

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2546/2015-ICC

ATA/1488/2017

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 14 novembre 2017

4^{ème} section

dans la cause

A_____

représentée par Me David Minder, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
31 octobre 2016 (JTAPI/1101/2016)**

EN FAIT

- 1) A_____ (ci-après : A_____), une société anonyme ayant son siège à Cologny et dont le but statutaire est l'achat, la vente, la détention, la gestion et l'administration de tous biens immobiliers, est propriétaire de plusieurs immeubles sis dans le canton de Genève.
- 2) Le 15 février 2010 (DCCR/239/2010), l'ancienne commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA), dont les compétences ont été reprises par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) le 1^{er} janvier 2011, a rendu une décision dans laquelle elle a considéré que l'impôt immobilier complémentaire (ci-après : IIC), qui était un impôt réel entrant dans la définition des frais d'exploitation et, ainsi, des frais d'entretien au sens large, faisait partie des frais d'acquisition du revenu et devait être déduit de ce dernier s'agissant de l'imposition des personnes physiques au titre de l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC).
- 3) Par bordereaux du 13 août 2014, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a établi la taxation de A_____ pour l'année 2010, fixant l'ICC à CHF 80'942.- et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) à CHF 0.-.

Pour la détermination de l'IIC, fixé à CHF 76'439.90, l'AFC-GE a appliqué un taux de 2 ‰ à la valeur fiscale de chaque bien.
- 4) Le 10 septembre 2014, A_____ a élevé réclamation contre ces bordereaux. Le taux de 2 ‰ de l'IIC était fondé sur une ancienne disposition légale, qui prévoyait un taux inférieur pour les personnes physiques, pour lesquelles cet impôt, depuis la décision de la CCRA du 15 février 2010, était devenu déductible du revenu, tout comme il l'était pour les personnes morales. Étant donné que les personnes physiques et morales étaient désormais placées dans une situation similaire, le même taux pour l'IIC devait leur être appliqué.
- 5) Par décision du 19 juin 2015, l'AFC-GE a rejeté la réclamation de A_____ pour l'IIC et maintenu la taxation contestée. La loi ne contenait aucune inégalité de traitement, dès lors que les personnes morales et physiques n'avaient pas une personnalité juridique semblable. Un traitement fiscal différencié était par conséquent admissible.
- 6) Par acte du 23 juillet 2015, A_____ a recouru auprès du TAPI contre cette décision, concluant à son annulation et à ce qu'il soit dit qu'elle devait être imposée à un taux de 1 ‰ en matière d'IIC.

Elle était victime d'une différence de traitement par rapport aux personnes physiques, dont le taux d'imposition pour l'IIC était de 1 ‰, qui n'était plus

justifiée depuis la décision de la CCRA du 15 février 2010. En prévoyant un taux différent pour les personnes morales et physiques, le législateur voulait parvenir à une égalité des charges, notamment du fait que les premières échappaient souvent aux droits de mutation et de succession, contrairement aux deuxièmes. L'absence de déductibilité de l'IIC pour ces dernières entrainait également dans cet équilibre et justifiait une différence de traitement. Celle-ci n'était toutefois plus fondée depuis que la CCRA considérait que l'IIC faisait partie des frais d'acquisition du revenu des personnes physiques, lesquelles étaient ainsi placées dans la même situation que les personnes morales. D'autres différences de traitement n'existaient pas non plus. Ainsi, les personnes physiques détenant des immeubles dans leur fortune commerciale étaient soumises au même principe d'imposition que les personnes morales, au même taux que ces dernières s'agissant des droits de mutation ainsi qu'aux mêmes émoluments du registre foncier (ci-après : RF) et aux mêmes honoraires de notaire. Elles échappaient en outre à l'impôt sur le bénéfice applicable aux personnes morales même si elles étaient imposables au titre de l'impôt sur les gains immobiliers. Après le changement de pratique intervenu en 2010, le législateur avait omis de modifier la loi, qui contenait par conséquent une lacune devant être comblée par le juge.

- 7) Le 26 novembre 2015, l'AFC-GE a répondu au recours, concluant à son rejet.

L'IIC s'appliquait de manière générale aux personnes morales et aux personnes physiques, selon des taux d'imposition différents, qui dépendaient de la nature juridique du contribuable concerné et de son but s'il s'agissait d'une personne morale. L'IIC ne faisait pas partie du droit harmonisé et n'était ainsi réglementé que par le droit cantonal, qui seul en déterminait le taux.

La volonté historique du législateur était d'introduire des taux différents selon que le contribuable était une personne physique ou morale, non seulement pour aboutir à une répartition équitable des charges, mais surtout pour toucher deux groupes de contribuables distincts de manière équitable compte tenu des différences inhérentes à leur statut juridique. Ces deux entités relevaient ainsi de deux régimes fiscaux et juridiques distincts, ce qui leur conférait une identité propre et un statut spécifique, de sorte qu'il se justifiait de les traiter de manière différente. La référence à la décision de la CCRA n'était pas pertinente, cette autorité n'ayant pas examiné la problématique sous l'angle du principe d'égalité de traitement ni n'ayant indiqué que la déduction devait être accordée à un groupe de contribuables plutôt qu'à un autre. Il n'existait ainsi aucune lacune dans la loi, dont le texte était clair, étant précisé que le juge devait faire preuve de prudence dans l'interprétation des normes fiscales au regard du principe de la légalité, qui revêtait une signification particulière dans ce domaine.

- 8) Le 21 janvier 2016, A_____ a répliqué, persistant dans les termes et conclusions de ses précédentes écritures. Elle précisait que l'AFC-GE avait omis

de prendre en compte l'exigence de neutralité quant à la forme juridique des administrés, en application des principes constitutionnels régissant l'imposition. Depuis que la CCRA avait modifié la pratique de l'AFC-GE, il existait une inégalité systématique à l'égard des personnes morales par rapport aux personnes physiques, qui n'était pas justifiée au regard de leur statut fiscal distinct.

9) Le 25 février 2016, l'AFC-GE a dupliqué, persistant dans les conclusions et termes de ses précédentes écritures. La nature même des personnes morales impliquait un traitement différencié par rapport aux personnes physiques. La loi ne contenait aucune lacune en l'absence d'erreur du législateur ou de réglementations contradictoires.

10) Par jugement du 31 octobre 2016, le TAPI a rejeté le recours de A_____.

Bien que le taux de l'IIC fût moins élevé pour les personnes physiques, les personnes morales bénéficiaient toutefois d'autres avantages fiscaux, par exemple leur taxation à un taux proportionnel, et non pas progressif, la déduction de l'intégralité de leurs impôts du bénéfice imposable ou encore le fait que ce dernier n'était pas augmenté de la valeur locative des immeubles qu'elles occupaient. Les personnes physiques ne se trouvaient dès lors pas dans une situation comparable à celle des personnes morales, de sorte que l'existence d'un taux d'IIC différent ne contrevenait pas au principe d'égalité de traitement. Ces taux ressortaient d'ailleurs de la loi, dont le texte était clair et n'avait pas été modifié suite à la décision de la CCRA du 25 février 2010.

11) Par acte expédié le 29 novembre 2016, A_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant, « avec suite de frais et dépens », à son annulation et à ce qu'il soit dit qu'elle devait être imposée à un taux de 1 ‰ en matière d'IIC pour l'année 2010, subsidiairement au renvoi de la cause respectivement au TAPI et à l'AFC-GE pour établissement de nouveaux bordereaux de taxation au sens des considérants.

Elle reprenait les termes de ses écritures devant le TAPI, précisant que le législateur avait voulu, de manière globale, rétablir un équilibre des charges entre les personnes physiques et morales en créant un taux différencié au titre de l'IIC. En particulier, les personnes morales bénéficiaient d'un taux plus élevé, étant donné que les biens immobiliers qu'elles détenaient échappaient aux droits de mutation et de succession. Le fait que les personnes physiques ne pouvaient pas déduire cet impôt entraînait également dans cet équilibre et justifiait une différence de traitement. La décision de la CCRA avait entraîné un changement de pratique de l'AFC-GE, qui déduisait depuis lors l'IIC pour l'imposition des personnes physiques. Cette situation engendrait une inégalité de traitement systématique, puisque les personnes morales étaient imposées au taux de 2 ‰ au titre de l'IIC alors que les personnes physiques, qui se trouvaient désormais dans la même

situation en pouvant déduire ledit impôt, n'étaient imposées qu'au taux de 1 %, ce qui ne pouvait en tout cas pas se justifier en raison de l'existence de sujets fiscaux distincts. Quant aux autres différences qui subsistaient entre ces entités, elles étaient anecdotiques. Ainsi, les personnes physiques qui détenaient des immeubles dans leur fortune privée étaient imposables sur les gains immobiliers, mais échappaient à l'impôt sur le bénéfice applicable aux personnes morales et celles qui détenaient des immeubles dans leur fortune commerciale étaient soumises aux mêmes principes d'imposition que les personnes morales. Même si le taux appliqué était proportionnel pour les personnes morales et progressif pour les personnes physiques, une telle différence de traitement était prévue par le législateur et n'était constitutive d'aucun avantage fiscal en faveur des premières au détriment des deuxièmes. Le fait que les personnes morales ne voyaient pas leur bénéfice être augmenté de la valeur locative des immeubles qu'elles occupaient n'était pas non plus constitutif d'un avantage fiscal en leur faveur. L'absence de modification de la loi après le changement de pratique découlant de la décision de la CCRA constituait une lacune, qu'il convenait de combler en appliquant aux personnes morales le même taux que celui valant pour les personnes physiques.

12) Le 8 décembre 2016, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations.

13) Le 19 janvier 2017, l'AFC-GE a répondu au recours, concluant à son rejet.

Elle reprenait les termes de ses précédentes écritures devant le TAPI, précisant que le législateur, par l'introduction de taux distincts pour les personnes physiques et morales, avait voulu empêcher la formation de sociétés anonymes cherchant à échapper à l'impôt ou à réduire les effets de sa progressivité. Par ailleurs, il ne ressortait pas des travaux préparatoires qu'une déduction de l'IIC était prévue pour les uns et refusée pour les autres. Dès lors que cet élément n'était pas lié à l'existence de taux distincts, rien n'appuyait la thèse de A_____. Dans la mesure où l'interprétation de la loi confirmait l'application d'un taux différencié pour les personnes physiques et morales, l'existence d'une lacune ne pouvait être admise. Il n'y avait pas lieu de modifier la législation fiscale en raison du changement de jurisprudence opéré par la décision de la CCRA du 15 février 2010, l'application stricte du texte clair de la loi ne débouchant pas sur une inégalité de traitement.

14) Le 30 janvier 2017, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 10 mars 2017 pour formuler toutes observations ou requêtes complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.

15) Le 23 février 2017, A_____ a persisté dans son recours, n'ayant pas d'observations ou de requêtes complémentaires à formuler.

- 16) Le 10 mars 2017, l'AFC-GE en a fait de même.
- 17) Sur quoi, 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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
- 2) a. Aux termes de l'art. 8 al. 1 Cst., tous les êtres humains sont égaux devant la loi. Les personnes morales peuvent également se prévaloir de ce principe. Une décision ou un arrêté viole le principe de l'égalité consacré à l'art. 8 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler, ou qu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 141 I 153 consid. 5.1 ; 140 I 77 consid. 5.1 ; 139 I 242 consid. 5.1 ; 137 V 334 consid. 6.2.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_66/2015 du 13 septembre 2016 consid. 6.1 non publié in ATF 142 I 195 ; 8C_779/2015 du 8 août 2016 consid. 9.2 ; 2C_164/2015 du 5 avril 2016 consid. 4.1). La question de savoir s'il existe un motif raisonnable pour une distinction peut recevoir des réponses différentes suivant les époques et les idées dominantes. Le législateur dispose d'un large pouvoir d'appréciation dans le cadre de ces principes (ATF 138 I 225 consid. 3.6.1 ; 137 I 167 consid. 3.5).
- b. Les différents principes de droit fiscal déduits de l'égalité de traitement ont été codifiés à l'art. 127 al. 2 Cst. En vertu de cette disposition, dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés (ATF 141 I 235 consid. 7.1 ; 140 II 157 consid. 7.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_164/2015 précité consid. 4.1). Le principe de l'universalité de l'impôt exige que toute personne ou groupe de personnes soit imposé selon la même réglementation juridique. Il interdit, d'une part, que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif (interdiction du privilège fiscal), car les charges financières de la collectivité qui résultent des tâches publiques générales qui lui incombent doivent être supportées par l'ensemble des citoyens (ATF 133 I 206 consid. 6.1 ; 132 I 153 consid. 3.1) ; il prohibe, d'autre part, une surimposition d'un petit groupe de contribuables (interdiction de la discrimination fiscale ; ATF 122 I 305 consid. 6a ; arrêt du Tribunal fédéral

2P.152/2005 du 25 octobre 2005 consid. 3.1). D'après le principe d'imposition selon la capacité économique, toute personne doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens ; la charge fiscale doit être adaptée à la substance économique à la disposition du contribuable (ATF 133 I 206 consid. 6 et 7 ; 99 Ia 638 consid. 9). Le principe d'égalité n'exige cependant pas que tous les contribuables soient traités de manière rigoureusement égale. Sous réserve d'une inégalité flagrante, le principe d'égalité ne peut garantir l'égalité de traitement que de manière globale. Dès lors qu'une égalité absolue ne peut pas être atteinte, il suffit que la législation fiscale ne conduise pas d'une manière générale à frapper beaucoup plus lourdement certains groupes de contribuables (Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/Michel HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. 1 : l'État, 3^{ème} édition, 2013, p. 494 n. 1060).

Lorsqu'ils prélèvent les impôts, les cantons sont tenus d'observer ces principes fiscaux (ATF 133 I 206 consid. 6.2). Toutefois, en matière d'impôts indirects et d'impôts réels, il convient de décider de cas en cas dans quelle mesure il se justifie de les appliquer. Plus précisément, les principes de l'art. 127 al. 2 Cst. ne trouvent à s'appliquer que dans la mesure où la nature de l'impôt le permet (ATF 133 I 206 consid. 6.2 ; 128 I 102 consid. 6d ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_164/2015 précité consid. 4.1 ; 2C_668/2013 du 19 juin 2014 consid. 7.1 ; 2C_300/2009 du 23 septembre 2009 consid. 5.1).

c. Par ailleurs, le principe de la légalité en droit fiscal, érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst. et qui s'applique à toutes les contributions publiques, tant fédérales que cantonales ou communales, prévoit que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par la loi (ATF 143 I 227 consid. 4.2 ; 136 I 142 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_655/2015 du 22 juin 2016 consid. 4.5 non publié in ATF 142 I 155).

- 3) a. La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge doit rechercher la véritable portée de la norme au regard notamment de la volonté du législateur telle qu'elle ressort, entre autres, des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique ; ATF 141 II 280 consid. 6.1 ; 140 II 202 consid. 5.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_961/2016 du 30 mars 2017 consid. 4.1 ; 2C_354/2016 du 13 décembre 2016 consid. 5.1). Le juge ne privilégie aucune méthode d'interprétation, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme ; il ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution

matériellement juste (ATF 135 II 243 consid. 4.1 ; 133 III 175 consid. 3.3.1 ; 133 V 57 consid. 6.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_102/2016 du 20 décembre 2016 consid. 2.3).

b. L'interprétation de la loi peut conduire à la constatation d'une lacune. Une lacune authentique (ou proprement dite) suppose que le législateur s'est abstenu de régler un point alors qu'il aurait dû le faire et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi. En revanche, si le législateur a renoncé volontairement à codifier une situation qui n'appelait pas nécessairement une intervention de sa part, son inaction équivaut à un silence qualifié. Quant à la lacune improprement dite, elle se caractérise par le fait que la loi offre certes une réponse, mais que celle-ci est insatisfaisante. D'après la jurisprudence, seule l'existence d'une lacune proprement dite appelle l'intervention du juge, tandis qu'il lui est en principe interdit, selon la conception traditionnelle qui découle notamment du principe de la séparation des pouvoirs, de corriger les silences qualifiés et les lacunes improprement dites, à moins que le fait d'invoquer le sens réputé déterminant de la norme ne soit constitutif d'un abus de droit, voire d'une violation de la Cst. (ATF 139 I 57 consid. 5.2 ; 138 II 1 consid. 4.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_102/2016 précité consid. 2.3 ; 6B_1026/2015 du 11 octobre 2016 consid. 4.3).

- 4) a. Les art. 76 à 79 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) ont trait à l'IIC, qui ne fait pas partie du droit harmonisé et relève ainsi du droit cantonal (arrêt du Tribunal fédéral 2C_734/2008 du 29 janvier 2009 consid. 1.1 et les références citées).

Selon l'art. 76 LCP, il est perçu un impôt annuel de 1 ‰ sur la valeur de tous les immeubles situés dans le canton (al. 1). Cet impôt est perçu sur la valeur des immeubles (al. 2). L'impôt est réduit à ½ ‰ pour les propriétés exclusivement agricoles appartenant à un propriétaire dont la fortune immobilière ne dépasse pas CHF 25'000.- (al. 3) ainsi que pour les terrains improductifs dont le maintien constitue un élément de prospérité pour le canton ou peut être considéré d'intérêt général (al. 4). L'impôt est dû par la personne inscrite comme propriétaire ou usufruitier au RF (al. 5).

Aux termes de l'art. 77 LCP, pour les immeubles appartenant à des personnes morales ayant leur siège dans le canton ou hors du canton, à l'exception des terrains complètement improductifs et des immeubles qui servent directement à l'industrie, au commerce ou à l'exploitation de la personne morale qui les possède, le taux de l'impôt est porté à (al. 1) : 1 ½ ‰ pour les personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif (let. a), 2 ‰ pour les sociétés exclusivement immobilières (let. b), 2 ‰ pour les personnes morales qui poursuivent un but lucratif (let. c).

b. Selon les travaux parlementaires ayant conduit à l'adoption de ces dispositions, l'IIC visait non seulement à réduire les droits de mutation, jugés trop élevés, mais également à atteindre les propriétaires de biens immobiliers qui, grâce à la cession réelle ou effective de créances hypothécaires sur leurs immeubles, pouvaient n'avoir à payer pour ces derniers aucune taxe sur la fortune. La nouvelle taxe devait aussi empêcher la formation de sociétés anonymes ayant pour but essentiel d'échapper à l'impôt ou de réduire les effets de sa progressivité. De plus, l'éclosion de sociétés purement immobilières privait l'État de ressources importantes. Alors que les immeubles appartenant aux personnes physiques changeaient nécessairement de propriétaire à des intervalles plus ou moins rapprochés, soit par réalisation, soit par dévolution, et qu'à l'occasion de ces changements l'autorité fiscale percevait des droits de mutation ou d'enregistrement, le transfert des biens immobiliers appartenant aux sociétés purement immobilières et aux autres sociétés, qui pouvaient rester plusieurs générations dans les mêmes mains, ne procurait aucune recette à l'État, ce qui n'était plus admissible (MGC 1923 A 44-54, p. 48 s ; 1923 I 373-424, p. 380 s. ; 1932 A 601-603, p. 601 s.). L'IIC applicable aux personnes morales visait à contrebalancer un privilège, dès lors que les personnes physiques payaient un impôt progressif et étaient exposées à payer des droits de mutation (MGC 1923 I 373-424, p. 386).

L'IIC devait ainsi frapper d'une taxe de 1 ‰ les immeubles appartenant à des personnes physiques et de 2 ‰ ceux appartenant à des personnes morales, taux toutefois abaissé à 1 ½ ‰ en commission, et qui, souvent par leur destination, échappaient aux droits de mutation ainsi qu'aux droits de succession (MGC 1923 A 44-54, p. 48 s). La différence de taux a été discutée au parlement. Plusieurs députés ont ainsi indiqué que la différence de ½ ‰ entre les personnes physiques et morales n'était pas assez importante, dès lors que ces dernières ne payaient pas nécessairement des droits de mutation et qu'elles profitaient en premier lieu de la défalcation des droits de mutation et des dettes hypothécaires (MGC 1923 I 373-424, p. 402, p. 407). Les personnes morales jouissaient également de certains avantages dont les personnes physiques ne bénéficiaient pas, par exemple la non-progressivité de l'impôt, qui était un point extrêmement important à considérer et dont il fallait tenir compte, ce qui justifiait d'augmenter le taux de l'IIC à 2 ‰ pour ces entités (MGC 1923 I 373-424, p. 414).

- 5) a. En l'espèce, la recourante conteste le jugement du TAPI en tant qu'il confirme la décision de l'AFC-GE d'avoir procédé à sa taxation pour l'année 2010 au titre de l'IIC au taux de 2 ‰. Ce faisant, ces autorités se sont limitées à appliquer l'art. 77 al. 1 LCP, dont le texte clair prévoit la taxation de l'IIC à ce taux pour les sociétés exclusivement immobilières et les personnes morales qui poursuivent un but lucratif (let. b et c). Sur ce point, le jugement entrepris ne prêche ainsi pas le flanc à la critique, ce que la recourante ne conteste du reste pas.

b. La recourante s'en prend toutefois indirectement à l'art. 77 LCP, qui serait contraire au principe d'égalité de traitement, les personnes physiques étant, quant à elles, taxées au taux de 1 ‰, au titre de l'IIC, conformément à l'art. 76 al. 1 LCP.

De jurisprudence constante, la chambre de céans est habilitée à revoir, à titre préjudiciel et à l'occasion de l'examen d'un cas concret, la conformité des normes de droit cantonal au droit supérieur. Si le grief est admis, elle annule la décision litigieuse, mais non la disposition contestée (ATA/1200/2017 du 22 août 2017 et les références citées).

c. S'il est vrai que le taux de l'IIC appliqué aux personnes physiques et morales n'est pas le même, il est toutefois resté inchangé depuis l'adoption de la loi. Il ressort en particulier des travaux parlementaires ayant conduit à son adoption qu'une telle réglementation différenciée était voulue par le législateur, qui ne souhaitait pas un taux identique pour les personnes physiques et morales, une différence de ½ ‰ seulement entre celles-ci ayant même été considérée comme trop peu importante.

Contrairement à ce qu'allègue la recourante, une telle différence de taux n'a pas été justifiée par l'absence de déductibilité de l'IIC de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, ce dont les travaux parlementaires ne font pas mention, mais bien par le fait de contrebalancer d'autres privilèges, dès lors que les personnes morales n'étaient souvent pas amenées à payer de droits de mutation étant donné que les immeubles dont elles étaient propriétaires pouvaient rester pendant plusieurs générations entre leurs mains, ce qui n'était pas le cas de ceux détenus par des personnes physiques, et qu'elles profitaient de la défalcation des dettes hypothécaires. Au titre des autres avantages, considérés comme importants par les parlementaires, figurait la non-progressivité de l'impôt pour les personnes morales, ce qui justifiait également l'augmentation du taux de l'IIC à 2 ‰ les concernant.

d. La décision de la CCRA du 15 février 2010 a certes permis aux personnes physiques, à l'instar des personnes morales, de déduire l'IIC dans le cadre de l'impôt sur le revenu. Ce seul élément n'est toutefois pas suffisant pour considérer que la situation des personnes physiques et morales serait depuis lors semblable au point de mériter d'être taxées au même taux s'agissant de l'IIC.

En effet, outre le fait que les personnes physiques et morales sont des sujets fiscaux distincts, étant précisé que leur imposition est régie au plan cantonal par des lois différentes, à savoir respectivement la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) et la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), et au niveau fédéral par des parties spécifiques de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), les premières sont taxées à un taux

progressif (art. 214 LIFD, dans sa teneur au moment de la taxation ; art. 41 et 59 LIPP), alors que les deuxièmes le sont à un taux proportionnel (art. 68 LIFD ; art. 20 et 33 LIPM).

Pour ces motifs déjà, les personnes physiques et morales ne se trouvent pas dans une situation semblable requérant un traitement similaire du point de vue de l'IIC qui, en tant qu'impôt spécial échappant à l'harmonisation et exclusivement régi par le droit cantonal, n'est soumis que de manière limitée aux réquisits de l'art. 127 al. 2 Cst., conformément à la jurisprudence susmentionnée.

À ces éléments s'en ajoutent encore d'autres. Ainsi, comme l'a à juste titre retenu le TAPI, les personnes morales peuvent déduire de leur bénéfice imposable l'intégralité de leurs impôts, et pas seulement l'impôt foncier (art. 59 al. 1 let. a LIFD ; art. 13 al. 1 let. a LIPM), contrairement aux personnes physiques (art. 34 let. e LIFD ; art. 38 let. e LIPP), dont le revenu est également augmenté par la valeur locative des immeubles qu'elles occupent (art. 21 al. 1 let. b LIFD ; art. 24 al. 1 let. b LIPP), ce qui n'est pas le cas pour les personnes morales. Par ailleurs, la recourante oublie de mentionner les différences de taux, au titre de l'IIC, existant entre les personnes morales elles-mêmes, ainsi qu'entre les personnes physiques, qui sont fonction des buts poursuivis par les premières.

e. Il en résulte qu'en l'absence de situations semblables entre les personnes physiques et morales, le taux d'IIC différencié prévu par les art. 76 et 77 LCP ne contrevient pas au principe d'égalité de traitement.

- 6) Il s'ensuit que le recours sera rejeté.
- 7) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 29 novembre 2016 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 31 octobre 2016 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de A_____ un émolument de CHF 1'000.- ;

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 Me David Minder, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Junod, présidente, MM. Thélin et Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :