

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1746/2016-ICC

ATA/856/2019

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 30 avril 2019

4^{ème} section

dans la cause

A _____

représentée par Berney & Associés S.A. Société Fiduciaire, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
23 janvier 2017 (JTAPI/86/2017)**

EN FAIT

1. Le 28 mars 2013, la société A_____ (ci-après : la société) a procédé à la vente d'un immeuble dans le canton de Genève, pour lequel elle a consigné un montant de CHF 421'860.- auprès d'un notaire en vue de paiement de l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (ci-après : IBGI).
2. Le 1^{er} octobre 2014, la société a adressé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) sa déclaration fiscale 2013, dans laquelle figurait la vente susmentionnée.
3. Le 15 avril 2015, l'AFC-GE a adressé à la société un bordereau de taxation pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2013, en CHF 422'112.15. Il ressortait du décompte final que la société avait versé dix acomptes mensuels de CHF 12'618.- entre mars et novembre 2013. Un montant de CHF 11'468.15 était dû au titre d'intérêts compensatoires négatifs (ci-après : ICN) au 15 avril 2015.
4. Par décision du 5 août 2015, statuant sur réclamation de la société portant sur une reprise pour bénéfice insuffisant et sur la mise à sa charge des ICN, l'AFC-GE a admis la réclamation sur le premier objet, qui n'est plus litigieux, et a rectifié en conséquence le bordereau ICC 2013, y compris pour les ICN, mais n'a pas statué sur le second.
5. Par décision du 27 avril 2016, suite à un rappel de réclamation de la société, l'AFC-GE a maintenu les ICN.

Leur perception était conforme à 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). Compte tenu du bénéfice réalisé par la vente immobilière en 2013, il appartenait à la société d'estimer le montant final de l'ICC 2013 et d'effectuer des versements complémentaires avant la date de notification du bordereau 2015.

6. Le 26 mai 2016, la société a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision susmentionnée, concluant à son annulation et à la suppression des ICN.

Elle avait eu conscience que les acomptes provisionnels ne seraient pas suffisants pour couvrir la charge fiscale 2013 mais elle avait tenu compte du montant consigné auprès du notaire, qui devait couvrir cette différence et qui était bloqué jusqu'à notification de la taxation IBGI. Cette consignation devait être considérée comme une forme d'acompte provisionnel.

7. Le 30 août 2016, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, la décision querellée étant conforme aux dispositions légales applicables et à la jurisprudence, la garantie consignée auprès du notaire ne pouvant servir à compléter les acomptes provisionnels. A défaut, sur le plan économique, cela revenait à lui faire verser une seconde fois le montant de l'IBGI.
8. Après un second échange d'écritures au terme duquel les parties ont maintenu leurs positions, le TAPI a rejeté le recours par jugement du 23 janvier 2017.

Le système des ICN entraînait pour le contribuable d'estimer le montant de ses impôts afin, le cas échéant, de payer un éventuel solde si celui-ci devait s'avérer supérieur au montant des acomptes provisionnels et éviter des ICN. Par ailleurs, la société n'avait pas sollicité de dispense de consignation, comme elle en avait la possibilité.
9. Le 15 février 2017, la société a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement susmentionné, concluant à son annulation et à la suppression des ICN.

Elle reprenait son argumentation antérieure et précisait que la demande de dispense de consignation supposait l'existence d'une garantie bancaire et que cela ne résolvait pas la problématique de la double mobilisation de fonds.
10. Le 27 février 2017, le TAPI a transmis son dossier, sans observation.
11. Le 23 mars 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, persistant dans sa décision.
12. La cause a été suspendue le 27 mars 2017, dans l'attente de l'issue définitive d'une autre procédure portant sur une problématique semblable.
13. Elle a été reprise suite à un courrier de l'AFC-GE du 8 mars 2018, relevant que la procédure en raison de laquelle la suspension avait été ordonnée avait confirmé qu'il n'y avait pas de lien entre le montant consigné dans le cadre de l'IBGI et les acomptes provisionnels. Pour éviter les ICN, le contribuable avait la possibilité soit d'effectuer des versements complémentaires volontaires, soit de demander le transfert anticipé du montant consigné avant que l'IBGI ne devienne exigible. La société n'avait rien fait de tel.
14. Le 12 avril 2018, la société a maintenu son recours, relevant que l'AFC-GE avait publié une nouvelle information dont il ressortait que le versement anticipé du montant consigné sur le compte ICC était désormais possible.
15. Le 11 mai 2018, l'AFC-GE a persisté dans sa décision.

16. La société n'ayant pas répliqué dans le délai imparti, 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. Le litige porte sur les ICN mis à la charge de la recourante dans le cadre de l'ICC 2013.
3. La LPGIP règle entre autres la perception des impôts régis par le titre II de la 1^{ère} 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). Elle 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 distingue la perception des impôts périodiques (titre II de la LPGIP, art. 4 ss LPGIP) de celle des impôts non périodiques, dont l'IBGI (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 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 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 sont échus le dixième jour de chaque mois du deuxième au onzième mois de la période fiscale (art. 6 al. 1 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). 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 ICN 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 des ICN (art. 14 al. 1 LPGIP), qui 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, impôt non périodique 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. Les intérêts courent dès la date du paiement jusqu'au jour de la notification de la décision de taxation). L'art. 26 al. 1 LPGIP prévoit des intérêts moratoires en faveur de l'État lorsque l'impôt n'a pas été acquitté dans le délai de paiement fixé par l'art. 24 al. 1 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. Les fonds destinés à la part de l'impôt sont consignés chez le notaire, sans intérêts. 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. L'aliénateur peut être dispensé de la consignation moyennant remise d'une garantie bancaire dont les termes et conditions sont fixés par le département.

5. Quant à 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. 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, 4ème éd., 2012, p. 295 n. 19). Selon l'art. 12 al. 4 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. En l'espèce, la question de l'appartenance à la fortune privée ou commerciale ne se pose pas, la recourante étant une personne morale soumise à l'impôt sur le bénéfice et le capital régi par la LIPM sur le plan cantonal. Par ailleurs, ni la somme à consigner suite à la vente immobilière du 28 mars 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.

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 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 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. En l'espèce, au vu de ses comptes annuels 2012 et 2013, la recourante ne pouvait pas ignorer que le gain tiré de la vente immobilière en cause conduirait à augmenter sensiblement le bénéfice imposable en 2013, par rapport à celui de 2012 (ATA/1223/2018 du 13 novembre 2018 consid. 9 ; ATA/1112/2017 du 18 juillet 2017 consid. 7). 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 2013. Or, aucune pièce du dossier ne démontre que la contribuable ait entrepris une telle démarche, et ce alors même que le montant à consigner pour l'IBGI équivalait à trois fois et demi le montant de l'ICC 2012 et qu'elle disposait encore de plusieurs jours avant les fêtes de fin d'année pour intervenir auprès de l'AFC-GE.

Parmi les démarches envisageables pour éviter de devoir payer des ICN, la recourante 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 lesdits ICN (art. 14 al. 2 LPGIP). Elle aurait également pu demander à l'intimée l'application de l'art. 25 al. 1 LPGIP afin de lui transférer, de manière anticipée, avant que l'IBGI ne devienne exigible, la somme consignée auprès du notaire. Certes, ces deux hypothèses conduisent en soi, sans autre demande concomitante de la part de la contribuable, à une double mobilisation de fonds. 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 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.

Suite à la vente immobilière, la recourante n'a entrepris aucune démarche auprès de l'AFC-GE 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 société 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. 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 (ATA/1112/2017 précité consid. 7). Il ne peut en outre pas être reproché à l'AFC-GE 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 15 avril 2015, selon l'art. 23 al. 1 LPGIP.

Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté et le jugement attaqué confirmé.

7. Un émolument 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 15 février 2017 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 23 janvier 2017 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- 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), 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 ;

communique 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.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

K. De Lucia

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :