

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1745/2016-ICC

ATA/1112/2017

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 18 juillet 2017**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

A \_\_\_\_\_  
représentée par Berney & Associés SA, mandataire

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
28 novembre 2016 (JTAPI/1239/2016)**

---

## EN FAIT

- 1) Suite à une vente immobilière réalisée le 4 décembre 2013 par la A\_\_\_\_\_ (ci-après : A\_\_\_\_\_ ) pour un montant de CHF 18'200'000.-, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a, le 6 décembre 2013, fixé à CHF 2'244'521.80 le montant à consigner pour l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (ci-après : IBGI). Le gain immobilier imposable était de CHF 12'609'673.95.
- 2) Le 24 septembre 2014, l'AFC a notifié à la contribuable le bordereau IBGI reprenant les sommes susmentionnées.
- 3) Le 24 octobre 2014, le notaire a versé à l'AFC le montant consigné précité.
- 4) Le 28 octobre 2014, l'AFC a reçu la déclaration fiscale de la A\_\_\_\_\_ relative aux impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) et à l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) concernant l'année 2013. Cette déclaration a été remplacée, suite à une demande de renseignements de l'AFC, par l'envoi, le 20 novembre 2014, d'une nouvelle déclaration fiscale 2013 accompagnée des comptes « dûment modifiés » de la société, celle-ci demandant de considérer la première déclaration comme « nulle et non avenue ».
- 5) Le 8 juillet 2015, l'AFC a notifié à la contribuable le bordereau ICC 2013 et lui a transmis le décompte final y relatif. L'ICC 2013 était de CHF 2'298'251.20.

À titre de montants déjà versés par la contribuable, ledit décompte prenait en compte la somme totale des acomptes versés entre février et novembre 2013 s'élevant à CHF 68'000.-, les intérêts rémunérateurs y afférents de CHF 32.10 ainsi que le montant de CHF 2'244'521.80 relatif à l'IBGI. Outre l'ICC 2013 dû, la contribuable devait payer CHF 20.- de frais ainsi que CHF 54'641.65 à titre d'intérêts compensatoires négatifs. Ainsi, le solde dû à l'AFC était de CHF 40'358.95.

- 6) Le 30 juillet 2015, la A\_\_\_\_\_ a formé réclamation contre le décompte relatif à l'ICC 2013 au motif qu'elle ne devait pas supporter les intérêts compensatoires négatifs de CHF 54'641.65, qui correspondaient à 3 % de la somme de CHF 2'230'521.20 (à savoir la différence entre le montant de l'ICC 2013 et le total des acomptes versés) pour la période située entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 24 octobre 2014.

La charge fiscale cantonale et communale lui incombant était couverte par le versement des acomptes et par la consignation de la somme de CHF 2'244'521.80 auprès du notaire suite à la vente du 4 décembre 2013. D'après les instructions de l'administration, cette somme ne pouvait pas être transférée sur le compte de la contribuable avant la taxation de l'IBGI survenue le 24 septembre

2014 ; ladite somme avait été versée à l'AFC dans les trente jours suivant la taxation de l'IBGI, à savoir le 24 octobre 2014. Il n'était pas raisonnable d'exiger d'elle la couverture de l'impôt à la fois par la garantie de consignation auprès du notaire et par le versement d'acomptes complémentaires. Soit le montant consigné auprès du notaire devait pouvoir être versé immédiatement à l'AFC avant la taxation de l'IBGI. Soit les intérêts ne devaient pas courir sur le montant de la consignation avant un délai de trente jours suivant la notification de l'IBGI. Dès lors, les intérêts compensatoires négatifs devaient être supprimés et un montant de CHF 14'282.70 devait lui être remboursé.

- 7) Par décision du 27 avril 2016, l'AFC a rejeté la réclamation.

Le calcul des intérêts compensatoires négatifs était conforme à la loi et à la jurisprudence. Vu l'important bénéfice résultant de la vente survenue le 4 décembre 2013, il appartenait à la contribuable d'estimer le montant final de l'ICC 2013. Cette dernière était en mesure de prévoir que son bordereau ICC 2013 serait plus élevé que celui de la période précédente. Ainsi, des versements complémentaires auraient pu être effectués avant la date de la notification du bordereau intervenue le 8 juillet 2015, afin de diminuer lesdits intérêts, conformément à l'art. 14 al. 3 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 (LPGIP - D 3 18).

