

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1562/2023-ICC

ATA/625/2024

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 21 mai 2024

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

recourante

contre

A_____ Sàrl

intimée

représentée par Me Nathan BOUVIER, avocat

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
4 décembre 2023 (JTAPI/1347/2023)**

EN FAIT

A. a. A_____, dont le siège se situe à Genève, a pour but : « acquisition, vente, administration et contrôle de participations à toutes entreprises commerciales, industrielles et financières, ainsi qu'investissements et opérations mobilières et immobilières s'y rapportant ; travaux et services de rénovation, transformation, aménagement, décorations dans le domaine de l'immobilier, ainsi qu'activités de gestion hôtelière et d'entreprise générale ; investissements en matière mobilière et immobilière [...] ».

b. En 1998, elle a acquis B_____ à C_____ en Valais. Dès 2006, elle l'a transformé en lots de propriété par étages (ci-après : PPE) destinés à la revente dans le cadre d'une promotion immobilière dirigée par ses soins qui s'est achevée en 2011. Dans ce cadre, elle a réalisé un bénéfice d'un montant de CHF 12'400'000.-.

c. Le compte d'exploitation annexé à la déclaration fiscale 2016 de la société comprenait des produits divers résultant de la dissolution d'une provision pour emploi d'un montant de CHF 8'267'000.-. Dans l'annexe aux comptes, au ch. 1.3, il était précisé que ce montant constituait un gain réalisé sur une opération immobilière.

d. Par bordereau d'ICC du 5 août 2022, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé la société pour l'année 2016 en intégrant dans son bénéfice imposable la somme de CHF 8'267'000.-.

Selon la jurisprudence, le canton de départ (Valais) avait perdu définitivement toute compétence et ne pouvait plus imposer le gain différé à l'époque. En outre, faute de rattachement économique, il n'y avait pas lieu de considérer un assujettissement en Valais du point de vue de la répartition intercantonale des bénéfices pour l'ICC.

e. La contribuable a élevé réclamation à l'encontre de ce bordereau.

Elle avait détenu un immeuble en Valais, qui avait fait l'objet d'une promotion ayant généré un bénéfice de CHF 12'400'000.- en 2010 et 2011. Afin de réinvestir ce gain, elle avait comptabilisé en 2010 et en 2011 une provision pour emploi totalisant CHF 12'400'000.-. À la suite de discussions menées avec le fisc valaisan (ci-après : AFC-VS), il avait été convenu qu'un tiers de la provision (CHF 4'133'000.-) n'était pas admissible et devrait être repris à concurrence de CHF 3'000'000.- en 2010 et de CHF 1'133'000.- l'année suivante. Le solde de CHF 8'267'000.- pouvait être utilisé jusqu'à la fin 2016 dans le canton du Valais. L'ensemble des reprises avait été accepté par l'AFC-GE dans ses taxations 2010, 2012 et 2013. En l'absence de projet de réinvestissement, elle avait dissous la provision de CHF 8'267'000.-. Le bénéfice net en résultant avait été taxé par l'AFC-VS et la commune de C_____. Cependant, l'AFC-GE avait considéré que ce gain était imposable à Genève. Il en résultait une double imposition intercantonale prohibée.

L'arrêt du Tribunal fédéral 2C_337/2012 cité par l'AFC-GE ne s'appliquait pas au cas d'espèce, notamment parce qu'elle n'avait pas acquis un immeuble de remplacement à Genève.

Le bordereau litigieux faisait état de l'absence de rattachement économique en Valais, alors que l'AFC-GE avait reconnu l'existence d'un for spécial dans ce canton en 2012. Elle avait également admis la dissolution des réserves latentes imposées en 2013, liée à des reprises effectuées par l'AFC-VS, alors qu'elle ne disposait plus d'actifs en Valais. La position de l'AFC-GE était ainsi contradictoire.

Enfin, elle avait déposé des déclarations fiscales en Valais de 2012 à 2016, bien qu'elle n'y disposât plus d'aucun bien immobilier.

f. Par décision du 29 mars 2023, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

Au moment de la dissolution du solde de la provision en 2016, le canton du Valais ne pouvait pas prétendre à l'imposition des réserves latentes réalisées du fait de l'absence de for d'imposition. Les conditions nécessaires à la constitution d'un for dans ce canton n'étaient pas remplies. Dès lors, seul le canton du siège, soit Genève, pouvait revendiquer leur taxation.

Le fait que lors des années précédentes, elle ait taxé la société de manière erronée en prenant en compte l'existence d'un for spécial ne l'obligeait pas à réitérer son erreur en 2016.

B. a. Par jugement du 4 décembre 2023, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) a admis le recours interjeté par la recourante.

N'étant propriétaire d'aucun bien immobilier dans le canton du Valais ainsi qu'elle l'avait indiqué dans ses déclarations fiscales valaisannes de 2012 à 2016, la société n'était plus assujettie dans ce canton en 2016. Le montant litigieux, issu de la dissolution d'une provision pour emploi et rajouté à son bénéfice imposable par l'AFC-GE pour l'année fiscale en cause, constituait un gain immobilier dont l'imposition n'avait pas été effectuée en 2010-2011, mais reportée en 2016 lorsque la contribuable avait abandonné son projet d'investissement en Valais. Cela étant, le gain provenant de l'aliénation d'un immeuble sis hors du canton du siège d'une société devait être attribué au canton de situation de l'immeuble, soit en l'occurrence le Valais. L'AFC-GE avait eu tort d'inclure dans le bénéfice de la contribuable taxable à Genève le montant de CHF 8'267'000.-.

C. a. Par acte du 22 décembre 2023, l'AFC-GE a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant à son annulation.

Il n'était pas question *stricto sensu* de canton de « départ » ou « d'arrivée » puisque la contribuable n'avait pas transféré en neutralité fiscale son siège dans un autre canton, hypothèse qui exclut que le canton d'origine puisse prétendre à l'imposition des réserves latentes lorsque celles-ci étaient ensuite réalisées dans le canton d'arrivée selon la jurisprudence précitée. Le siège de la contribuable était dans le

canton de Genève et un for spécial avait existé dans le canton du Valais au moment de l'acquisition du bien immobilier, mais au plus tard jusqu'au moment de la vente du (dernier) bien immobilier sis dans ce canton.

Le montant litigieux résultait de la dissolution de la provision qui avait servi à neutraliser, lors de la vente de ce dernier bien immobilier, une part du bénéfice de la vente. Cette dissolution ayant été opérée par la contribuable en 2016 alors qu'elle n'était plus assujettie en Valais, Genève occupait *de facto* la position du canton « d'arrivée », à savoir le canton où étaient réalisées les réserves latentes. C'était donc à Genève que devait être imposé ce montant, car l'absence de for fiscal dans le canton du Valais en 2016 engendrait un changement de souveraineté fiscale au seul profit du canton de Genève. Il ne pouvait s'agir en aucun cas du canton du Valais qui occupait la position du canton de « départ » et qui ne pouvait donc pas rattraper l'imposition des réserves latentes transférées lors de la réalisation ultérieure des réserves dans le canton d'arrivée.

Le fait que l'on ne soit en présence ni d'un transfert intercantonal ni non plus d'une restructuration ne justifiait pas que l'on s'écartât des principes reconnus par la doctrine et appliqués unanimement par les autorités de taxation. Si la jurisprudence du Tribunal fédéral avait jugé que, dans le cadre du emploi intercantonal des personnes physiques agissant dans leur sphère privée, le droit d'imposer appartenait au seul canton « d'arrivée » en s'appuyant précisément sur les règles applicables aux immeubles d'exploitation des personnes physiques et morales faisant partie de la fortune commerciale, il apparaissait évident qu'en l'occurrence, ce droit ne pouvait revenir qu'au canton de Genève.

b. La contribuable a conclu au rejet du recours.

Il revenait en principe au canton du Valais d'imposer la totalité du bénéfice issu du gain immobilier réalisé sur la vente de biens immobiliers situés dans ce canton, en tant que lieu de situation de l'immeuble.

Le gain immobilier n'avait pas été réinvesti, par exemple dans un bien immobilier genevois, si bien qu'on n'était pas en présence d'un cas de emploi intercantonal. La provision ne s'expliquait d'ailleurs que par cette absence de emploi. Les réserves latentes réalisées dans le canton du Valais et dont l'imposition avait temporellement été neutralisée par cette provision pour emploi, soit par le biais d'une écriture comptable octroyant un différé temporel, n'avaient été transférées d'aucune manière dans le canton de Genève et devaient rester soumises à imposition dans le canton du Valais en vertu du principe de l'imposition au lieu de situation de l'immeuble.

Elle ne contestait pas la jurisprudence à laquelle l'AFC-GE se référait, mais arguait que le présent cas ne comprenait pas de emploi effectif, de sorte que la méthode unitaire préconisée par la jurisprudence ne trouvait pas application *in casu*.

Le dépôt des déclarations fiscales dans le canton du Valais et l'émission de décisions de taxation par les autorités fiscales valaisannes démontraient une continuité procédurale avec ce canton jusqu'à la période fiscale 2016. L'attribution de

l'imposition du profit résultant de la dissolution de la provision au canton de Genève au motif que la contribuable ne disposait plus d'un immeuble dans le canton du Valais conduirait à un résultat « excessivement » formaliste, puisque le refus de l'application du principe d'imposition du gain immobilier au lieu de situation reposerait sur la simple existence d'une écriture comptable de transition, alors même qu'il était indiscuté que ledit gain immobilier découlait de la vente d'un immeuble valaisan. Un tel résultat serait d'autant plus choquant que le canton de Genève n'avait fait valoir sa prétention à l'imposition que plus de cinq années et demie après la fin de la période fiscale en question et près de cinq après l'imposition par les autorités fiscales valaisannes.

À titre subsidiaire, si la chambre de céans devait donner gain de cause à l'autorité, elle devrait reconnaître que l'imposition par les autorités fiscales valaisannes de la provision dissoute de CHF 8'267'000.- constituait une violation de l'interdiction de la double imposition intercantonale, de sorte que les impôts cantonaux/communaux acquittés, intérêts rémunérateurs compris, devaient lui être restitués.

c. Dans sa réplique, l'AFC-GE a insisté sur le fait que la règle fondamentale de l'imposition du gain immobilier au lieu de situation dont se prévalait la contribuable n'était pas absolue, comme l'avait expressément jugé le Tribunal fédéral. Si celui-ci admettait que, d'un point de vue des conflits de compétence et de l'élimination de la double imposition, il était incontestable que les gains réalisés sur la fortune immobilière se trouvant dans la fortune privée du contribuable devaient être attribués en fonction de l'objet, il n'en demeurerait pas moins que dans des cas relevant essentiellement du droit de l'harmonisation, qui constituait un droit plus récent et plus spécial, l'art. 12 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) primait sur le principe de l'imposition au lieu de situation.

Il était erroné de prétendre que l'AFC-GE entendait imposer un gain immobilier valaisan sur le territoire genevois puisque l'imposition litigieuse ne portait que sur la dissolution comptable de la provision pour emploi devenue inutile en l'absence de réinvestissement dans un bien immobilier de même nature.

Au moment de la dissolution de la provision pour emploi, celle-ci n'avait plus de rattachement avec le canton du Valais. Elle devait être ajoutée au bénéfice de la société et donc taxée au lieu du siège de celle-ci. S'il y avait eu un réinvestissement puis une revente dans un autre canton que le Valais, celui-ci aurait également perdu tout droit à l'imposition en application de la jurisprudence qui consacrait dans ce type de situation le principe de l'imposition unitaire avec le droit d'imposition du report des réserves latentes sur le bien immobilier au canton d'arrivée. L'absence de réinvestissement immobilier, et donc de emploi effectif, ne constituait « à l'évidence » pas un obstacle à l'imposition de la dissolution d'une provision, simple écriture comptable, dans un autre canton que celui où elle avait été constituée.

La « continuité procédurale » dont se prévalait la contribuable n'était pas de nature à créer un rattachement fiscal de celle-ci dans le canton du Valais, une fois vendu

le seul immeuble qu'elle y détenait. Ses déclarations fiscales 2013 à 2015 ne comportaient aucun montant imposable. Les décisions de taxation 2014 et 2015 émises par les autorités fiscales valaisannes portaient sur les versements au fisc et leur restitution à la contribuable, lesquels ne pouvaient pas justifier, en l'absence de tout rattachement, l'imposition de la dissolution de la provision par le canton du Valais.

Cette imposition par le canton de Genève n'avait rien de formaliste ; elle concrétisait les principes jurisprudentiels susmentionnés. Rien n'indiquait pour le surplus que la période fiscale 2016 était atteinte de prescription du droit de taxer. L'on était au contraire en droit de s'interroger sur la célérité avec laquelle le fisc valaisan avait procédé à la taxation 2016, soit en 2017 déjà, année au cours de laquelle la jurisprudence précitée était largement connue et bien établie.

d. 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. 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).
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 emploi correspondant à la somme susmentionnée et à quel domicile fiscal de la contribuable il doit être attribué.

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).

2.2 Le emploi 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.], 2^e éd., Impôt fédéral direct, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2017, *ad* art. 64 LIFD n. 1).

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

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).

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).

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,

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).

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).

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

autre réglementation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_404/2013 du 2 mai 2014 consid. 3.3.7, *in* RDAF 2014 II 522).

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. 3 CO) : charges régulières découlant des obligations de garantie (ch. 1); remise en état des immobilisations corporelles (ch. 2); restructurations (ch. 3); mesures prises pour assurer la prospérité de l'entreprise à long terme (ch. 4). Les provisions qui ne se justifient plus ne doivent pas obligatoirement être dissoutes (art. 960e al. 4 CO). Cette disposition s'applique à tous les engagements futurs attendus ou à tout le moins craints, dont la survenance, l'ampleur ou l'échéance est inconnue. En raison de l'incertitude de l'engagement, la direction de la société dispose au sujet de la décision concrète de savoir si et à hauteur de combien des provisions doivent être constituées d'un certain pouvoir d'appréciation. Elle doit toutefois l'exercer de manière consciencieuse, c'est-à-dire selon les principes reconnus dans le commerce (arrêt du Tribunal fédéral 6B_778/2011 du 3 avril 2012 consid. 5.4.2 et les références citées, rendu sous l'ancien droit).

Selon l'art. 63 al. 1 LIFD, des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultat notamment pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé (let. a), les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs (let. b), les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice (let. c) et les futurs mandats de recherches et de développement confiés à des tiers, jusqu'à 10 % au plus du bénéfice imposable, mais au total jusqu'à 1 million de francs au maximum (let. d). Aux termes de l'art. 63 al. 2 LIFD, les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice imposable.

En droit fiscal, la notion de provision ne coïncide que partiellement avec celle retenue par la comptabilité commerciale (Robert DANON, *op. cit.*, *ad* art. 63 LIFD n. 2 et *ad* art. 64 LIFD n. 26). La déductibilité d'une provision suppose que cette charge ait été comptabilisée, d'une part, et qu'elle soit justifiée par l'usage commercial ou par le mécanisme de remploi ultérieur, d'autre part (Robert DANON, *op. cit.*, *ad* art. 63 LIFD n. 9 et *ad* art. 64 LIFD n. 26).

Les provisions sont des corrections provisoires, raison pour laquelle leur bien-fondé commercial doit être vérifié à chaque période et, si cette condition fait défaut pour la période concernée, la provision qui n'est pas (ou plus) justifiée doit être dissoute dans le bilan fiscal et le bénéfice imposable augmenté en conséquence (arrêt du Tribunal fédéral 2C_506/2016 du 1^{er} mai 2017 consid. 2.2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1118/2015 du 10 juin 2016 consid. 2.3.3).

Lorsque le contribuable choisit de dissoudre dans le bilan commercial une provision devenue superflue, l'augmentation du bénéfice imposable résulte alors déjà de l'autorité du droit comptable (art. 58 al. 1 let. a LIFD). L'art. 63 al. 2 LIFD permet également à l'autorité fiscale de s'écarter du bilan commercial et de redresser le bénéfice imposable à concurrence de la provision non dissoute. En conséquence, la dissolution subséquente dans les comptes commerciaux devra être traitée comme une réserve latente imposée et le bénéfice comptable réduit en conséquence. Le contribuable ne peut se soustraire à ce redressement en faisant valoir que la provision n'était en fait initialement pas justifiée et qu'elle aurait donc dû être imposée lors de sa constitution (Robert DANON, *op. cit.*, ad art. 63 n. 43).

Si l'art. 63 al. 2 LIFD permet à l'autorité fiscale de pratiquer un redressement dès que la provision n'est plus justifiée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 consid. 3.1), celle-ci peut choisir d'attendre que la provision soit effectivement dissoute dans la comptabilité de l'entreprise (Archive 23, 176). Le contribuable ne saurait alors invoquer le principe constitutionnel de la bonne foi, lorsqu'une autorité fiscale conteste la validité d'une provision, alors même qu'un tel examen n'avait pas eu lieu l'année précédente (RDAF 2011 II 70, 76).

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

« 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.

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).

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 remploi 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 remploi fiscalement neutre étant réservé pour les biens immobilisés nécessaires à l'exploitation, la question de savoir si les conditions du remploi 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 remploi 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

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 remploi 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 remploi 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 remploi 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 remploi intercantonal d'immeubles d'exploitation.

Reste alors à déterminer à qui revient la compétence d'imposer lorsque le remploi 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 remploi. 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 remploi 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 détermination 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,

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 emploi, pour prélever l'impôt sur le bénéfice ainsi augmenté. Dit autrement, l'inscription d'une provision pour emploi 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 emploi qui neutralise la réalisation du gain jusqu'à la dissolution de la provision pour emploi. 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 emploi 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 emploi 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 emploi.

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.

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).

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 22 décembre 2023 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 décembre 2023 ;

au fond :

l'admet et annule ce jugement ;

rétablit les décisions de taxation du 5 août 2022 et sur réclamation du 29 mars 2023 ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de A_____ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), la présente décision peut être portée dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral suisse, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être jointes à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Nathan BOUVIER, avocat de l'intimée, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Eleanor McGREGOR, présidente, Florence KRAUSKOPF, Patrick CHENAUX, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. SCHEFFRE

la présidente siégeant :

E. McGREGOR

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :