

GE_GERICHTE ATA/402/2025 vom 8. April 2025

GE Cour de justice, 2025-04-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_402_2025

FR: GE_GERICHTE ATA/402/2025 du 8 avril 2025

IT: GE_GERICHTE ATA/402/2025 del 8 aprile 2025

Erwägungen

E. 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).

E. 2

Le litige porte sur l'année d'imposition du bénéficiaire de liquidation de l'activité indépendante de détenteur d'immeubles de l'intimé, au regard des art. 37b LIFD et 44A LIPP, en particulier, sur la date de cessation de ladite activité.

E. 2.1

De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/162/2021 du 9 février 2021 consid. 2b ; ATA/191/2020 du 18 février 2020 consid. 4b).

E. 2.2

Le présent litige concernant la période fiscale 2019, la cause est régie par le droit en vigueur durant cette période, à savoir respectivement les dispositions de la LIFD, de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et celles de la LIPP. Par ailleurs, la question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATF 135 II 260 ; ATA/162/2021 précité consid. 2d).

- 9/15 - A/3952/2023

E. 3

La recourante conteste l'avis du TAPI retenant l'année 2020 comme année de cessation de l'activité indépendante de détenteur d'immeubles de l'intimé.

E. 3.1

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 (art. 18 al. 1 LIFD ; art. 19 al. 1 LIPP). 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 LIFD est réservé (art. 18 al. 2 LIFD ; art. 19 al. 2 et 3 LIPP).

E. 3.2

Le passage de biens immobiliers de la fortune commerciale à la fortune privée constitue un cas de réalisation systématique. Il déclenche l'imposition des réserves latentes alors qu'il n'y a pas de changement de propriétaire sur le plan civil (Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, n. 76 ad art. 18 LIFD). Il y a notamment transfert de la fortune commerciale à la fortune privée (ou prélèvement privé d'un immeuble) et donc réalisation systématique, lors de la cessation d'activité commerciale ou professionnelle du contribuable (Bastien VERREY in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op cit., n. 15 ad art. 18a LIFD). Selon l'art. 18a al. 1 LIFD, le contribuable peut toutefois solliciter un report d'imposition jusqu'à l'aliénation du bien. Dans le cas contraire, la réalisation systématique déploiera pleinement ses effets : le gain comptable ainsi que la plus-value seront soumis à l'impôt sur le revenu (Bastien VERREY, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op cit., n 12 ad art. 18a LIFD). En effet, lorsqu'un contribuable cesse son activité professionnelle indépendante et en informe les autorités fiscales, la taxation des plus-values s'applique généralement en raison de l'extraction à titre privé des biens, à moins que le contribuable n'indique explicitement qu'il souhaite encore vendre des actifs de l'actif commercial dans le cadre de la liquidation de l'entreprise (liquidation différée) ou qu'il souhaite louer temporairement l'entreprise, par exemple, jusqu'à la vente prévue de l'entreprise à des tiers ou jusqu'au transfert à un héritier. Il n'y a généralement pas de place pour la taxation du bénéfice réalisé lors d'une vente ultérieure.

E. 3.3

Le moment déterminant pour le passage de la fortune commerciale à la fortune privée selon l'art. 18 al. 2 LIFD est celui où le contribuable manifeste de manière

- 10/15 - A/3952/2023 claire et précise, expressément ou par actes concluants, à l'égard des autorités fiscales, sa volonté de transférer l'élément en cause dans sa fortune privée (ATF 125 II 113 consid. 6c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_851/2015 et 2C_852/2015 du 3 juin 2016 consid. 4.2). Dans le cas spécifique de la cessation d'activité, le moment déterminant est celui auquel le contribuable informe l'autorité fiscale de sa volonté manifeste de ne plus détenir de fortune commerciale, acte qui prenait la forme, dans le système *praenumerando*, d'une demande de taxation intermédiaire. Une simple réduction de l'activité ne suffit cependant pas : l'entrepreneur en construction qui met un terme à cette entreprise mais qui poursuit quelques activités dans le commerce d'immeubles ne manifeste pas clairement son intention de cesser ses opérations dans le domaine immobilier. S'il vend un immeuble, même après un laps de temps certain, il réalise encore un gain commercial (ATF 125 II 113 consid. 6c ; Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op cit., n. 78 ad art. 18 LIFD). À ce titre, la volonté de l'entrepreneur en construction qui informe le fisc de sa fin d'activité, sans préciser s'il poursuit ou non son activité parallèle de commerçant d'immeubles ni procéder à un décompte des réserves latentes, ne peut être qualifiée de claire, et cette dernière activité est réputée perdurer (Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op cit., n. 49 ad art. 16 LIFD).

E. 3.4

Dans un ATF 112 Ib 79, le Tribunal fédéral a établi que dans le cas d'un entrepreneur en construction qui avait requis le transfert dans son patrimoine privé d'une maison unifamiliale construite par son entreprise, dans laquelle il habitait désormais à titre personnel et dont il ne tirait plus aucun revenu jusqu'à la vente ultérieure de celle-ci, les autorités fiscales auraient dû comptabiliser les réserves latentes sur le bien immobilier au moment du transfert du bien dans son patrimoine privé en raison de la cessation de son activité, et non pas uniquement lors de sa vente ultérieure. Le raisonnement du Tribunal fédéral reposait sur le fait que le bien immobilier en question avait clairement et manifestement été affecté à l'usage privé du contribuable dès son transfert. Ce dernier avait ainsi exprimé aux autorités fiscales de manière évidente sa volonté de retirer le bien utilisé à titre privé de l'actif commercial lors de la cessation de son activité lucrative indépendante (consid. 2a). Dans un second arrêt (ATF 125 II 113), le Tribunal fédéral a considéré que si l'on admettait systématiquement qu'en cas de cessation d'une activité commerciale tout commerce d'immeubles était également abandonné, cela aurait pour conséquence de transférer immédiatement tous les immeubles dans la fortune privée du contribuable. Se posait alors la question de savoir comment traiter les bénéfices d'opérations ultérieures en lien avec les biens immobiliers transférés dans la fortune privée (consid. 6c). À ce titre, le Tribunal fédéral a indiqué qu'une longue durée de possession ou le fait qu'aucune transaction immobilière n'ait été réalisée depuis un certain temps ne faisait pas obstacle à la reconnaissance d'une activité indépendante persistante

- 11/15 - A/3952/2023 visant à la vente du bien. En effet, dans le commerce immobilier, il était fréquent qu'un contribuable conserve des biens immobiliers pendant de nombreuses années pour diverses raisons, avant de les vendre avec un bénéfice. Cela valait également lorsque le contribuable conservait un bien immobilier acquis à des fins commerciales comme investissement pendant une longue période. Le fait que le contribuable n'ait plus à entreprendre d'activité particulière lors de la vente de l'immeuble ne jouait pas de rôle en soi, car il avait déjà accompli le travail principal d'investissement qui laissait présumer une démarche lucrative. Dans ces circonstances, les gains issus de la vente devaient être considérés comme commerciaux (consid. 6c).

E. 3.5

Concernant spécifiquement la question de l'imposition des bénéfices de liquidation, la loi prévoit que le total des réserves latentes réalisées au cours des deux derniers exercices commerciaux est imposable séparément des autres revenus si le contribuable âgé de 55 ans révolus cesse définitivement d'exercer son activité lucrative indépendante ou s'il est incapable de poursuivre cette activité pour cause d'invalidité. Les rachats au sens de l'art. 33 al. 1 let. d LIFD sont déductibles. Si un tel rachat n'est pas effectué, l'impôt est calculé, sur la base du taux représentant le cinquième des barèmes inscrits à l'art. 36 LIFD, sur la part des réserves latentes réalisées correspondant au montant dont le contribuable prouve l'admissibilité comme rachat au sens de l'art. 33 al. 1 let. d LIFD. Sur le solde des réserves latentes réalisées, seul un cinquième de ce montant est déterminant pour la fixation du taux applicable, qui doit au moins s'élever à 2% (art. 37b al. 1 LIFD ; art. 44A al. 1 LIPP). L'ordonnance sur l'imposition des bénéfices de liquidation en cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante du 17 février 2010 (OIBL - RS 642.114), règle l'exécution de l'art. 37b LIFD. L'année de la liquidation correspond à l'exercice commercial au cours duquel la liquidation est achevée (art. 2 OIBL). À teneur de la circulaire n° 28 de l'AFC-CH

intitulée « Imposition des bénéfices de liquidation en cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante du 3 novembre 2010 » et du commentaire de l'OIBL, une liquidation est terminée lorsque la dernière opération d'encaissement est entreprise (Circulaire n° 28 ch. 2.1 ; Commentaire OIBL, p. 8). Les réserves latentes réalisées font partie du bénéfice de liquidation si l'immeuble est transféré de la fortune commerciale à la fortune privée et est aliéné pendant l'année de la liquidation ou pendant l'année précédente (art. 3 al. 2 OIBL). Si le transfert de l'immeuble et son aliénation ont lieu pendant la période de liquidation (année de la liquidation et année précédente), ces deux opérations sont considérées comme des opérations de liquidation et la totalité des réserves latentes, c'est-à-dire les amortissements récupérés et le bénéfice de plus-value, constituent un élément du bénéfice de liquidation auquel s'applique l'art. 37b LIFD (Circulaire n° 28 ch. 2.4.1).

- 12/15 - A/3952/2023 Dans le cas d'un transfert du bien immobilier de la fortune commerciale à la fortune privée pendant l'année précédant la liquidation, lors de laquelle le contribuable ne fait pas valoir un report d'imposition selon l'art. 18a LIFD, si le bien immobilier est aliéné au cours de l'année de la liquidation, au cours de laquelle cesse définitivement l'activité lucrative indépendante, l'ensemble des réserves latentes (amortissements repris et plus-value) est imposé à un taux préférentiel, le cas échéant au moyen d'une procédure de révision de la taxation de l'année précédant la liquidation (Bastien VERREY, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op cit., n. 41 ad art. 18a LIFD ; Commentaire OIBL, p. 9).

E. 3.6

Les impôts sur le revenu et la fortune des personnes physiques sont fixés et prélevés pour chaque période fiscale. La période fiscale correspond à l'année civile. Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 40 et 41 al. 1 LIFD ; art. 61 et 62 al. 1 LIPP). À l'instar du revenu imposable et conformément aux principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, qui s'appliquent de manière générale aux cantons (ATF 137 II 353 consid. 6.1), chaque exercice est considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants. Le contribuable ne saurait choisir l'année fiscale au cours de laquelle il fait valoir les déductions autorisées. Chaque recette doit être attribuée à l'exercice durant lequel est née l'obligation ou la prétention juridique (ATA/534/2018 du 29 mai 2018 consid. 7a ; ATA/234/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/14/2015 du

E. 3.7

En l'espèce, il n'est pas contesté que les immeubles litigieux faisaient partie de la fortune commerciale de l'intimé, liée à son activité indépendante de détenteur d'immeubles. La recourante fonde ses griefs sur le fait que l'intimé leur aurait signifié de manière claire et précise la cessation de son activité au 31 décembre 2019 et sollicité le transfert de ses immeubles de sa fortune commerciale à sa fortune privée à la même date. Elle soutient à ce titre que dans le cas où elle n'aurait pas tenu compte des informations transmises par l'intimé en refusant d'imposer les réserves latentes à la date susmentionnée, elle aurait été forclosée pour taxer lesdites réserves lors de l'aliénation subséquente des immeubles. Par ce raisonnement, la recourante perd de vue que dans le cas spécifique de la cessation d'une activité lucrative indépendante, la simple réduction de l'activité n'est pas suffisante : l'entrepreneur qui met un terme à son entreprise tout en poursuivant quelques activités dans le commerce d'immeubles ne manifeste pas clairement son intention de cesser ses

opérations dans le domaine immobilier. Ainsi, s'il vend un immeuble, même après un laps de temps certain, il réalise encore un gain commercial. Comme le prévoit la doctrine précitée, la volonté de

- 13/15 - A/3952/2023 l'entrepreneur en construction qui informe l'autorité fiscale de sa fin d'activité, sans préciser s'il poursuit ou non son activité parallèle de commerçant d'immeubles, ne peut être qualifiée de claire, et ladite activité est réputée perdurer (cf. supra consid. 3.3). La jurisprudence ne permet d'ailleurs pas de retenir une solution différente de celle évoquée par la doctrine. En particulier, l'ATF 112 Ib 79, qui traite d'un bien immobilier clairement affecté dès son transfert à l'usage privé du contribuable, qui y habitait et n'en tirait plus aucun revenu, n'est manifestement pas applicable au cas d'espèce (cf. supra consid. 3.4). Au contraire, l'ATF 125 II 113 indique que dans le cas de commerce immobilier, il est fréquent qu'un contribuable conserve des biens pendant de nombreuses années pour diverses raisons, avant de les vendre avec un bénéfice. Le fait que le contribuable n'ait plus à entreprendre d'activité particulière lors de la vente de l'immeuble ne joue pas de rôle en soi, car le travail principal d'investissement laissant présumer une démarche lucrative a déjà été accompli. Dans ces circonstances, les gains issus de la vente doivent être considérés comme commerciaux (cf. supra consid. 3.4). Dans le cas présent, l'intimé a clairement indiqué avoir exercé deux activités lucratives indépendantes distinctes : la première en tant qu'électricien et la seconde en tant que détenteur d'immeubles. À ce titre, il a acquis et exploité les trois immeubles litigieux avec d'autres professionnels de l'immobilier durant des années, notamment en en tirant des revenus locatifs, qui ont en partie perduré durant l'année 2020. Il a sollicité auprès de la recourante, par courrier du 2 juin 2020, le transfert des trois immeubles litigieux dans sa fortune privée en raison de la cessation de son « activité » au 31 décembre 2019, « conformément à la déclaration fiscale 2019 », laquelle mentionnait uniquement la cessation de son activité indépendante d'électricien, sans préciser s'il poursuivait ou non son activité parallèle de détenteur d'immeubles. Il a par la suite, en date du 20 janvier et du 15 juin 2020, vendu deux des immeubles litigieux à des tiers pour la somme de CHF 1'900'000.- chacun, réalisant ainsi un bénéfice. Ce n'est que par courrier du 15 août 2023 qu'il a finalement indiqué avoir cessé « toute activité indépendante au 31 décembre 2019 », sans autre précision. Dans ces circonstances et conformément à la doctrine et à la jurisprudence citées, la volonté de l'intimé ne pouvait être qualifiée de claire et son activité de détenteur d'immeubles était réputée persister, à tout le moins jusqu'à la vente des deux immeubles susmentionnés. Il apparaît en effet que la cessation d'une activité professionnelle de détenteur d'immeubles se matérialise notamment par l'occupation personnelle des locaux ou par la vente des immeubles, vente faisant dès lors intrinsèquement partie de ladite activité ou de sa liquidation. Force est ainsi d'admettre que l'intimé exerçait encore une activité de détention d'immeubles en 2020, puisqu'il a procédé à deux ventes et en a tiré des revenus locatifs. Cette solution est par ailleurs confirmée par les règles applicables en matière d'imposition privilégiée (art. 37b al. 1 LIFD ; art. 44A al. 1 LIPP) qui prévoient

- 14/15 - A/3952/2023 qu'une liquidation est terminée lorsque la dernière opération d'encaissement est entreprise et que les réserves latentes réalisées font partie du bénéfice de liquidation si l'immeuble est transféré de la fortune commerciale à la fortune privée et aliéné pendant l'année de la liquidation ou pendant l'année précédente (cf. supra consid. 3.6). En conséquence, c'est à juste titre que le TAPI a constaté que l'intimé ne pouvait se prévaloir de l'imposition privilégiée dans le cadre de sa taxation pour l'année 2019. Les

réserves en cause ayant été réalisées en 2020 seulement, elles devaient par conséquent être appréhendées dans le cadre de la taxation de cette période-là. Partant, le recours est rejeté. Point n'est donc besoin d'examiner la question du renvoi au TAPI, non pertinent en l'espèce. 4. Malgré l'issue du litige et vu la qualité de la recourante, il n'y a pas lieu à perception d'un émolument (art. 87 al. 1 2e phr. LPA). Une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée aux intimés, qui y ont conclu (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

E. 6

janvier 2015). Plus généralement, les deux principes précités impliquent que tous les revenus effectivement réalisés durant la période fiscale en cause sont déterminants pour la taxation de cette période (arrêt du Tribunal fédéral 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 8.1.2).

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