

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2473/2023 ICC

JTAPI/163/2024

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 26 février 2024

dans la cause

A _____ SA, représentée par Daniel DE VRIES REILINGH, avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) 2021, en particulier l'impôt immobilier complémentaire (IIC).
2. Selon le registre du commerce de Genève, A_____ SA (ci-après : la contribuable ou la recourante) a pour but : « conseil et travail de construction en matière immobilière, notamment en entreprise générale ; conseil et pilotage en matière de promotion immobilière ».
3. Par lettre de rappel du 1^{er} juin 2022, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a invité la contribuable à lui remettre sa déclaration fiscale 2021.
4. L'AFC-GE lui a adressé un second rappel par pli recommandé du 29 juin 2022, en l'informant qu'à défaut de déclaration fiscale elle serait taxée d'office et frappée d'une amende.
5. Sans réponse de la contribuable, l'AFC-GE l'a taxée d'office par bordereaux datés du 3 novembre 2022. L'ICC 2021 a été fixé à CHF 38'501.10 sur la base d'un bénéfice net et d'un capital propre imposables dans le canton de respectivement CHF 1'340.- et CHF 134'000.-. L'IIC s'est élevé à CHF 37'515.45.
6. Par courrier du 8 décembre 2022, la contribuable a élevé réclamation à l'encontre de ce bordereau de taxation d'office et remis sa déclaration fiscale 2021. Elle a contesté l'IIC relatif aux parcelles n^{os} 1_____ à 6_____ de la commune de B_____. Hormis la parcelle n^o 2_____, il s'agissait de terrains complètement improductifs non soumis à l'impôt, dès lors qu'aucun loyer n'avait été encaissé. Elle allait toutefois vérifier ce point et recontacter l'AFC-GE le cas échéant.
7. Par lettre du 21 mars 2023, l'AFC-GE a informé la contribuable que les bordereaux de taxation d'office 2021 étaient entrés en force, dès lors que la contestation du 8 décembre 2022 avait été reçue en date du 12 décembre 2022. Celle-ci devait être ainsi considérée comme une demande de reconsidération qui n'obligeait pas l'AFC-GE à entrer en matière. La contribuable était priée de lui confirmer par écrit son accord à l'instruction du dossier sur le fond et sur ses conséquences éventuelles, ainsi que son engagement à collaborer dans ce cadre. En tout état de cause, le principe de la taxation d'office et l'amende pour violation des obligations de procédure étaient maintenus.
8. Par courrier de son mandataire du 13 avril 2023, la contribuable a contesté l'entrée en force de la taxation d'office 2021. Celle-ci lui avait été notifiée le 10 novembre 2022, de sorte que le courrier du 8 décembre 2022, reçu par le fisc le 12 décembre 2022, soit le dernier jour du délai de trente jours, constituait une réclamation à laquelle l'AFC-GE devait donner suite.
9. Par décision du 27 avril 2023, l'AFC-GE a remis à la contribuable un bordereau rectificatif fixant l'ICC 2021 à CHF 62'545.65 sur la base d'un bénéfice net imposable de CHF 0.- et d'un capital propre imposable de CHF 7'256'310.-. L'IIC

se montait à CHF 34'104.90. Le principe de la taxation d'office et l'amende étaient maintenus.

10. Par courrier de son mandataire du 17 mai 2023, la contribuable a élevé réclamation à l'encontre de cette décision, concluant à ce que l'IIC 2021 soit fixé à CHF 0.-. Les parcelles n^{os} 2_____ et 3_____ comprenaient certes des bâtiments, mais leurs occupants ne payaient pas de loyer, car ils s'étaient engagés à quitter les lieux à bref délai. Les parcelles n^{os} 1_____, 4_____, 5_____ et 6_____ constituaient quant à elles des terrains nus complètement improductifs.
11. Par décision du 21 juin 2023, l'AFC-GE a rejeté la réclamation. L'IIC était calculé conformément à l'art. 77 al. 1 let. c de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP – D 3 05), qui fixait le taux à 2‰ pour les personnes morales poursuivant un but lucratif.
12. Par acte du 28 juillet 2023, sous la plume de son conseil, la contribuable a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) contre cette décision, qu'elle allègue avoir reçue le 29 juin 2023, concluant principalement, sous suite de frais et de dépens, à son annulation et à ce que l'IIC 2021 sur les parcelles n^{os} 1_____ à 6_____ soit nul, subsidiairement à ce qu'il s'élève à CHF 17'052.40, correspondant à un taux de 1‰ selon l'art. 76 al. 1 LCP.

Ses comptes tendaient à démontrer qu'aucun loyer n'était perçu pour les parcelles n^{os} 2_____ et 3_____, les occupants de celles-ci s'étant engagés en contrepartie à quitter les lieux à bref délai à la première demande de la recourante. Quant aux parcelles n^{os} 1_____, 4_____, 5_____ et 6_____, aucune construction n'y était érigée ; il s'agissait de terrains nus, complètement improductifs et inutilisés, qui demeuraient dans l'attente d'un éventuel début de travaux depuis 2021. Par l'acquisition de parcelles, elle s'assurait ainsi de disposer de terrains en vue de la réalisation de projets immobiliers.

L'autorité intimée s'était contentée de reprendre une « définition » ressortant de l'art. 76 al. 4 LCP et avait considéré que cette disposition n'était pas applicable in casu. Or, la recourante n'avait pas prétendu à l'application de cette disposition légale. Partant, l'AFC-GE avait non seulement violé le droit d'être entendu en n'exposant pas les motifs ayant conduit au rejet de la réclamation, mais avait également commis un déni de justice formel. La décision attaquée devait être annulée pour ce motif déjà.

L'art. 77 al. 1 LCP prévoyait une exception pour les « terrains complètement improductifs », ce qui constituait une notion différente de celle découlant de l'art. 76 al. 4 LCP visant les « terrains improductifs dont le maintien constitue un élément de prospérité pour le canton ou peut être considéré d'intérêt général ». Le texte de l'art. 77 al. 1 LCP permettait ainsi de considérer que les terrains complètement improductifs, comme ceux des parcelles en cause, n'étaient pas soumis à l'IIC.

13. Dans sa réponse du 3 novembre 2023, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le droit d'être entendu de la recourante n'avait pas été violé en la circonstance. L'art. 76 al. 4 LCP avait été mentionné de manière erronée dans la décision litigieuse, mais la recourante avait été à même de comprendre que l'AFC-GE refusait de qualifier ses parcelles de terrains complètement improductifs et de réduire par là-même le taux d'imposition. De plus, même si l'on considérait que ladite décision était insuffisamment motivée, la violation du droit pouvait être réparée devant le tribunal de céans, lequel disposait d'un plein pouvoir d'examen.

L'art. 76 LCP ne pouvait pas s'appliquer en l'occurrence, car il concernait les personnes physiques. Il fallait dès lors se référer à l'art. 77 al. 1 LCP relatif aux personnes morales et interpréter la notion de « terrains complètement improductifs », dès lors que celle-ci n'était pas définie par la LCP. Dans sa jurisprudence, le tribunal de céans avait considéré que cette notion était plus restrictive. Les terrains en cause ne pouvaient pas être qualifiés d'improductifs par nature, puisque la recourante avait choisi délibérément de ne pas percevoir de loyer pour ses parcelles n° 2_____ et 3_____. Les autres parcelles pourraient quant à elles générer des profits après la fin de futurs travaux, dès lors que la recourante disposait de toutes les autorisations nécessaires pour commencer la construction d'immeubles, suite à l'Arrêté du Conseil d'État du _____ 2018 (ci-après : l'Arrêté) approuvant le plan localisé de quartier (PLQ). Ainsi, le caractère improductif des terrains litigieux étant dû essentiellement à la volonté propre de la recourante et non pas à la nature du sol, c'était à bon droit que le taux de 2‰ avait été appliqué pour l'IIC.

14. Par réplique du 28 novembre 2023, la contribuable a persisté dans les conclusions de son recours.

Contrairement à ce qu'alléguait l'autorité intimée, elle ne disposait pas de toutes les autorisations nécessaires pour commencer la construction de bâtiments suite à l'Arrêté. Celui-ci permettait aux procédures administratives relatives aux demandes d'autorisation de construire de suivre leur cours, mais mentionnait expressément que « l'exécution des travaux tendant à la réalisation des ouvrages et bâtiments étant toutefois interdite jusqu'à droit connu ». Or, à ce jour aucune autorisation de construire n'avait été délivrée. Un extrait du SITG au 28 novembre 2023 indiquait que les parcelles en cause étaient situées en zone agricole. Ainsi, tant qu'une autorisation de construire n'était pas délivrée, ces parcelles devaient être considérées comme des terrains « complètement » improductifs, puisque c'était en raison de la nature du sol que des revenus ne pouvaient pas être perçus.

Enfin, s'agissant de la réparation de la violation du droit d'être entendu devant le tribunal, elle priverait la recourante d'une instance de recours.

