées fiscales », notamment par l'introduction, à l'art. 7 LPGIP, d'un escompte

en faveur du contribuable qui paie tous ses acomptes avant l'échéance du premier acompte (MGC 2006-2007/IX A 6644). La LPGIP distingue la perception des impôts périodiques (titre II de la LPGIP, art. 4 ss LPGIP) de celle des impôts non périodiques (dits « autres impôts »), dont l'IBGI (titre III de la LPGIP, art. 21 ss LPGIP). Par ailleurs, selon l'art. 2 al. 1 LPGIP, les dispositions spéciales contenues dans d'autres lois cantonales sont applicables si elles dérogent à la LPGIP. b. S'agissant de la perception des impôts périodiques, l'art. 4 al. 1 LPGIP dispose que durant la période fiscale, les ICC annuels sur le bénéficiaire et le capital des personnes morales, y compris les centimes additionnels, et l'impôt immobilier complémentaire (ci-après : les impôts périodiques des personnes morales) sont entre autres perçus à titre provisoire, sous forme d'acomptes. Les acomptes sont perçus sur la base d'un calcul provisoire de l'impôt communiqué au contribuable sous la forme d'une facture d'acomptes (art. 4 al. 2 phr. 1 LPGIP). Durant la période fiscale, des acomptes doivent être acquittés sur les impôts périodiques des personnes physiques et des personnes morales (art. 5 al. 1 LPGIP). La dernière décision de taxation sert de base de calcul des acomptes. À défaut, les acomptes sont calculés sur la base des éléments communiqués par le contribuable (art. 5 al. 2 LPGIP). Le contribuable peut requérir auprès du département une modification ou une suppression de ses acomptes figurant sur la facture d'acomptes, au moyen de la formule officielle ; le département peut exiger la production de pièces justificatives (art. 5 al. 3 LPGIP). Le montant des acomptes doit être augmenté, réduit ou supprimé par le département lorsqu'il est établi, sur la base des éléments communiqués par le contribuable, que l'impôt qui sera fixé dans le bordereau de taxation sera sensiblement supérieur ou inférieur à celui des acomptes facturés (art. 5 al. 4 LPGIP). Les acomptes des personnes morales sont échus le dixième jour de chaque mois du deuxième au onzième mois de la période fiscale (art. 6 al. 1 in fine LPGIP). Selon l'art. 9 al. 1 LPGIP, un intérêt moratoire est perçu sur les acomptes payés tardivement ou impayés en totalité ou en partie. Cet intérêt court dès l'expiration du délai de paiement de l'acompte concerné jusqu'au paiement, respectivement et au plus tard jusqu'au terme général d'échéance (art. 9 al. 3 LPGIP). Durant la période mentionnée à l'al. 3, il est tenu compte des versements volontaires, à la date du paiement, et des transferts de crédits, à la date du transfert (art. 9 al. 4 LPGIP). Les impôts périodiques des personnes morales sont échus le dernier jour de la période fiscale (art. 12 al. 2 LPGIP). Ce dernier est, dans le cas présent, fixé au 31 décembre 2014. Le terme général d'échéance est maintenu même si le contribuable n'a reçu, à cette date, aucune décision de taxation (art. 12 al. 3 LPGIP). Les intérêts compensatoires positifs sont régis à l'art. 13 LPGIP et les intérêts compensatoires négatifs à l'art. 14 LPGIP. Si, au terme général d'échéance, les montants perçus à titre provisoire pour l'année ou la période fiscale excèdent l'impôt fixé dans le bordereau de taxation, l'excédent, plafonné au double de l'impôt fixé dans le bordereau de taxation, porte intérêt compensatoire dit positif (art. 13 al. 1 LPGIP). Si, au terme général d'échéance, les montants perçus à titre provisoire pour l'année ou la période fiscale sont insuffisants par rapport à l'impôt fixé dans le bordereau de taxation, la différence est soumise à un intérêt compensatoire dit négatif (art. 14 al. 1 LPGIP). Les intérêts compensatoires négatifs courent à partir du terme général d'échéance jusqu'à la date de notification du bordereau de taxation et du décompte final (art. 14 al. 2 LPGIP). En cas de versements volontaires ou de transferts de crédits postérieurs au terme général d'échéance, la différence est rectifiée et les intérêts courent, durant la période visée à l'alinéa 2, pro rata temporis (art. 14 al. 3 LPGIP). c. S'agissant de la perception de l'IBGI, figurant parmi les « autres impôts », ce dernier est échu dès la notification de la décision de taxation ou du prononcé (art. 23 al. 1 et al. 2 let. b LPGIP). Il est perçu sur la base de cette

décision (art. 21 LPGIP). Selon l'art. 25 al. 1 LPGIP, le contribuable qui a payé entre autres son IBGI de façon anticipée par rapport à l'échéance prévue à l'art. 23 al. 1 LPGIP, a droit à des intérêts rémunérateurs (phr. 1). Les intérêts courent dès la date du paiement jusqu'au jour de la notification de la décision de taxation (phr. 2). L'art. 26 al. 1 LPGIP prévoit des intérêts moratoires en faveur de l'État lorsque, par exemple, l'IBGI n'a pas été acquitté dans le délai de paiement fixé par l'art. 24 al. 1 LPGIP. D'après l'exposé des motifs du projet de loi 10'039 à l'origine de la LPGIP, l'art. 25 LPGIP a une portée « plutôt limitée » car, en pratique, il est rare que les impôts non périodiques soient payés de façon anticipée, avant la notification du bordereau de taxation. Cette disposition « peut néanmoins trouver application dans le cadre de l'art. 86A LCP. Elle peut peut-être aussi inciter dans le futur, dans certains cas, à des paiements anticipés » (MGC 2006-2007/IX A 6706). Par ailleurs, ledit exposé des motifs souligne que les impôts qui ne sont pas périodiques ne font pas l'objet d'une perception provisoire, contrairement aux impôts périodiques, et que ceux-là font d'abord l'objet d'une décision avant d'être payés (MGC 2006-2007/IX A 6705). Une autre différence rappelée dans l'exposé des motifs et intégrée à l'art. 23 al. 1 LPGIP a trait au fait que les impôts périodiques font l'objet d'un terme général d'échéance, alors que les impôts non périodiques échoient, en général, dès la notification de la décision de taxation. Pour les impôts périodiques, outre l'échéance découlant de la notification de la décision de taxation, il y a également d'autres échéances à prendre en compte, à savoir celle liée aux acomptes, au terme général d'échéance et au solde du décompte final (MGC 2006-2007/IX A 6702).

d. Le titre V de la LPGIP règle les garanties dont les formes suivantes sont prévues : sûretés à l'art. 38 LPGIP, séquestre à l'art. 39 LPGIP, radiation du registre du commerce à l'art. 40 LPGIP et hypothèque légale à l'art. 41 LPGIP. S'agissant des sûretés, elles peuvent être fournies en argent, en titres sûrs et négociables, sous la forme d'une garantie bancaire ou d'une consignation à la caisse de consignation de l'État (art. 38 al. 2 LPGIP). La demande de sûretés est notifiée au contribuable par pli recommandé (art. 38 al. 3 LPGIP).

4. En ce qui concerne spécifiquement l'IBGI, l'art. 86A al. 1 LCP, intitulé « Consignation et sûretés », prévoit que 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 entre les mains du notaire qui instrumente ou du préposé à l'office des poursuites et des faillites la partie du bénéfice résultant de l'opération correspondant en pour-cent au taux de l'impôt mentionné à l'art. 84 LCP, ou des sûretés équivalentes. Selon l'art. 86A al. 2 LCP, sauf accord du département, le notaire doit refuser d'instrumenter tant que la consignation n'a pas été effectuée (phr. 1). Les fonds destinés à la part de l'impôt sont consignés chez le notaire, sans intérêts (phr. 2). L'art. 86A al. 3 LCP dispose qu'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. À teneur de 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 (phr. 1). L'aliénateur peut être dispensé de la consignation moyennant remise d'une garantie bancaire dont les termes et conditions sont fixés par le département (phr. 2).

5. S'agissant de l'articulation entre l'impôt sur le bénéfice des personnes morales et l'IBGI, l'art. 26 LIPM dispose que, lorsque le bénéfice réalisé lors de l'aliénation d'immeubles est soumis à un impôt annuel entier sur le bénéfice net ou le revenu net, l'IBGI, perçu en application des art. 80 à 87 LCP, est imputé sur l'impôt annuel ou remboursé pour la part

qui excède le montant. Une règle équivalente existe en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques (art. 42 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08). L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 11 LIPM). Est notamment considéré comme bénéfice net imposable, le bénéfice tel qu'il résulte du compte de profits et pertes (art. 12 al. 1 let. a LIPM). L'art. 12 al. 1 de 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 (Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 295 n. 19). Selon l'art. 12 al. 4 phr. 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. À Genève, le système régissant l'IBGI est formellement moniste, mais matériellement dualiste (Xavier OBERSON, *op. cit.*, p. 299 n. 35), en ce sens que les gains immobiliers sont soumis à l'IBGI, qu'ils proviennent de la fortune privée ou commerciale du contribuable, mais leur traitement fiscal est différent suivant cette provenance. Lorsque le gain immobilier est lié à la fortune privée, l'IBGI est une charge fiscale définitive pour la personne physique concernée. Lorsque, par contre, il provient de l'aliénation d'un bien appartenant à la fortune commerciale, l'IBGI n'a alors qu'une fonction de garantie et doit être imputé sur l'impôt sur le revenu respectivement le bénéfice, conformément aux art. 42 LIPP et 26 LIPM. Dans cette seconde hypothèse, l'IBGI n'est prélevé qu'à titre provisoire de sorte que les gains immobiliers résultant de l'aliénation de la fortune commerciale supportent en définitive l'impôt ordinaire, et non l'impôt spécial (Xavier OBERSON, *op. cit.*, p. 299 n. 35). La teneur précitée de l'art. 86A al. 4 LCP est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2009, en même temps que la LPGIP, suite à l'intervention de l'Union suisse des fiduciaires lors de l'élaboration de cette loi-ci (MGC 2007-2008/X A 8693 ss). Le but de cette modification légale est que le montant de la consignation soit aussi proche que possible du montant de l'impôt finalement dû. Le taux à appliquer dépend de la question de savoir si l'immeuble aliéné appartient au patrimoine privé d'une personne physique ou au patrimoine commercial d'une personne physique ou d'une personne morale. Dans le premier cas, il faut se baser sur les taux de l'impôt spécial sur les gains immobiliers qui sont dégressifs. Dans le second cas, il est « logique » de se baser sur le taux de l'impôt général sur le revenu ou le bénéfice en fonction du statut fiscal du contribuable (MGC 2007-2008/X A 8694). Lors de ces travaux préparatoires, l'Union suisse des fiduciaires souhaitait le maintien de la consignation, mais proposait que le montant consigné corresponde au taux maximum de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou, respectivement, au taux maximum sur le bénéfice des personnes morales (MGC 2007-2008/X A 8570 s et 8693). Dans sa teneur antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2009, l'art. 86A al. 4 LCP, dont l'intitulé n'a pas changé, disposait que : « 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 ». L'obligation de consignation du bénéfice résultant de l'aliénation de biens immobiliers figurait alors déjà à l'art. 86A al. 1 LCP, en des termes similaires à la teneur actuelle et sans aucune distinction quant à la nature du patrimoine ou au contribuable concerné. 6. Dans l'arrêt ATA/875/2016 du 18 octobre 2016, la chambre administrative a considéré qu'une contestation du caractère commercial retenu par l'autorité fiscale dans le

cadre de la détermination du montant à consigner devait être tranchée dans le cadre de la taxation du revenu du contribuable car, dans un tel cas, la charge fiscale relative au gain résultant de cette vente devenait définitive seulement dans le cadre de la taxation ordinaire sur le revenu et la fortune de la contribuable. Cette position a été confirmée par un arrêt subséquent de la chambre de céans ( ATA/637/2017 du 6 juin 2017). 7. En l'espèce, la question de l'appartenance à la fortune privée ou commerciale n'est pas litigieuse, la recourante étant une personne morale soumise à l'impôt sur le bénéfice et le capital régi par la LIPM sur le plan cantonal. En outre, ni la somme à consigner à la suite de la vente immobilière du 28 juillet 2014 en vertu de l'art. 86A al. 4 LCP, ni le montant de l'ICC 2014 dû sur la base du bordereau ICC 2014, ne sont contestés. Le présent litige est donc différent de celui tranché dans l' ATA/875/2016 précité, même si la relation entre l'IBGI et la taxation ordinaire de l'impôt, en l'espèce, sur le bénéfice de la contribuable est aussi soulevée. 8. La LPGIP ne prévoit pas de lien entre, d'une part, le montant consigné aux fins de l'IBGI en vertu de l'art. 86A al. 4 LCP et, d'autre part, le versement d'acomptes. Les acomptes visent à assurer la perception provisoire des impôts périodiques des personnes physiques et morales (art. 4 et 5 LPGIP), parmi lesquels ne figure pas l'IBGI dont la perception est traitée aux art. 21 ss LPGIP. Par ailleurs, l'existence de deux impositions parallèles (à savoir l'IBGI et l'imposition ordinaire sur le revenu respectivement le bénéfice) transparait également dans le fait que la somme à consigner en vertu de l'art. 86A al. 4 LCP doit correspondre à l'IBGI finalement dû et que ce dernier doit être imputé sur l'impôt sur le revenu respectivement sur le bénéfice fixé de manière définitive dans le bordereau ICC. Toutefois, malgré la coexistence de ces deux types d'impôts, il n'en demeure pas moins que le gain tiré de la vente immobilière entre dans le bénéfice imposable que la société doit faire figurer dans ses comptes et soumettre à l'imposition ordinaire sur le bénéfice, conformément à l'art. 12 al. 1 let. a LIPM ( ATA/1112/2017 précité consid. 7). 9. En l'espèce, c'est d'ailleurs ce que la contribuable a fait en mentionnant le gain immobilier imposable à concurrence de CHF 7'204'599.40.-, dans son compte de profits et pertes annexé à sa déclaration fiscale 2014. Dès lors, la recourante ne pouvait pas ignorer que le gain tiré de la vente immobilière du 28 juillet 2014 conduirait à augmenter sensiblement le bénéfice imposable en 2014. Dans ces circonstances, la recourante aurait dû s'assurer que le montant de ses acomptes, cumulé le cas échéant à un versement supplémentaire au sens de l'art. 9 al. 4 LPGIP, couvrait l'impôt sur le bénéfice dû en 2014. Or, aucune pièce du dossier ne démontre que la contribuable ait entrepris une telle démarche, entre la vente du bien immobilier et le 31 décembre 2014, dernier jour de la période fiscale à laquelle les impôts périodiques des personnes morales sont échus. 10. Parmi les démarches envisageables pour éviter de devoir payer, à la suite de la vente immobilière du 28 juillet 2014, des intérêts compensatoires négatifs au sens de l'art. 14 LPGIP, la recourante avait deux possibilités. D'une part, sous l'angle des impôts périodiques et plus particulièrement de l'impôt sur le bénéfice, elle pouvait effectuer, conformément à l'art. 8 al. 5 et 9 al. 4 LPGIP, un versement volontaire, avant le 31 décembre 2014, date à partir de laquelle commençaient à courir les intérêts compensatoires négatifs (art. 14 al. 2 LPGIP). D'autre part, sous l'angle des impôts non périodiques et plus spécifiquement de l'IBGI, elle aurait pu demander à cette autorité l'application de l'art. 25 al. 1 LPGIP afin de lui transférer, de manière anticipée (c'est-à-dire avant que l'IBGI ne devienne exigible), la somme de CHF 1'282'120.60.-, consignée auprès du notaire aux fins de l'IBGI. Certes, ces deux hypothèses conduisent en soi, sans autre demande concomitante de la part de la contribuable, à une double mobilisation de fonds dont la recourante se plaint. Toutefois, le paiement anticipé de l'IBGI à l'autorité fiscale

aurait pour conséquence de supprimer le fondement même de l'obligation de consignation fondée sur l'art. 86A LCP de sorte qu'en application de l'art. 86A al. 2 phr. 1 LCP, le département pourrait, dans un tel cas de figure, exprimer son accord afin que le notaire puisse instrumenter l'acte, en dépit de l'absence de consignation. Ainsi, le paiement anticipé de l'IBGI par le contribuable à l'AFC-GE combiné à une libération de l'obligation de consignation de l'art. 86A LCP, permet de concilier, dans le respect de la loi, les intérêts de tout contribuable à ne pas être contraint d'immobiliser, à double, les fonds nécessaires au paiement de l'IBGI, et ceux de l'État. En effet, un tel procédé assure le paiement de l'IBGI, ce qui est le but recherché par la consignation de l'art. 86A LCP, et met les rentrées fiscales à disposition de l'État le plus tôt possible, conformément à la volonté du législateur exprimée lors des travaux préparatoires susmentionnés relatifs à la LPGIP (ATA/1112/2017 précité consid. 7).

11. En l'espèce, aucune pièce du dossier n'atteste d'une demande dans ce sens à l'AFC-GE, ni d'un tel transfert d'argent au profit de cette dernière avant l'échéance du 31 décembre 2014. En effet, le courrier du 14 octobre 2014 du notaire chargé d'instrumenter la vente demandant à l'AFC-GE, soit au service des impôts spéciaux, de lui faire parvenir un bordereau IBGI relatif à cette vente, ne peut être assimilé à une demande de transfert anticipé de la somme consignée. Il en va de même du courrier de la contribuable le 18 juin 2015, qui informe le service du recouvrement de l'intimée que le service de l'IBGI a tardé à établir son bordereau, et qu'ainsi, elle ne pourrait être tenue pour responsable du retard et contesterait la perception d'intérêts. Les termes utilisés dans ce courrier permettent d'ailleurs de retenir que le notaire n'a fait que demander l'émission d'un bordereau IBGI. Ainsi, à la suite de la vente immobilière, la recourante n'a entrepris aucune démarche auprès de l'AFC pour s'assurer, en décembre 2014, avant le terme général d'échéance, que les montants perçus à titre provisoire par cette autorité étaient suffisants pour couvrir l'ICC 2014. Par conséquent, comme l'a à raison considéré le TAPI, la contribuable ne peut de bonne foi, après coup, c'est-à-dire en l'espèce après la notification du bordereau ICC 2014 et du décompte y relatif, se plaindre de devoir payer des intérêts compensatoires négatifs de CHF 17'352.45.-. Par ailleurs, il ne revenait pas à l'AFC-GE, faute de base légale l'y autorisant, de tenir spontanément compte du montant consigné auprès du notaire en vertu de l'art. 86A LCP pour le calcul des intérêts compensatoires, ni de considérer ledit montant comme un acompte. Il ne peut en outre pas être reproché à l'intimée de ne pas avoir spontanément sollicité, sans demande spécifique de la recourante, le transfert de la somme consignée sur le compte ICC de la société. En effet, en décembre 2014, l'IBGI n'était pas encore devenu exigible, ce dernier étant échu seulement à la date de la notification de la décision de taxation, intervenue en l'espèce le 30 juin 2015, selon l'art. 23 al. 1 LPGIP et l'exposé des motifs précité relatif à cette disposition (MGC 2006-2007/IX A 6702 ss). Dans ces circonstances, la recourante ne peut pas reprocher la double mobilisation des fonds qu'elle soulève dans son recours, à l'AFC, ni d'ailleurs à la réglementation applicable, étant donné qu'elle n'a elle-même entrepris aucune démarche pour l'éviter à la suite de la vente immobilière du 28 juillet 2014. Le recours doit donc être rejeté, et le jugement attaqué ainsi que la décision de l'intimée confirmés.

12. Un émolument de CHF 700.- 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).