- 8) Le 27 mai 2016, la A\_\_\_\_\_ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) en concluant à son annulation et à celle du décompte ICC 2013 du 8 juillet 2015, à la suppression des intérêts compensatoires négatifs de CHF 54'641.65 et à la notification par l'AFC de bordereaux rectificatifs prenant en compte des intérêts positifs compensatoires.

- 9) L'AFC a conclu, le 10 août 2016, au rejet du recours.

- 10) Par jugement du 28 novembre 2016, le TAPI a rejeté le recours. Faute d'avoir entrepris une démarche préalable auprès de l'AFC pour éviter de payer à double le montant de l'IBGI, la contribuable ne pouvait ensuite se plaindre de devoir payer des intérêts compensatoires négatifs.

Vu la somme totale des acomptes versés entre février et novembre 2013 (à savoir CHF 68'000.-) et la vente de l'immeuble le 4 décembre 2013, la contribuable devait s'attendre à ce que ses acomptes 2013 soient manifestement insuffisants pour couvrir le montant de l'ICC 2013. S'agissant de l'argument de la contribuable, selon lequel il ne pouvait être exigé d'elle de payer une deuxième fois le montant de l'IBGI sous forme d'acomptes provisionnels alors qu'elle avait déjà dû consigner ce montant auprès du notaire, le TAPI relevait que l'intéressée n'avait pas sollicité de dispense de consignation conformément à l'art. 86A al. 4

---

2<sup>ème</sup> phr. de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).

Par ailleurs, le montant consigné auprès du notaire n'avait effectivement été versé à l'AFC que le 24 octobre 2014, soit bien après le terme général d'échéance du 31 décembre 2013. Ainsi, cette somme ne pouvait servir d'acompte provisionnel. L'un des buts visés par les acomptes provisionnels était de permettre aux collectivités publiques de disposer au plus tôt des entrées financières nécessaires pour accomplir leurs tâches, alors que les contribuables étaient taxés au plus tôt au cours de l'année suivante selon le système postnumerando.

- 11) Par acte mis à la poste le 21 décembre 2016, la A\_\_\_\_\_ a interjeté recours contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en concluant à son annulation, à la suppression des intérêts compensatoires négatifs de CHF 54'641.65 et à la notification par l'AFC de bordereaux rectificatifs prenant en compte des intérêts positifs compensatoires. Elle demandait une modification de la pratique de l'AFC afin que le notaire puisse verser le montant consigné lié à une vente immobilière avant la notification de la taxation IBGI. Si cela n'était pas admis, elle estimait nécessaire que le montant consigné précité soit considéré en tant qu'acompte pour les ICC 2013. Elle voulait éviter la reprise pour intérêts compensatoires négatifs, qui représentaient une charge fiscale complémentaire importante et non justifiée.

La contribuable reprenait les mêmes arguments que ceux exposés devant l'AFC et sollicitait une solution juste dans la mesure où elle avait respecté le processus lié à la consignation, au paiement des acomptes et à l'estimation de sa charge fiscale totale. Elle n'avait pas la capacité financière d'effectuer des versements complémentaires en sus du montant consigné. Ce dernier devait être assimilé à un versement au titre d'acompte vu qu'il servait à garantir l'IBGI et qu'il était imputé de la charge fiscale ; il devait entrer en compte dans le calcul d'un éventuel solde dû à l'AFC. Par ailleurs, une telle possibilité devait être admise au regard de l'ATA/875/2016 du 18 octobre 2016 (consid. 10), qui ouvrait la faculté de transférer à l'AFC le montant consigné avant la taxation IBGI. La pratique de l'AFC devait ainsi être modifiée. Si le notaire avait pu verser le montant consigné avant la notification de la taxation IBGI ou, à tout le moins, si cette somme avait été considérée comme un acompte pour le paiement de la charge fiscale, des intérêts compensatoires positifs de CHF 545.- auraient dû être calculés en sa faveur.

Quant à la comparaison avec l'impôt anticipé découlant du jugement contesté, il existait une différence significative avec l'IBGI en ce sens que l'impôt anticipé était comptabilisé au crédit du compte du contribuable avec, comme date valeur, celle du terme général pour le paiement des acomptes. Ainsi, si les acomptes versés cumulés à l'impôt anticipé couvraient le montant de la créance fiscale fixée dans le bordereau, il n'y avait pas d'intérêts compensatoires négatifs

de sorte que l'impôt anticipé était traité comme un acompte. Tel n'était pas le cas pour le montant consigné lié à l'IBGI, alors que cette somme n'était plus à disposition de la contribuable depuis la vente de son bien immobilier.

S'agissant de la possibilité de demander une dispense de la consignation en matière d'IBGI, elle ne réglait pas, d'un point de vue économique, la question de la double mobilisation des fonds, à savoir le paiement de la totalité des acomptes d'une valeur de CHF 2'298'251.20 d'un côté et la mise à disposition des fonds nécessaires pour obtenir la garantie bancaire de l'autre côté, ceux-ci pouvant être relativement importants suivant le montant de la consignation. De plus, la garantie bancaire était sujette à intérêts à charge du contribuable, alors que la consignation chez le notaire ne portait pas intérêts d'après la loi. La dispense de la consignation n'aurait ainsi pas évité à la contribuable de devoir effectuer une double immobilisation de fonds.

- 12) Le 9 janvier 2017, le TAPI a transmis son dossier sans observations.
- 13) Le 3 mars 2017, l'AFC a conclu au rejet du recours.

La LPGIP n'avait pas prévu de lien entre le montant consigné lié à l'IBGI et les acomptes provisionnels. De plus, il découlait des travaux préparatoires relatifs à l'art. 9 al. 4 LPGIP que les versements volontaires et les transferts de crédit étaient pris en compte à la date dudit versement, empêchant ainsi une répartition rétroactive sur des acomptes antérieurs. L'ATA/875/2016 précité ne pouvait dès lors pas être interprété comme ouvrant la possibilité à la contribuable d'utiliser le montant consigné lié à l'IBGI comme un acompte supplémentaire lui permettant de combler les acomptes impayés.

- 14) Le 28 mars 2017, la recourante a persisté dans ses conclusions. En dépit de l'absence de lien entre le montant consigné aux fins de l'IBGI auprès du notaire et le montant des acomptes provisionnels, il existait, d'après elle, au regard de l'arrêt précité de la chambre administrative, une possibilité de traiter ladite consignation comme un acompte.
- 15) Le 5 avril 2017, la cause a été 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).

- 2) La recourante reproche à l'AFC de ne pas avoir pris en compte la somme de CHF 2'244'521.80, consignée auprès du notaire suite à la vente immobilière de décembre 2013 aux fins de l'IBGI, lors du calcul des intérêts compensatoires au sens de la LPGIP. L'AFC aurait ainsi, à tort, mis à sa charge des intérêts compensatoires négatifs, au lieu de lui verser des intérêts compensatoires positifs, étant donné que la somme du montant consigné lié à l'IBGI et des acomptes provisionnels versés entre février et novembre 2013 dépassait le montant de l'ICC 2013.

Le présent litige soulève la question de savoir si l'AFC devait prendre en compte le montant lié à l'IBGI consigné auprès du notaire, lors de la fixation des intérêts compensatoires au sens de la LPGIP. En l'espèce, il n'est pas contesté que la recourante n'a entrepris aucune démarche à ce sujet auprès de l'AFC, avant la notification - intervenue le 8 juillet 2015 - du bordereau ICC 2013 et du décompte final y relatif.

- 3) La LPGIP règle entre autres la perception des impôts régis par le titre II de la 1<sup>ère</sup> partie de la LCP - 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 s).

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.

a. 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 bénéfice 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 2013. 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).

b. 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).

c. 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 LCP - intitulé « Consignation et sûretés » - prévoit, à son al. 1, 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).

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.

- 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 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).

- 6) Dans l'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 administrative (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 suite à la vente immobilière du 4 décembre 2013 en vertu de l'art. 86A al. 4 LCP, ni le montant de l'ICC 2013 dû sur la base du bordereau ICC 2013 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 - in casu - sur le bénéfice de la contribuable est aussi soulevée.

Comme l'admettent à raison les parties, 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. Ceux-ci 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) transparaît 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. C'est d'ailleurs ce que la contribuable a fait en mentionnant le gain immobilier imposable de CHF 12'609'673.50, dans son compte de profits et pertes au 31 décembre 2013, sous la rubrique « Produits d'exploitation » et le libellé « Bénéfice vente immobilière ». Elle a en outre comptabilisé dans son compte de profits et pertes, remis lors du deuxième dépôt de sa déclaration fiscale 2013, à titre de charges hors exploitation, sous le libellé « Impôts exercices courant », le montant de CHF 3'170'000.- (le montant de ce poste ayant été évalué à CHF 120'000.- dans le cadre de la première déclaration fiscale 2013). La somme de CHF 3'170'000.- correspond, comme la contribuable l'explique à l'AFC dans son courrier du 12 décembre 2014, au montant des impôts ICC et IFD pour l'année 2013 qu'elle a estimé sur son résultat net comprenant le gain immobilier. En l'espèce, la recourante ne pouvait pas ignorer que le gain tiré de la vente immobilière du 4 décembre 2013 conduirait à augmenter sensiblement le bénéfice imposable en 2013, par rapport à celui de 2012. Cette différence ressort de manière évidente de son compte de profits et pertes accompagnant sa deuxième déclaration fiscale, le résultat comptable étant en 2013 de CHF 9'726'594.79 (et de CHF 10'549'072.99 selon sa première déclaration fiscale) et en 2012 de CHF 254'069.93. 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, couvrirait l'impôt sur le bénéfice dû en 2013. Or, aucune pièce du dossier ne démontre que la contribuable ait entrepris une telle démarche, et ce alors même que l'AFC a fixé, le 6 décembre 2013, le montant à consigner pour l'IBGI à CHF 2'244'521.80 et qu'elle disposait encore de plusieurs jours avant les fêtes de fin d'année pour intervenir auprès de l'AFC.

Parmi les démarches envisageables pour éviter de devoir payer, suite à la vente immobilière du 4 décembre 2013, 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 2013, 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, à tout le moins vu la pratique de l'AFC qu'elle avance, 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 2'244'521.80 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 et qu'elle ne peut supporter en raison de ses ressources financières limitées. 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 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. Or, en l'espèce, aucune pièce du dossier n'atteste d'une demande dans ce sens à l'AFC, ni d'un tel transfert d'argent au profit de cette dernière avant l'échéance du 31 décembre 2013. La recourante ne pouvait au surplus ignorer, comme cela ressort de son bilan à la date précitée remis avec ses deux déclarations fiscales, que la somme de CHF 2'244'521.80, bien que consignée auprès du notaire, demeurait dans ses actifs.

Ainsi, suite à la vente immobilière, la recourante n'a entrepris aucune démarche auprès de l'AFC pour s'assurer, en décembre 2013, avant le terme général d'échéance, que les montants perçus à titre provisoire par cette autorité étaient suffisants pour couvrir ses ICC 2013. Par conséquent, comme l'a à raison considéré le TAPI, la contribuable ne peut de bonne foi, après coup - c'est-à-dire in casu après la notification du bordereau ICC 2013 et du décompte y relatif - se plaindre de devoir payer des intérêts compensatoires négatifs de CHF 54'641.65. Par ailleurs, il ne revenait pas à l'AFC, 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, une telle conclusion ne pouvant pas être tirée de l'ATA/875/2016 précité. De plus, l'AFC n'a pas, en décembre 2013, « perçu », comme l'exigent les art. 13 et 14 LPGIP, la somme consignée qui est restée dans le patrimoine de la contribuable jusqu'au 24 octobre 2014. Il ne peut en outre pas être reproché à l'AFC 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 2013, 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 24 septembre 2014, 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 suite à la vente immobilière du 4 décembre 2013. Le recours doit donc être rejeté, et le jugement attaqué ainsi que la décision de l'AFC confirmés.

8) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

Un émoulement de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante qui succombe (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 21 décembre 2016 par la A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 28 novembre 2016 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émoulement de CHF 1'000.- à la charge de la 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), le présent arrêt peut être porté 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, 1000 Lausanne 14, 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 joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Berney et Associés SA, mandataire de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Junod, présidente, MM. Dumartheray et Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

J. Balzli

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :