

# **BGer 9C\_143/2025 vom 31. Juli 2025**

Bundesgericht, 2025-07-31, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_143\\_2025](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_143_2025)

FR: TF 9C\_143/2025 du 31 juillet 2025

IT: TF 9C\_143/2025 del 31 luglio 2025

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

L'arrêt attaqué a été rendu en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur ( art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public ( art. 82 let. a LTF ) qui ne tombe pas sous le coup des exceptions de l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. aussi art. 146 LIFD [RS 642.11] et 73 al. 1 [LHID; RS 642.14]).

### **E. 1.2**

L'instance précédente a traité dans un seul arrêt de l'IFD et de l'ICC, ce qui est admissible. Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où le recourant s'en prend aux deux catégories d'impôts ( ATF 142 II 293 consid. 1.2; 135 II 260 consid. 1.3.1). Il y a donc lieu d'entrer en matière, sous réserve de ce qui suit.

### **E. 1.3**

La conclusion du recourant tendant à ce qu'il soit dit qu'il n'y a eu aucun passage de sa fortune commerciale à sa fortune privée en lien avec les lots n° 103 et 106 est irrecevable, puisqu'elle relève d'une conclusion "préparatoire" qui peut conduire à la réforme de l'arrêt déferé (cf. ATF 148 I 160 consid. 1.6 et les références). Sa conclusion dirigée contre les bordereaux de taxation IFD et ICC de l'année 2011 est également irrecevable, en raison de l'effet dévolutif complet du recours auprès de la Cour de justice (cf. ATF 136 II 539 consid. 1.2; arrêt 9C\_491/2024 du 24 avril 2025 consid. 1.2).

### **E. 2.1**

D'après l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (cf. ATF 150 II 346 consid. 1.5.2; arrêt 2C\_826/2015 du 5 janvier 2017 consid. 2, non publié in ATF 143 I 73 ).

### **E. 2.2**

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente ( art. 105 al. 1 LTF ), hormis dans les cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF . Selon l' art. 97 al. 1 LTF , le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire ( art. 9 Cst. ) - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause ( ATF 150 II 346 consid. 1.6 et les références).

### **E. 3**

Le litige porte sur l'imposition du recourant pour l'IFD et l'ICC de la période fiscale 2011. Il porte en particulier sur le point de savoir si c'est à bon droit que la juridiction cantonale a

confirmé que les réserves latentes relatives aux lots immobiliers n° 103 et 106 étaient imposables à titre de revenu de l'activité indépendante du recourant, en raison du passage de ces biens de sa fortune commerciale à sa fortune privée.

#### **E. 4.1**

Selon l'art. 18 al. 2 LIFD, "tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. Le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation. La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante; il en va de même pour les participations d'au moins 20 % au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative, dans la mesure où le détenteur les déclare comme fortune commerciale au moment de leur acquisition. L'art. 18b est réservé".

En vertu de la réalisation systématique intervenant lors du passage d'un immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée, les réserves latentes rattachées à l'immeuble transféré sont soumises à l'impôt au titre du revenu de l'activité lucrative indépendante ( ATF 148 II 299 consid. 7.4.4; arrêt 2C\_390/2020 du 5 août 2021 consid. 2.2.4 et les références).

#### **E. 4.2.1**

Le prélèvement privé (soit le passage de la fortune commerciale à la fortune privée) et l'apport privé (de la fortune privée à la fortune commerciale) reposent sur la volonté de la personne physique assujettie à l'impôt (élément subjectif). Par ailleurs, cette volonté doit être exprimée de manière adéquate, soit expressément, soit au moins implicitement (élément objectif). Les éléments objectif et subjectif se situent dans un rapport connexe, de sorte que si l'un fait défaut, on ne saurait considérer qu'il existe de passage de la fortune commerciale à la fortune privée (ou inversement; arrêts 9C\_142/2024 du 23 août 2024 consid. 3.2.1; 2C\_390/2020 du 5 août 2021 consid. 2.2.3.1).

#### **E. 4.2.2**

Déterminer ce qu'une personne a su, envisagé, voulu ou accepté relève du contenu de la pensée, à savoir de faits internes et constituent des constatations de fait (cf. ATF 144 V 84 consid. 6.2.2; arrêt 2C\_390/2020 du 5 août 2021 consid. 2.2.3.2). En ce qui concerne la preuve de l'intention, le juge doit, en principe, se fonder sur les éléments extérieurs (arrêts 6B\_228/2024 du 3 avril 2025 consid. 3.1.2; 2C\_390/2020 du 5 août 2021 consid. 2.2.3.2).

#### **E. 4.2.3**

Sous l'angle de l'élément objectif, il est exigé que le transfert soit comptabilisé selon le droit commercial d'une part et qu'il soit identifiable par l'autorité fiscale d'autre part; le contribuable doit, selon la jurisprudence, avoir exprimé clairement et sans équivoque son intention de transférer le bien de la fortune commerciale à la fortune privée ou de la fortune privée à la fortune commerciale. Même en cas de prélèvement ou d'apport privé comptabilisé et déclaré comme tel, l'ensemble des circonstances individuelles concrètes demeure déterminant pour l'attribution d'un bien à la fortune privée ou à la fortune commerciale (sur les critères fondant une telle attribution, cf. par exemple arrêts 9C\_719/2022 du 4 avril 2024 consid. 3.2; 9C\_263/2023 du 20 décembre 2023 consid.

5.2.3). Cela peut notamment signifier qu'un élément patrimonial peut être attribué à la fortune commerciale au sens fiscal, alors même que le transfert a été enregistré conformément au droit commercial (arrêt 2C\_390/2020 du 5 août 2021 consid. 2.2.3.3).

## **E. 5**

La Cour de justice a constaté que les comptes de l'exercice 2011 de la promotion immobilière annexés à la déclaration fiscale 2011 du recourant faisaient état de l'attribution à celui-ci d'un appartement (lots n° 103 et 106) à la valeur comptable de 200'000 fr. Bien que le contrat de société simple confint déjà une clause relative au transfert de l'appartement au recourant, la juridiction cantonale a considéré qu'au plus tard le 31 décembre 2011, l'intéressé avait manifesté par actes concluants et de manière reconnaissable pour l'autorité fiscale que l'immeuble en question, qui ne figurait plus dans les actifs de la promotion immobilière au 31 décembre 2011, avait passé dans sa fortune privée. Le fait que le recourant avait porté l'appartement litigieux à la valeur de revient dans les comptes de la promotion immobilière ne suffisait pas à remettre en cause cette conclusion. Pour les juges cantonaux, la constellation du cas d'espèce constituait un cas de réalisation systématique, qui permettait l'imposition des réserves latentes de l'immeuble litigieux.

## **E. 6**

Invoquant une violation du principe de la légalité figurant à l'art. 127 al. 1 Cst., une "mauvaise application du droit" de même que l'interdiction de l'arbitraire (art. 9 Cst.) et le principe de l'égalité de traitement (art. 8 Cst.), le recourant soutient en substance qu'il "n'a jamais manifesté de manière claire, précise et sans équivoque vis-à-vis des autorités fiscales sa volonté de transférer les lots n° 103 et 106 dans sa fortune privée", de sorte qu'ils seraient restés dans sa fortune commerciale. En conséquence, aucun produit d'exploitation y relatif ne pourrait être "ajouté aux bénéfices taxables dans le cadre de sa taxation 2011".

### **E. 7.1**

S'agissant de l'aspect subjectif, soit la volonté du recourant de transférer le bien immobilier litigieux, ses allégations ne permettent pas de démontrer que les constatations cantonales, selon lesquelles il avait précisément eu la volonté de transférer dans sa fortune privée le bien immobilier en cause, seraient arbitraires. Il se limite en effet à affirmer à plusieurs reprises qu'il n'a jamais eu une telle volonté ou encore que la juridiction cantonale aurait procédé à une "confusion entre la volonté d'un associé d'un consortium de fixer l'état et la valeur de transfert dans son patrimoine (professionnel) d'un actif commun du consortium et la décision d'un contribuable de déclarer un transfert de bien de sa fortune commerciale dans sa fortune privée".

Cela étant, le raisonnement de la cour cantonale n'est pas critiquable. Elle a en effet considéré à bon droit que le contrat de société simple contenait déjà une clause relative au transfert de l'appartement en cause au contribuable. En effet, l'art. 2 let. c du contrat de société simple du 17 mars 2008 prévoyait que l'un des buts de cette dernière consistait en "la conservation, par [le recourant], à titre personnel, de l'appartement [...] n° 106". L'art. 2 let. d du contrat prévoyait par ailleurs comme but de la société la "conservation pour le com[p]te des associés des deux appartements [...] Nos 104 et 107 de U. \_\_\_\_\_" (art. 2 let. d du contrat de société). Elle a par ailleurs constaté de manière pertinente que les comptes de l'exercice 2011 de la société simple faisaient expressément mention d'une attribution au recourant de l'immeuble litigieux.

Ensuite, il ressort des autres éléments qui suivent que le recourant a eu la volonté de transférer l'immeuble en cause de sa fortune commerciale dans sa fortune privée à tout le moins en 2011. En premier lieu, il convient de constater que les ch. 9 et 10 de l'autorisation délivrée le 26 février 2008 par le Département genevois des constructions et des technologies de l'information (ci-après: le Département) en lien avec la promotion immobilière imposaient notamment que les lots n° 103 et 106 fussent exclusivement destinés à la location, avec un plafonnement des loyers à 3'363 fr. par pièce et par an pendant cinq ans. En lien avec cette autorisation du Département, le recourant a indiqué à l'occasion de son recours devant la Cour de justice que les associés de la société simple s'étaient précisément réparti les lots qui n'avaient pas été vendus à des tiers, soit les lots n° 103, 104, 106 et 107, car ceux-ci n'avaient qu'une "très faible valeur marchande liée au prix bloqué" de 3'363 fr. par le Département. En dernier lieu, on constate par ailleurs que cette conservation "à titre personnel" (recours cantonal, p. 2) s'est effectuée lors de la "réalisation de la promotion", soit précisément en 2011 (cf. courriers du recourant à l'intimée des 16 septembre 2015 et 20 octobre 2017). Partant, la juridiction cantonale a considéré à bon droit que le recourant avait eu la volonté de transférer le bien immobilier en cause dans sa fortune privée en 2011.

### **E. 7.2**

Contrairement à ce que le recourant soutient sous l'angle de l'aspect objectif, sa volonté de transférer le bien en cause était univoque et reconnaissable par l'autorité fiscale, et ce quand bien même il n'avait pas effectué de déclaration expresse en ce sens. En effet, on rappellera que la juridiction cantonale a constaté que le contrat de société simple du 17 mars 2008 contenait déjà une clause qui prévoyait la conservation à titre personnel d'un appartement et que dans les comptes de l'exercice 2011 de la société simple, l'actif en question ne figurait plus dans les actifs de la promotion immobilière. À cela s'ajoute que le libellé figurant dans les états financiers pour cet exercice ne souffre d'aucune interprétation: "Associé A. \_\_\_\_\_: [...] Attribution d'un appartement". Ces éléments sont de nature à démontrer la volonté du contribuable de procéder au transfert - dûment comptabilisé - du bien immobilier litigieux dans sa fortune privée, à tout le moins par actes concluants, et ce de manière reconnaissable par l'autorité fiscale.

Le recourant ne saurait être suivi lorsqu'il soutient en substance que dans ce contexte, seuls des actes concluants ne suffiraient pas, en se référant au consid. 7.2 de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_370/2014 du 9 février 2015, qui selon lui ne serait pas applicable à sa situation (car il s'agissait du cas de l'imposition de réserves latentes dans le contexte d'une cessation d'exploitation et d'une transformation d'une société de personne en société de capitaux). En effet, quoi qu'en pense le contribuable, ce qui est déterminant en l'espèce, c'est bien qu'il a, comme on l'a vu, manifesté sans équivoque sa volonté et que celle-ci était reconnaissable pour l'autorité fiscale; que la volonté ait été exprimée par le biais d'une déclaration expresse ou par actes concluants n'y change rien.

### **E. 7.3**

Il résulte de ce qui précède que le raisonnement de la Cour de justice est conforme à l'art. 18 al. 2 LIFD et à la jurisprudence fédérale y relative. Elle n'a donc ni violé le principe de la légalité, ni celui de l'interdiction de l'arbitraire ou encore méconnu le principe de l'égalité de traitement.

### **E. 8**

S'agissant de l'ICC, l'art. 19 al. 2 de la loi cantonale genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques (LIPP; rs/GE D 3 08), qui est conforme à l' art. 8 al. 1 LHID , a une teneur similaire à l' art. 18 al. 2 LIFD . Par conséquent, les considérations développées pour l'IFD s'appliquent également à l'ICC de la période fiscale 2011.

**E. 9**

Le recours est mal fondé.

**E. 10**

Succombant, le recourant doit supporter les frais de la procédure fédérale ( art. 66 al. 1 LTF ). Il n'est pas alloué de dépens ( art. 68 LTF ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.