

## **GE\_GERICHTE ATA/333/2022 vom 29. März 2022**

GE Cour de justice, 2022-03-29, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_333\\_2022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_333_2022)

FR: GE\_GERICHTE ATA/333/2022 du 29 mars 2022

IT: GE\_GERICHTE ATA/333/2022 del 29 marzo 2022

### **Regeste**

Résumé: Admission du recours de l'administration fiscale cantonale contre un jugement accordant le remploi à une société détenant un immeuble locatif, avec pour effet de reporter l'imposition des réserves latentes résultant de la vente de l'immeuble remplacé sur le nouvel immeuble acheté à la même époque. Pas d'exploitation en l'espèce vu la jurisprudence du Tribunal fédéral. La détention d'un seul immeuble par la contribuable sans activité de gestion constitue in casu un placement de capital visant à obtenir un rendement, et non un bien nécessaire à l'exploitation. L'activité, alléguée du gérant unique de la contribuable dans le cadre d'une société sœur et qualifiée par le TAPI de « administration professionnelle des immeubles », n'est in casu pas pertinente vu leur existence et indépendance juridique.

### **Erwägungen**

#### **E. 17**

al. 1 LIPM, la condition de bien immobilisé nécessaire à l'exploitation (« betriebsnotwendiges Anlagevermögen ») présuppose l'existence d'une exploitation (« Betrieb ») (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_900/2018 du 6 janvier 2020 consid. 6).

L'application de cette norme implique, d'une part, que l'activité lucrative indépendante puisse être qualifiée d'exploitation et, d'autre part, que l'immeuble en cause constitue un bien immobilisé nécessaire à l'exploitation (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_107/2011 du 2 avril 2012 consid. 4).

La notion d'exploitation a été définie par le Tribunal fédéral en matière de restructuration. Constitue une exploitation tout un complexe organisationnel et technique de valeurs patrimoniales qui représente une certaine indépendance. L'exploitation se caractérise par un degré élevé d'autonomie et se présente comme une organisation capable de subsister par elle-même. Dans une exploitation, le capital et le travail sont mis en œuvre dans le but de réaliser un profit, étant précisé que l'engagement de la force de travail ne se limite pas au prélèvement des plus-values ou à la récupération de bénéfices (ATF 142 II 283 consid. 3.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1/2020 du 4 mars 2020 consid. 2.5 ; 2C\_674/2018 du

#### **E. 18**

décembre 2018 consid. 3.5). Pour les raisons évoquées supra, le Tribunal fédéral préconise une interprétation stricte de la notion d'exploitation, cette notion étant plus étroite que celle d'activité lucrative indépendante (ATF 142 II 283 consid. 3.3 = RDAF 2017 II p. 45, 46 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1/2020 précité consid. 2.6).

La deuxième condition susmentionnée, relative au bien immobilisé nécessaire à l'exploitation, a été examinée par le Tribunal fédéral dans deux affaires zurichoises

concernant le domaine de l'immobilier (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_176/2016 du 8 décembre 2016 consid. 3 ; 2C\_107/2011 précité consid. 5). Les valeurs patrimoniales nécessaires à l'exploitation sont des parties intégrantes indispensables de l'entreprise ; leur aliénation conduirait à une modification substantielle de celle-ci. En sont ainsi exclues les valeurs utiles à l'entreprise uniquement à titre de placement de fortune ou par ses revenus (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_176/2016 précité consid. 3.1 ; 2A.122/2005 du 16 septembre 2005 consid. 2.2.2).

Le fait que des immeubles soient considérés « nécessaires à l'exploitation » dans le sens courant du terme du fait que l'activité de l'entreprise ne peut pas être réalisée sans eux, ne signifie pas qu'ils le sont aussi selon la réglementation applicable au emploi. En effet, dans le cas de sociétés actives dans la gestion

- 12/19 - A/3176/2020 d'immeubles, il n'y a pas de contrainte à remplacer les biens immobilisés, comme lorsqu'il s'agit d'immeubles « véritablement » nécessaires à l'exploitation. L'entreprise ne doit pas forcément investir le produit à nouveau dans des immeubles de rendement. Elle peut aussi investir les liquidités autrement ou obtenir un revenu par un retrait de capital. Le lien entre l'objet de remplacement et celui à remplacer est ainsi, de toute évidence, moins étroit que lors d'un véritable emploi (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_176/2016 précité consid. 3.4 ; 2C\_107/2011 précité consid. 5.1). De plus, contrairement aux restructurations, ledit lien est dissous en cas de emploi, les réserves latentes passant à l'objet de remplacement. Les critères de la circulaire n° 5 relative aux restructurations – qui ne lie pas les tribunaux – ne sont, selon le Tribunal fédéral, pas directement applicables au emploi en droit des impôts fonciers. La condition de « biens nécessaires à l'exploitation » doit répondre à des critères plus sévères pour admettre un emploi fiscalement neutre (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_176/2016 précité consid. 3.3 ; 2C\_107/2011 précité consid. 5.1).

Le Tribunal fédéral a également jugé qu'une entreprise active dans l'immobilier n'était pas plus mal traitée que celles dont les revenus provenaient de moyens de production autres que les immeubles. Si l'on suivait la thèse selon laquelle les immeubles de sociétés actives dans la gestion d'immeubles et qualifiées d'exploitation, seraient des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation, alors les entreprises actives dans la gestion d'immeubles seraient favorisées, en matière de emploi fiscalement neutre, par rapport aux sociétés d'exploitation. En effet, tous les immeubles des premières rempliraient la condition de « biens nécessaires à l'exploitation », alors que pour bénéficiaire du emploi, les secondes devraient aliéner les immeubles puis en acquérir de nouveaux devant directement servir l'exploitation. Une telle thèse n'est pas conforme aux dispositions légales susmentionnées applicables au renvoi. Elle aurait pour conséquence de définitivement soustraire les sociétés actives dans la gestion d'immeubles de l'imposition des réserves latentes, puisqu'elles pourraient, à chaque vente d'immeuble, réinvestir tout de suite la plus-value obtenue dans l'achat d'un nouvel immeuble. Tel ne peut être le sens du emploi (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_176/2016 précité consid. 5 à 5.2 ; 2A.122/2005 précité consid. 3.2 et les arrêts cités).

La société immobilière se distingue de la société d'exploitation. Pour cette dernière, la propriété foncière constitue la base objective de son exploitation, comme par exemple les entreprises de transbordement et les entrepôts. Pour déterminer si une société est une société immobilière, il faut non seulement se référer à son but statutaire mais aussi à l'ensemble des circonstances. Ce n'est pas la volonté des sociétaires, mais les caractéristiques objectives

qui permettent de déterminer s'il s'agit d'une société d'exploitation ou d'une société immobilière (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_643/2017 du 15 janvier 2019 consid. 2.4).

- 13/19 - A/3176/2020

d. Dans l'ATF 142 II 283, le Tribunal fédéral a dû examiner si une activité lucrative indépendante visant l'administration et le commerce de biens immobiliers remplissait la condition de l'exploitation dans un cas de restructuration (consid. 3.4).

Malgré l'opinion d'une partie de la doctrine, le Tribunal fédéral a jugé que la notion d'activité lucrative indépendante était plus large que celle d'exploitation (« Betrieb ») et que l'exercice d'une activité lucrative indépendante n'impliquait pas nécessairement la présence d'une exploitation (ATF 142 II 283 consid. 3.3.1 = RDAF 2017 II 45, 46 ; cf. aussi arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1/2020 précité consid. 2.6). Cela ressortait en premier lieu de l'art. 18 al. 1 LIFD, selon lequel sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante. Cette disposition soumettait à l'imposition non seulement les revenus provenant d'une exploitation (commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole) et d'une profession libérale, mais également les revenus issus de toute autre activité lucrative indépendante (ATF 142 II 283 consid. 3.3.1). De plus, le terme « exploitation » (« Betrieb ») n'était pas étranger au droit fiscal puisqu'il était mentionné dans différentes dispositions, notamment à l'art. 30 al. 3 LIFD relatif au emploi applicable aux personnes physiques. Ainsi, le traitement fiscal d'une activité lucrative indépendante n'était pas identique selon que celle-ci s'exerce dans le cadre d'une exploitation ou non (ATF 142 II 283 consid. 3.3.2).

L'opinion doctrinale, selon laquelle toute activité lucrative indépendante devait être considérée comme une exploitation au sens de l'art. 19 al. 1 let. b LIFD, avait pour effet, selon le Tribunal fédéral, de vider la condition de l'exploitation de toute sa substance. Elle conduisait au résultat que toute fortune commerciale remplirait cette exigence. Or, tel n'était pas la volonté du législateur vu le texte clair de cette disposition et ses travaux préparatoires. La solution choisie par ce dernier, subordonnant le transfert – fiscalement neutre – d'une entreprise de personnes à l'existence d'une exploitation (ou partie de celle-ci), reposait sur des motifs objectifs. Par ailleurs, des exigences plus élevées en matière de restructurations fiscalement neutres se justifiaient parce que ce type de transactions s'accompagnait régulièrement de transfert de la fortune commerciale dans la fortune privée. Contrairement au gain en capital issu de la fortune commerciale, celui provenant d'une aliénation de la fortune privée était exempt d'impôt (ATF 142 II 283 consid. 3.3.3). Le Tribunal fédéral a conclu que la condition de l'exploitation était déterminante (ATF 142 II 283 consid. 3.3.4).

Selon le Tribunal fédéral, la gestion (« Verwaltung ») de biens immobiliers ne présente les caractéristiques d'une exploitation (« Betrieb ») que de manière exceptionnelle. Elle présuppose une activité immobilière professionnelle, comme cela ressort de son arrêt 2C\_107/2011 du 2 avril 2012 portant sur le emploi de

- 14/19 - A/3176/2020 biens immobilisés nécessaires à l'exploitation (consid. 3.3). Il n'est pas exclu que la gestion de biens immobiliers, qui dépasse la simple gestion de patrimoine, qui porte sur un grand nombre d'immeubles et qui s'effectue à travers des prestations propres telles que la location et la gestion, puisse constituer une exploitation au sens du

droit fiscal. On ne peut cependant parler d'exploitation que lorsque la gestion ne se limite pas à un simple investissement du capital d'une entreprise dans l'immobilier (ATF 142 II 283 consid. 3.4.1 et les arrêts cités).

Dans cette espèce, le patrimoine transféré était constitué de quatre appartements, quatre places de parc souterraines et de quelques actions dans des sociétés anonymes de faible valeur. La société concernée n'avait en outre pas eu une très grande activité dans le domaine de l'immobilier, de sorte que cette activité n'atteignait pas une telle intensité pour être qualifiée d'exploitation au sens de l'art. 19 al. 1 let. b LIFD (ATF 142 II 283 consid. 4).

e. Selon la circulaire n° 5 (points 3.2.2.3, 4.3.2.8), la détention et l'administration de ses propres immeubles constituent une exploitation dans la mesure où les exigences suivantes sont cumulativement remplies : il y a une participation au marché ou des immeubles d'exploitation sont loués à des sociétés du groupe ; l'entreprise occupe ou mandate au moins une personne pour la gérance des immeubles (un emploi à plein temps pour des travaux de gestion immobilière) ; les rendements locatifs sont au moins vingt fois supérieurs au coût du personnel conforme au marché pour la gérance des immeubles. 3)

En l'espèce, la principale divergence entre les parties porte sur la fonction de l'immeuble. La contribuable considère qu'il s'agit d'un bien nécessaire à son exploitation, tandis que l'AFC le qualifie de simple placement ayant pour seul but de lui procurer un rendement à l'instar de tout autre type d'investissement.

a. Le TAPI suit le point de vue de la contribuable, mais en englobant les activités de sa société sœur G\_\_\_\_\_ Sàrl et plus particulièrement celle de son gérant, M. C\_\_\_\_\_ D\_\_\_\_\_. Certes, ces deux sociétés sont dirigées par MM. D\_\_\_\_\_, le père C\_\_\_\_\_ en étant le propriétaire indirect par le biais de F\_\_\_\_\_ SA qu'il dirige aussi avec son fils. Elles ont cependant chacune une personnalité juridique propre et sont de ce fait juridiquement indépendantes l'une de l'autre. Elles ont aussi une existence juridiquement distincte de celle de leur gérant unique et de F\_\_\_\_\_ SA qui les détient.

Le raisonnement du TAPI s'affranchit de la forme juridique de ces deux sociétés à responsabilité limitée en les concevant comme une seule entité sous la houlette de leur gérant unique et propriétaire indirect, M. C\_\_\_\_\_ D\_\_\_\_\_. Sous l'angle fonctionnel, cette vision semble correcte. Toutefois, du point de vue juridique, on ne voit pas de raison in casu de faire abstraction de l'existence juridique distincte des trois sociétés susmentionnées et de celle de M. C\_\_\_\_\_ D\_\_\_\_\_. En effet, elles ont chacune leur propre rôle. F\_\_\_\_\_ SA chapeaute les

- 15/19 - A/3176/2020 deux sociétés à responsabilité limitée en détenant leur capital social. A\_\_\_\_\_ Sàrl est la propriétaire successive des deux immeubles en cause, tandis que G\_\_\_\_\_ Sàrl s'occupe des tâches de gestion de l'immeuble H\_\_\_\_\_, étant relevé que son rôle par rapport à l'immeuble des I\_\_\_\_\_ n'est pas précisé. La dissociation de ces différentes fonctions, par la constitution de sociétés distinctes, ne poursuit, à tout le moins à première vue et selon les éléments du dossier, pas de but illégitime ou injustifié, comme le serait le fait de vouloir contourner une interdiction ou éluder un contrat, exemples susceptibles d'entraîner l'application du principe de la transparence (Durchgriff ; ATF 144 III 541 consid. 8.3.1 ; 128 II 329 consid. 2.4).

Enfin, la qualification de l'activité de M. C\_\_\_\_\_ D\_\_\_\_\_, retenue par le TAPI, d'« administration professionnelle des immeubles » est susceptible de lui imputer une activité

lucrative indépendante avec pour effet de qualifier la fortune y relative de fortune commerciale, ce qui lui permettrait, à titre personnel, de prétendre au emploi pour autant que toutes les autres conditions soient réunies. Toutefois, il a choisi, en tant que dirigeant économique des trois sociétés précitées, d'organiser son activité économique sous la forme juridique susmentionnée, en particulier en attribuant à chacune des sociétés une fonction spécifique. Il n'y a en l'espèce pas de raison juridique de s'écarter de ce choix, hormis la recherche d'une éventuelle optimisation fiscale liée au report de l'imposition des réserves latentes en cas de emploi. Or, un tel motif n'est pas suffisant pour s'écarter de l'organisation juridique choisie en l'espèce par M. C \_\_\_\_\_ D \_\_\_\_\_.

Dans ces circonstances, il y a lieu d'examiner la question du emploi à la lumière de l'activité de la contribuable exclusivement, comme le soutient l'AFC. En tant que personne morale, A \_\_\_\_\_ Sàrl peut prétendre au emploi à condition d'en remplir les exigences légales. L'activité de G \_\_\_\_\_ Sàrl et de M. C \_\_\_\_\_ D \_\_\_\_\_, mise en évidence par la contribuable dans ses réclamations de mars et juin 2020 devant l'AFC, n'est ainsi pas déterminante pour la résolution du présent litige.

b. Pour pouvoir bénéficier du emploi, il faut que A \_\_\_\_\_ Sàrl puisse démontrer former une exploitation au sens de la jurisprudence fédérale susmentionnée. Dans le domaine de l'immobilier, la gestion de biens immobiliers ne réalise la condition de l'exploitation (« Betrieb ») que de manière exceptionnelle selon la jurisprudence du Tribunal fédéral. Si cette gestion dépasse la simple gestion de patrimoine, porte sur un grand nombre d'immeubles et s'effectue à travers des prestations propres telles que la location et la gestion, notre Haute Cour n'exclut pas qu'elle puisse constituer une exploitation. Cependant, le Tribunal fédéral souligne qu'il n'y a pas d'exploitation lorsque la gestion se limite à un simple investissement du capital d'une entreprise dans l'immobilier (ATF 142 II 283 consid. 3.4.1).

- 16/19 - A/3176/2020

La justification de cette position restrictive du Tribunal fédéral réside dans la conséquence fiscalement exceptionnelle du emploi consistant à reporter l'imposition des réserves latentes de l'objet remplacé sur celui de remplacement, si tous deux sont des actifs immobilisés nécessaires à l'exploitation. Il importe ainsi de réserver ce type de traitement fiscal à des cas véritables de emploi, étant précisé que ceux-ci sont soumis à des critères plus sévères que ceux de la circulaire n° 5 relative aux restructurations vu que le lien entre l'objet remplacé et celui de remplacement est dissous, les réserves latentes passant à l'objet de remplacement (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_176/2016 précité consid. 3.3 ; 2C\_107/2011 précité consid. 5.1). Admettre pour les sociétés immobilières de gestion (« Immobilienverwaltungsgesellschaft »), y compris qualifiées d'exploitation, que leurs immeubles sont des biens immobilisés « nécessaires à l'exploitation » leur permettrait, selon le Tribunal fédéral, de toujours remplir cette condition légale, exigée pour le emploi. Notre Haute Cour souligne que cela aurait pour conséquence de définitivement les soustraire de l'imposition des réserves latentes puisqu'elles pourraient, à chaque vente d'immeuble, réinvestir tout de suite la plus-value obtenue dans l'achat d'un nouvel immeuble. Or, tel ne peut être le sens du emploi selon le Tribunal fédéral (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_176/2016 précité consid. 5).

c. Il convient ainsi d'examiner la présente espèce au regard de la jurisprudence du Tribunal fédéral, en veillant à admettre le emploi qu'en présence d'une exploitation (« Betrieb ») et

non seulement d'une activité lucrative indépendante, vu son effet fiscalement exceptionnel sur l'imposition des réserves latentes et par voie de conséquence sur le bénéfice imposable.

Comme déjà relevé, l'activité retenue par le TAPI est celle exercée par M. C\_\_\_\_\_ D\_\_\_\_\_ à travers G\_\_\_\_\_ Sàrl. Il ne s'agit ainsi pas d'une activité propre de la contribuable, qui ne le conteste d'ailleurs pas. De plus, cette dernière met essentiellement en lumière les différentes tâches assumées par son gérant, dans le cadre de G\_\_\_\_\_ Sàrl, en lien avec les travaux de rénovation de l'immeuble H\_\_\_\_\_ et la remise en location subséquente des appartements, hormis deux attribués à MM. D\_\_\_\_\_ aux fins d'habitation. Sous réserve des attestations des entreprises produites devant le TAPI, le dossier contient peu d'éléments sur les tâches effectuées sur l'immeuble locatif des I\_\_\_\_\_. Or, pour bénéficier du remploi, les deux immeubles précités doivent être nécessaires à l'exploitation de la personne invoquant le remploi, ce qui implique qu'une exploitation existe pour les deux immeubles.

Dans le présent cas, l'activité qui peut être attribuée à A\_\_\_\_\_ Sàrl au regard du dossier est celle de détenir un immeuble – d'abord celui des I\_\_\_\_\_, puis celui H\_\_\_\_\_ – comprenant des appartements soumis à la location. Elle-même n'occupe aucun de ceux-ci, ce qui est confirmé par les adresses différentes

- 17/19 - A/3176/2020 entre celle de son siège et celle des deux immeubles qu'elle a successivement détenus. Cela correspond au but d'une société immobilière. Dans ce cas, selon le Tribunal fédéral, la société immobilière au sens étroit, à savoir la société de gestion immobilière (« Immobilienverwaltungsgesellschaft »), se caractérise par le fait d'utiliser les immeubles comme un placement de capital sûr ou profitable, tel que la location de logements. Elle se distingue de la société d'exploitation (« Betriebsgesellschaft ») qui utilise la propriété foncière comme base de son exploitation (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_643/2017 précité consid. 2.4 et 2.5).

La détention d'un seul immeuble sans activité de gestion ne répond pas aux exigences posées par le Tribunal fédéral pour qualifier d'exploitation une éventuelle gestion de biens immobiliers, ni à sa définition plus générale d'exploitation au sens de la jurisprudence susmentionnée. En effet, la contribuable ne détient en l'espèce qu'un seul immeuble et recourt, pour sa gestion, aux services d'une société tierce, G\_\_\_\_\_ Sàrl, dont il n'y a pas de raison, comme évoqué plus haut, d'ignorer leur existence et indépendance juridique malgré leurs liens étroits. A\_\_\_\_\_ Sàrl ne peut, sur la base de ces éléments, pas non plus être qualifiée de complexe organisationnel et technique doté d'un degré élevé d'autonomie et capable de subsister par elle-même. Il n'est au surplus pas contesté que la recourante n'est pas active dans le commerce de biens immobiliers.

Par ailleurs, la détention de l'immeuble H\_\_\_\_\_, quelle que soit sa durée, permet, pendant celle-ci, à la contribuable et, indirectement à M. C\_\_\_\_\_ D\_\_\_\_\_, d'en retirer un rendement plus ou moins important suivant le niveau des loyers demandés. Il n'y a pas de raison de considérer qu'il en serait allé différemment pour l'immeuble locatif des I\_\_\_\_\_ détenu par la contribuable pendant trois ans, avant de le vendre à un prix supérieur à celui de son achat et de procéder, à la même époque, à l'acquisition de l'immeuble H\_\_\_\_\_.

Dans ces circonstances, il faut admettre, avec l'AFC, que la détention successive des deux immeubles précités par la contribuable consiste en un placement de fortune destiné à lui procurer un rendement à travers les loyers perçus. Il s'agit d'un investissement financier effectué dans l'immobilier, utile à la contribuable et, indirectement, à M. C\_\_\_\_\_

D\_\_\_\_\_, en raison des revenus générés. Il ne ressort par ailleurs pas du dossier que la contribuable ait été contrainte d'acheter l'immeuble H\_\_\_\_\_, pour des raisons autres que celle d'optimiser le rendement de son capital, investi d'abord dans l'immeuble des I\_\_\_\_\_ puis dans celui H\_\_\_\_\_.

Par conséquent, la détention des immeubles ici en cause par la recourante ne peut que constituer un placement de capital aux fins d'en obtenir un rendement, à l'instar d'un autre type d'investissement financier. Elle ne sert l'exercice d'aucune exploitation dont l'existence n'est in casu nullement établie pour les motifs évoqués supra. Ainsi, l'une des conditions cumulatives du emploi, exigeant que l'objet remplacé et celui de remplacement soient des biens nécessaires à

- 18/19 - A/3176/2020 l'exploitation, n'est en l'espèce pas réalisée. Dès lors, la contribuable ne peut pas bénéficier du emploi sollicité.

Le recours de l'AFC doit donc être admis et le jugement querellé annulé. Les décisions sur réclamation des 28 août et 1er septembre 2020 relatives aux taxations ICC et IFD de 2017 et ICC 2018 doivent en conséquence être rétablies. 4)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la contribuable qui n'obtient pas gain de cause (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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