



AFC
Direction générale
Case postale 3937
1211 Genève 3

N/réf. : CC/MC

Genève, le 28 janvier 2025

Information N° 1/2025 (annule et remplace l'Information N° 3/2017 du 1^{er} novembre 2017)

Impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (IBGI)

Vente d'immeubles faisant partie de la fortune commerciale

1. Généralités

Les bénéfices en capital provenant de l'aliénation d'immeubles détenus par des personnes morales ou appartenant à la fortune commerciale de personnes physiques sont soumis, respectivement, à l'impôt sur le bénéfice¹ ou à l'impôt sur le revenu au titre de produit de l'activité lucrative indépendante².

L'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (ci-après "IBGI") au sens des articles 80 et suivants de la LCP³ frappe tous les gains résultant de transactions immobilières, que l'immeuble appartienne à la fortune privée ou à la fortune commerciale. Si l'immeuble aliéné fait partie de la fortune commerciale, l'IBGI n'est consigné qu'à titre de garantie par le notaire qui instrumente l'acte et est imputé sur l'impôt annuel entier sur le bénéfice net ou l'impôt sur le revenu⁴.

Ces principes généraux souffrent toutefois d'exceptions notables qui font l'objet de commentaires spécifiques au point 5 de la présente Information.

¹ Article 11 LIPM (Loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 _ RSG D 3 15).

² Article 19 alinéa 1 LIPP (Loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 _ RSG D 3 08).

³ Loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 _ RSG D 3 05.

⁴ Articles 26 LIPM et 42 LIPP.

2. Attestation définitive du montant à consigner

Lors de l'aliénation d'immeubles appartenant à des personnes morales ou à la fortune commerciale de personnes physiques, notre administration émet, depuis l'arrêt de la Chambre administrative de la Cour de justice du 18 octobre 2016⁵, une attestation définitive du montant à consigner dont le montant est calculé conformément à l'article 86A alinéa 4 LCP⁶. Cette attestation est établie suite au dépôt de la déclaration pour l'IBGI, que les contribuables concernés doivent remplir dans un délai de 30 jours suivant la vente de l'immeuble concerné.

L'attestation ne constitue pas une décision de taxation et par conséquent, ne peut pas faire l'objet d'une réclamation conformément à la jurisprudence précitée.

3. Intérêts compensatoires négatifs⁷

Le notaire en charge de la vente peut verser à notre administration le montant indiqué sur l'attestation définitive du montant à consigner avant le terme général d'échéance⁸ de l'impôt ordinaire. Cas échéant, ce montant est alors imputé⁹ sur le compte d'impôt ordinaire du contribuable à la date de valeur du versement fait par le notaire.

Si, au terme général d'échéance, le montant indiqué sur l'attestation définitive du montant à consigner n'est pas versé à notre administration et que les montants perçus à titre provisoire pour la période fiscale sont insuffisants par rapport à l'impôt fixé dans le bordereau de taxation ordinaire, la différence est soumise à un intérêt compensatoire négatif¹⁰.

En l'absence de notification de l'attestation définitive du montant à consigner avant le terme général d'échéance de l'impôt ordinaire, notre administration offre aux contribuables la possibilité de verser les montants d'IBGI consignés sur le compte d'impôt ordinaire, pour éviter le calcul des intérêts compensatoires négatifs¹¹. Cette procédure simplifiée est accordée sur demande adressée au service des impôts spéciaux.

4. Conditions d'octroi d'une dispense de consignation

Outre la remise d'une garantie bancaire qui est prévue par le législateur¹², notre administration peut octroyer, sur demande, une dispense de consignation au notaire qui instrumente l'acte de vente, lorsque le contribuable (personne morale ou personne physique)

⁵ ATA/875/2016.

⁶ Le bénéfice ou le gain immobilier est imposé au taux maximum de l'impôt sur le bénéfice ou le revenu, compte tenu des centimes additionnels cantonaux et communaux.

⁷ Selon la Loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 (LPGIP) _ RSG D 3 18.

⁸ Le terme général d'échéance correspond au 1^{er} jour qui suit la fin de la période fiscale pour les personnes morales et au 31 mars de l'année civile qui suit l'année fiscale pour les personnes physiques.

⁹ Articles 26 LIPM et 42 LIPP.

¹⁰ Article 14 alinéa 1 LPGIP.

¹¹ Demeurent réservés les cas où les montants perçus à titre provisoire pour la période fiscale sont, au terme général d'échéance et compte tenu du montant d'IBGI versé à notre administration, insuffisants par rapport à l'impôt fixé dans le bordereau de taxation ordinaire.

¹² Selon l'article 86A alinéa 4 LCP, dernière phrase : "L'aliéateur peut être dispensé de la consignation moyennant remise d'une garantie bancaire dont les termes et conditions sont fixés par le département".

détenant un immeuble dans sa fortune commerciale remplit les **conditions cumulatives suivantes** :

- Le contribuable n'a jamais été taxé d'office par le passé;
- Aucun rappel d'impôts n'a jamais été notifié à son encontre;
- Le contribuable est à jour dans le paiement de ses impôts et dispose :
 - de fonds propres couvrant l'impôt cantonal et communal ordinaire sur le bénéfice ou gain immobilier réalisé, ou;
 - de pertes reportables¹³ à hauteur du bénéfice ou gain immobilier réalisé.

Notre administration se réserve le droit de ne pas octroyer de dispense de consignation dans des cas particuliers, même si les conditions susmentionnées sont cumulativement remplies.

5. Exceptions au système dit mixte ou matériellement dualiste du canton de Genève

Conformément aux dispositions genevoises en vigueur, le canton de Genève prélève l'impôt sur les gains immobiliers non seulement sur les gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles privés, comme l'exige l'article 12 alinéa 1 LHID¹⁴, mais aussi sur ceux réalisés lors de l'aliénation d'immeubles faisant partie de la fortune commerciale, comme le permet l'article 12 alinéa 4 LHID. Dans ce cas toutefois, l'impôt sur les gains immobiliers est imputé sur l'impôt sur le revenu, respectivement sur le bénéfice (système dit mixte ou matériellement dualiste).

S'agissant des gains immobiliers réalisés par des personnes morales exonérées au sens des articles 23 alinéa 1, lettres d à g et i LHID, dans son arrêt de principe du 10 juin 2024¹⁵, le Tribunal fédéral est arrivé à la conclusion que l'article 23 alinéa 4 LHID impose aux cantons de prélever un impôt (spécial) sur les gains immobiliers (au sens strict), et non l'impôt ordinaire sur le bénéfice.

Considérant ce qui précède, en dépit d'un système genevois matériellement dualiste, les personnes morales exonérées¹⁶ ne doivent donc pas être soumises à un impôt ordinaire sur le bénéfice (méthode dualiste selon l'article 11 LIPM), mais à un impôt (spécial) définitif sur les gains immobiliers (articles 80 et suivants de la LCP).

Les points 2 à 4 de la présente Information ne s'appliquent pas aux gains immobiliers réalisés par ces personnes morales exonérées.

Les éventuelles communications ou accords de principe qui auraient été donnés par l'administration fiscale cantonale et qui auraient prévu une imposition au titre de l'impôt ordinaire sur le bénéfice pour les personnes morales au sens des articles 23 alinéa 1 lettres d à g et i LHID ne sont plus applicables à cet égard dans la mesure où ils sont contraires à la

¹³ Articles 19 LIPM et 30 lettre f LIPP.

¹⁴ Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 _ RS 642.14.

¹⁵ TF 9C_393/2023.

¹⁶ Article 9 alinéa 1, lettres d à g et i LIPM.

LHID, conformément à la jurisprudence précitée du Tribunal fédéral qui sera appliquée d'office aux ventes immobilières concernées.

6. Entrée en vigueur

La présente information entre en vigueur immédiatement et est applicable à toutes les ventes immobilières concernées dont les taxations ne sont pas entrées en force.

Charlotte Climonet
Directrice générale