15. Dans sa duplique du 20 décembre 2023, l'AFC-GE a persisté intégralement dans les conclusions de sa réponse du 3 novembre 2023. Le caractère non productif des parcelles n'était pas dû à la nature-même du sol, de sorte qu'il importait peu que celles-ci soient en l'état toujours situées en zone agricole ou que les autorisations de construire sollicitées sur la base du PLQ n'aient pas encore été délivrées. Les

constructions sur les parcelles n^{os} 2_____ et 3_____ ne servaient pas à l'exploitation de la recourante au sens de l'art. 77 al. 1 LCP découlant de la jurisprudence. L'IIC était un impôt foncier prélevé en contrepartie de l'utilisation d'une part du territoire de la commune où était sis l'immeuble. L'assujettissement à cet impôt était provoqué par la simple existence d'un bien immobilier. Il importait peu que celui-ci soit une source ou non de revenu.

16. Par écriture du 11 janvier 2024, la recourante a rappelé que c'était indépendamment de sa volonté que ses terrains étaient improductifs, puisqu'elle restait dans l'attente d'une autorisation de construire de la part des pouvoirs publics. De plus, elle ne pouvait exercer ses activités que dans le cadre de son but social inscrit au registre du commerce. Elle a maintenu l'ensemble des conclusions de son recours.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de l'art. 49 LPFisc.
3. La recourante se plaint tout d'abord d'une violation de son droit d'être entendue pour défaut de motivation de la décision litigieuse.
4. Garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst - RS 101), le droit d'être entendu implique, pour l'autorité, l'obligation de motiver sa décision. Selon la jurisprudence, il suffit que celle-ci mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que son destinataire puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. L'autorité n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties ; elle peut au contraire se limiter à ceux qui lui paraissent pertinents. Dès lors que l'on peut discerner les motifs qui ont guidé la décision de l'autorité, le droit à une décision motivée est respecté, même si la motivation présentée est erronée. La motivation peut pour le reste être implicite et résulter des différents considérants de la décision (arrêt du Tribunal fédéral 1C_415/2019 du 27 mars 2020 consid. 2.1 et les arrêts cités).

Selon la jurisprudence, la violation du droit d'être entendu peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1). Une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et

aboutirait à un allongement inutile de la procédure (cf. ATF 137 I 195 consid. 2.3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_742/2016 du 26 janvier 2017 consid. 10.1 et les références citées).

5. En l'espèce, bien que la recourante, représentée par un avocat, se plaigne d'un défaut de motivation de la décision entreprise, elle a été à même de la comprendre et de la contester efficacement. Son recours comporte un exposé des faits et une argumentation juridique complets.

Quand bien même on admettrait que l'AFC-GE aurait violé son devoir de motivation, question qui peut demeurer ouverte, il faudrait constater qu'une telle violation du droit d'être entendu aurait été réparée dans le cadre de la présente procédure. En effet, un double échange d'écritures a eu lieu devant le tribunal (lequel dispose d'un plein pouvoir d'examen en vertu de l'art. 50 al. 2 LPFisc), au cours duquel l'AFC-GE a complété sa motivation et maintenu sa position. Dès lors, l'annulation de la décision litigieuse et le renvoi du dossier pour ce motif constituerait une vaine formalité, contraire au principe de l'économie de procédure.

6. Dans ces circonstances, ce grief tiré de la violation du droit d'être entendu, voire d'un déni de justice, doit être écarté.
7. La recourante soutient que les parcelles en cause constituent des terrains complètement improductifs, au sens de l'art. 77 al. 1 LCP, qui ne doivent pas être assujettis à l'IIC.
8. Aux termes de l'art. 77 al. 1 let. c 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 complémentaire est porté à :
 - a) 1½‰ pour les personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif ;
 - b) 2‰ pour les sociétés exclusivement immobilières ;
 - c) 2‰ pour les personnes morales qui poursuivent un but lucratif.

9. Dans un jugement du 7 septembre 2020 concernant une personne morale active dans la construction et la commercialisation de projets immobiliers (JTAPI/745/2020), le tribunal de céans avait d'abord relevé que la notion de « terrains complètement improductifs » n'était pas définie par la LCP. Il s'était alors référé à la seule jurisprudence traitant de cette question, qui avait été rendue par l'ancien Tribunal administratif cantonal (actuellement la chambre administrative de la Cour de justice). Selon cette jurisprudence qui datait de 1976, la LCP assimile les « terrains improductifs » aux terrains « à bâtir », mais « cela ne signifie toutefois pas que [ces deux notions] se recouvrent exactement, la première catégorie s'avérant plus vaste que la seconde à cause de la nature même du sol, par exemple glaciers, falaises, marécages, qui peuvent parfois empêcher toute

construction » (ATA du 10 novembre 1976 dans la cause G.F, publié in RDAF 1977 p. 269). Dans cet arrêt, les juges ont considéré que l'immeuble en question était un terrain à bâtir, momentanément improductif en raison de la loi et d'une décision du département des travaux publics par la suite abrogée, mais qu'il était maintenu dans cet état de terrain vague dans l'intérêt exclusif de son propriétaire, sans égard à la poursuite d'un intérêt général en vue duquel il consentirait à l'absence d'utilisation ou de rendement de son immeuble.

Se fondant sur cet arrêt, le tribunal avait lui aussi considéré que la notion de terrain improductif dépendait de la nature du sol et non pas de la volonté du propriétaire ou même de l'État. Ainsi, étant donné que les terrains litigieux n'étaient pas complètement improductifs par nature, mais constructibles, comme le démontraient les bâtiments qui y étaient déjà érigés, le tribunal avait confirmé l'assujettissement à l'IIC selon un taux de 2‰, en application de l'art. 77 al. 1 let. c LCP (JTAPI/745/2020 du 7 septembre 2020).

10. Concernant la notion d'exception pour les immeubles servant « directement à l'industrie, au commerce ou à l'exploitation de la personne morale qui les possède », l'exposé des motifs relatif à l'art. 77 LCP précise que ces immeubles sont des « fabriques, des usines, des magasins en un mot des bâtiments ». Dans le cas d'espèce qui avait été jugé par la Commission cantonale de recours, il s'agissait d'une parcelle ayant le caractère d'un « terrain d'attente » mis en location par une société immobilière à des agriculteurs. Dès lors que cette parcelle ne servait pas directement à l'exploitation de la recourante, elle n'était pas visée par l'exception de l'art. 77 al. 1 LCP. L'assujettissement à l'IIC selon un taux de 2‰ avait ainsi été confirmé (RDAF 1969 p. 48-49).
11. Enfin, l'Information fiscale de mars 2019 concernant l'impôt foncier, éditée par la Conférence suisse des impôts (CSI), rappelle que « l'impôt foncier est conçu en tant que contrepartie de l'utilisation – fondée sur le droit privé – d'une part du territoire de la commune où est sis l'immeuble. C'est pourquoi la prise en considération de la capacité financière de la personne tenue de payer l'impôt n'entre pas en ligne de compte. L'assujettissement est provoqué par la simple existence d'un immeuble. L'impôt foncier est donc un impôt dit « réel » c'est-à-dire qui ne frappe que l'objet considéré ». Dès lors, la question de savoir si le bien immobilier a généré un revenu ou non est sans importance dans ce cas.
12. En l'espèce, les parcelles concernées ont fait l'objet d'un plan localisé de quartier (PLQ) approuvé par arrêté du Conseil d'État du _____ 2018. À défaut de recours contre ce PLQ allégué par la recourante, il faut considérer que les procédures administratives relatives aux demandes d'autorisation de construire suivent leur cours. Même si l'exécution des travaux tendant à la réalisation des bâtiments prévus sur ces parcelles demeure interdite jusqu'à droit connu, force est d'admettre qu'il s'agit bien en l'occurrence de terrains constructibles.
13. En effet, si les parcelles n^{os} 2_____ et 3_____ sur lesquelles sont érigés des bâtiments n'ont pas généré de revenus de loyers en 2021 (compte tenu de l'accord

entre leurs occupants et la recourante), le simple fait que des personnes y habitent démontre que ces terrains sont productifs de par leur nature.

14. Quant aux terrains nus des autres parcelles (n^{os} 1_____, 4_____, 5_____ et 6_____), au vu de la jurisprudence susmentionnée, ils ne sauraient être considérés comme « complètement improductifs » par nature, dès lors qu'ils demeurent dans l'attente des autorisations de construire. Par ailleurs, ces parcelles ne servent pas directement à l'industrie, au commerce ou à l'exploitation de la personne morale qui les possède, au sens de l'art. 77 al. 1 LCP.
15. En outre, la recourante n'étant pas une personne morale exonérée en raison de buts de service public, d'utilité publique ou culturel, en application de l'art. 9 al. 1 let. f et g de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM – D 3 15), le tribunal ne voit pas pourquoi l'on admettrait ses conclusions subsidiaires visant à soumettre les parcelles litigieuses à l'IIC selon un taux de 1% en application de l'art. 76 al. 1 LCP.
16. Le montant de l'IIC n'étant en soi pas contesté, la décision sur réclamation du 21 juin 2023 et le bordereau rectificatif ICC 2021 du 27 avril 2023 sont confirmés.
17. En conséquence, mal fondé, le recours sera rejeté.
18. En application des art. 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante, qui succombe, est condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 28 juillet 2023 par A_____ SA contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 21 juin 2023 ;
2. le rejette ;
3. met à la charge de la recourante un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
4. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST, présidente, Yuri KUDRYAVTSEV, Jean-Marc HAINAUT, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière