

# **GE\_GERICHTE ATA/90/2025 vom 21. Januar 2025**

GE Cour de justice, 2025-01-21, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_90\\_2025](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_90_2025)

FR: GE\_GERICHTE ATA/90/2025 du 21 janvier 2025

IT: GE\_GERICHTE ATA/90/2025 del 21 gennaio 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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc - D 3 17 ; art. 145LIFD).

### **E. 2**

Se pose la question du droit matériel applicable.

#### **E. 2.1**

En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause (ATF 140 I 68 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C\_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 5).

#### **E. 2.2**

En l'occurrence, le litige porte sur la taxation ICC et IFD pour l'année 2011. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant cette période, à savoir, s'agissant de l'IFD, par les dispositions de la LIFD entrées en vigueur le 1er janvier 1995, dans sa teneur lors de la période fiscale litigieuse. La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) trouve également application. Quant à l'ICC, le 1er janvier 2010, est entrée en vigueur la LIPP. L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Elle s'applique donc pour la période fiscale 2011.

### **E. 3**

Compte tenu de l'ancienneté de la taxation litigieuse, se pose également la question de la prescription du droit de taxer.

#### **E. 3.1**

La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative, à l'instar du Tribunal fédéral, examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; ATA/976/2021 du 21 septembre 2021 consid. 2a) tant pour l'IFD que les ICC, lorsque celles-ci se fondent sur le droit fédéral (ATF 138 II 169 consid. 3.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 4). Ces questions doivent également être examinées dans le cadre d'une demande de sûretés. Lorsqu'une créance fiscale est prescrite, elle n'est plus exigible, de sorte que des sûretés ne peuvent plus être requises pour la garantir (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1059/2020 du 17 août 2021 consid. 3.1 ; 2C\_85/2020 du 6 octobre 2020 consid. 5.6.4).

#### **E. 3.2**

Conformément à l'art. 120 LIFD, le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale. Les art. 152 et 184 sont réservés (al. 1). La prescription ne court pas ou est suspendue (al. 2) : pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision (let. a) ; aussi longtemps que la créance d'impôt est garantie par des sûretés ou que le recouvrement est ajourné (let. b) ; aussi longtemps que le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt n'a pas de domicile en Suisse ou n'y est pas en séjour (let. c). Un nouveau délai de prescription commence à courir (al. 3) : lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable ou une personne solidairement responsable

- 8/17 - A/148/2023 avec lui du paiement de l'impôt (let. a) ; lorsque le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui reconnaît expressément la dette d'impôt (let. b) ; lorsqu'une demande en remise d'impôt est déposée (let. c) ; lorsqu'une poursuite pénale est introduite ensuite de soustraction d'impôt consommée ou de délit fiscal (let. d). La prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale (al. 4).

### **E. 3.3**

Selon la jurisprudence, toutes les mesures des autorités tendant à la fixation de la prétention fiscale et portées à la connaissance du contribuable, de mêmes que de simples lettres ou injonctions, interrompent le délai de prescription. La notion d'acte tendant au recouvrement de la créance peut même comprendre des communications officielles qui n'annoncent qu'une taxation ultérieure et dont le but se limite précisément à interrompre le cours de la prescription (ATF 139 I 64 consid. 3.3 ; 137 I 273 consid. 3.4.3 ; 126 II 1 consid. 2c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_810/2017 du 16 août 2018 consid. 4.1 et 4.2).

### **E. 3.4**

En l'occurrence, il ressort du dossier que l'AFC-GE a fait parvenir au recourant le 15 novembre 2016 une lettre constituant un acte interruptif de prescription, si bien qu'un nouveau délai de prescription a commencé à courir. Ce nouveau délai de prescription a été par la suite interrompu par les différentes demandes de renseignements adressées par l'intimée au recourant les 20 avril 2017, 29 septembre 2017, 21 mars 2018 et 25 mai 2018. Entre cette dernière date et l'émission des bordereaux d'impôts le 3 février 2022, il s'est écoulé moins de quatre ans, soit un délai inférieur aux cinq ans requis pour retenir une prescription du droit de taxer. Contrairement aux allégations du recourant, la prescription quinquennale du droit de taxer n'était pas acquise au moment de la taxation. Il en va de même de la prescription absolue de quinze ans, qui n'est pas non plus atteinte.

### **E. 4**

Le recourant reproche à l'AFC-GE de n'avoir ni fait droit à sa demande d'expertise de la valeur vénale du bien immobilier ni permis qu'il se détermine sur l'estimation des biens immobiliers à laquelle elle a procédé. Il invoque à cet égard la violation de la maxime d'office et du droit à la preuve.

### **E. 4.1**

Tel qu'il est 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 comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il y soit donné suite (ATF 145 I 73

consid. 7.2.2.1 ; 142 III 48 consid. 4.1.1). Ce droit ne s'étend qu'aux éléments pertinents pour l'issue du litige et n'empêche pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 145 I 167 consid. 4.1 ; 140 I 285 consid. 6.3.1). Le droit d'être entendu n'implique pas une audition personnelle de l'intéressé, celui-ci devant simplement disposer d'une occasion de se déterminer sur les éléments propres à influencer sur l'issue de la cause (art. 41 LPA ; ATF 140 I 68 consid. 9.6 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C\_83/2019 du 29 janvier 2020

- 9/17 - A/148/2023 consid. 3.2 ; 2C\_236/2019 du 4 juillet 2019 consid. 5.2 ; ATA/484/2020 du 19 mai 2020 consid. 2a et les arrêts cités).

#### **E. 4.2**

La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA, qui parle à tort de maxime d'office). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C\_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C\_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/1197/2018 du 6 novembre 2018 consid. 3a).

#### **E. 4.3**

En l'occurrence, il ressort du dossier que l'AFC-GE avait retenu dans les bordereaux fiscaux notifiés au recourant la valeur de CHF 1'780'000.- pour les biens immobiliers en cause, valeur que le recourant avait contestée, conduisant celle-là à procéder, dans le cadre de la procédure de décision de réclamation, à une nouvelle estimation arrêtée à CHF 1'375'000.-. Or, comme il sera vu plus en détail ci-après, le recourant n'a pas déposé de nouvelle demande d'expertise de ses biens immobiliers avant le 31 décembre 2011 ; aussi et surtout, les 21 mars et 25 mai 2018, l'AFC-GE a demandé en vain au recourant de lui fournir le détail des lots et de leur valeur. De même, faisant suite à la contestation de l'estimation attribuée aux biens immobiliers en cause dans les bordereaux fiscaux, celle-là a demandé les 28 mars et 10 mai 2022 à celui-ci, dans le cadre de l'instruction de la réclamation de lui remettre un rapport d'expertise détaillé de leur valeur vénale, ce à quoi ce dernier a répondu qu'il était difficile de définir cette valeur onze ans après le transfert. Dans ces conditions, on doit retenir que le TAPI n'avait pas à ordonner une expertise. Le grief sera ainsi écarté.

#### **E. 5**

Le recourant invoque – pour la première fois devant la chambre de céans – la violation du principe de la bonne foi.

##### **E. 5.1**

Aux termes de l'art. 5 al. 3 Cst., les organes de l'État et les particuliers doivent agir conformément aux règles de la bonne foi. Cela implique notamment qu'ils s'abstiennent d'adopter un comportement contradictoire ou abusif (ATF 136 I 254 consid. 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C\_237/2023 du 3 avril 2024 consid. 4.1). De ce principe découle notamment le droit de toute personne à la protection de sa bonne foi dans ses relations avec

l'État, consacré à l'art. 9 in fine Cst. (ATF 138 I 49 consid. 8.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C\_237/2023 du 3 avril 2024 consid. 4.1). L'art. 9 in fine Cst. protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration et qu'il a pris sur cette base des dispositions qu'il ne saurait modifier sans subir de préjudice (ATF 137 I 69 consid. 2.5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C\_626/2019 du - 10/17 - A/148/2023

## **E. 5.2**

En l'espèce, le recourant se prévaut du fait qu'un membre du personnel de l'AFC-GE aurait confirmé que le transfert d'un bien immobilier commercial dans la fortune privée se faisait au moment de la vente et non pas au moment de la répartition interne décidée par les associés de la société simple. Quand bien même une telle déclaration serait avérée – ce qui n'est nullement le cas, le recourant ne fournissant aucune pièce à cet égard ni ne donnant aucun détail concret sur les circonstances dans lesquelles le renseignement allégué aurait été donné –, on ne saurait retenir qu'il s'agisse là d'une promesse expresse d'un certain traitement fiscal de la part de l'intimée. Le grief sera ainsi écarté. 6. Le recourant conteste l'évaluation de ses biens immobiliers à CHF 1'375'000.-, prise en compte dans sa taxation 2011. 6.1 Selon l'art. 13 al. 1 LHID, l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette. Celle-ci est estimée en principe à la valeur vénale, la valeur de rendement pouvant être prise en compte de façon appropriée (art. 14 al. 1 LHID). L'art. 14 al. 1 LHID laisse une importante liberté aux cantons pour élaborer et mettre en œuvre leur réglementation, aussi bien quant au choix de la méthode de calcul applicable pour estimer la valeur vénale que pour déterminer dans quelle mesure le critère du rendement doit, le cas échéant, également être intégré dans l'estimation (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_953/2019 du 14 avril 2020 consid. 4.1). Un certain schématisme est admis en la matière, pourvu que l'évaluation ne soit pas fondée sur le seul critère du rendement et qu'elle n'aboutisse pas à des résultats qui

- 11/17 - A/148/2023 s'écartent par trop de la valeur vénale (ATA/1728/2019 du 26 novembre 2019 consid. 3b et les références citées). Les cantons ne peuvent ainsi pas prévoir des règles d'évaluation tendant de manière générale à une sur- ou sous-estimation des immeubles, par exemple en instituant un abattement automatique de leur valeur vénale pour en déterminer la valeur fiscale, ou en fondant l'imposition sur un pourcent de la valeur vénale (ATF 134 II 207 consid. 3.6 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_194/2018 du 1er octobre 2018 consid. 5.1). Dans le canton de Genève, la LIPP précise que l'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (art. 49 al. 1 LIPP). La fortune est estimée, en général, à la valeur vénale (art. 49 al. 2 LIPP), soit la valeur attribuée à un objet sur le marché des échanges économiques, lors d'un achat ou d'une vente dans des conditions normales ; lorsque la valeur vénale d'un élément de fortune est donnée par le résultat d'une transaction ayant eu lieu sur le marché libre, elle devient la valeur fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 4.4). La valeur vénale ne correspond pas à une valeur que l'on peut déterminer exactement de manière mathématique mais, en règle générale, à une valeur d'estimation ou de comparaison. Dans la mesure où toute estimation, quelle que soit la méthode utilisée, aboutit à une certaine marge, variable, d'inexactitude, il est admissible de fixer la valeur déterminante pour l'impôt sur la fortune des immeubles sur la base d'estimations prudentes, schématiques, même si cela a pour conséquence que les valeurs ainsi déterminées divergent

dans une certaine mesure des valeurs effectives du marché (ATF 128 I 240 consid. 3.2.2 ; ATA/394/2008 du 29 juillet 2008 consid. 4b). L'art. 50 LIPP établit les principes d'évaluation des immeubles situés dans le canton, qui ont été jugés conformes à l'art. 14 LHID (ATF 134 II 2017 consid. 3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_194/2018 du 1er octobre 2018 consid. 5.3). Selon l'art. 50 let. e LIPP, les « autres immeubles », parmi lesquels figurent les immeubles en copropriété par étages sont estimés en tenant compte du coût de leur construction, de leur état de vétusté, de leur ancienneté, des nuisances éventuelles, de leur situation, des servitudes et autres charges foncières les grevant, de prix d'achats récents ou d'attribution ensuite de succession ou de donation et des prix obtenus pour d'autres propriétés de même nature qui se trouvent dans des conditions analogues, à l'exception des ventes effectuées à des prix de caractère spéculatif. 6.2 Selon une jurisprudence constante de la chambre de céans, confirmée par le Tribunal fédéral, en matière d'estimation des immeubles, le contribuable n'a pas la faculté de substituer sa propre appréciation à celle de l'administration ou de la commission d'experts (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_67/2019 du 31 janvier 2019 consid. 4.3 ; 2C\_734/2008 du 29 janvier 2009 consid. 4 ; ATA/223/2019 du 5 mars 2019 consid. 6 ; ATA/71/2018 du 23 janvier 2018 consid. 7b ; ATA/45/2018 du 16 janvier 2018 consid. 4b).

- 12/17 - A/148/2023 S'il considère que la valeur de son bien immobilier a été mal estimée, il doit former une demande de nouvelle estimation. Il est tenu de motiver sa requête et d'indiquer en quoi consistent le ou les changements survenus dans la valeur de sa propriété. Une expertise ne peut être requise pour la première fois devant la juridiction de recours, car la demande en ce sens doit être présentée préalablement à l'administration. De plus, pour avoir une incidence sur l'impôt d'une année déterminée, la demande d'expertise doit avoir été formée avant la date déterminante pour la situation du contribuable et la fixation de la matière imposable, en l'occurrence le 31 décembre de ladite année (ATA/45/2018 précité consid. 4b ; ATA/960/2014 consid. 5b ; RDAF 2000 II p. 280). La notion de « changements importants » de la valeur d'un immeuble doit être interprétée de manière restrictive. Elle ne couvre que les changements objectifs, matériels et importants dans la valeur de la propriété. Tel n'est notamment pas le cas des modifications conjoncturelles du marché immobilier (ATA/71/2018 précité consid. 7b ; ATA/618/2014 du 12 août 2014 consid. 2e). Le Tribunal fédéral a déjà jugé qu'une stricte application des règles de procédure, notamment celles relatives aux délais, était justifiée par des motifs d'égalité de traitement et par un intérêt public lié à une bonne administration de la justice et à la sécurité du droit. Il a dès lors nié tout formalisme excessif en lien avec le délai pour demander l'expertise du bien (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_120/2022 du 10 juin 2022 consid. 4 ; 2C\_734/2008 précité consid. 6.2). 6.3 En matière fiscale, les règles générales relatives à la répartition du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 du code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, impliquent que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_667/2021 du 11 mars 2022 consid. 4.4 et les arrêts cités). Il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. 6.4 En l'espèce, le TAPI a constaté que la valeur déterminante arrêtée par l'intimée correspondait à la valeur vénale de l'appartement fixée à CHF 1'345'000.- et à celle de la place de stationnement à CHF 30'000.-. Pour aboutir à ces

montants, l'AFC-GE, soit plus précisément son service d'évaluation compétent, avait fixé la valeur vénale des lots nos 103 et 106 à CHF 7'500.-/m<sup>2</sup>, sur la base de l'ensemble des ventes PPE faites dans le canton en 2011, puis avait procédé à une pondération de cette valeur de 10%, la réduisant ainsi à CHF 6'750.- /m<sup>2</sup>. En tant qu'une telle évaluation reposait sur les prix obtenus pour d'autres propriétés de même nature qui se trouvaient dans des conditions analogues, c'est à juste titre que le TAPI a jugé qu'elle était conforme à l'art. 50 let. e LIPP. Le fait que la valeur

- 13/17 - A/148/2023 fiscale retenue résulte d'une modification de la valeur initialement arrêtée dans les premiers bordereaux fiscaux ne change rien à cette conclusion, pas plus que la volonté du recourant de vouloir substituer sa propre estimation à celle de l'intimée, sans démontrer en quoi cette dernière serait contraire au droit. Il ne peut non plus se prévaloir du transfert des biens immobiliers en cause dans sa fortune privée pour contester la détermination de la valeur vénale à laquelle a procédé l'intimée, comme il sera examiné ci-après. Le recourant ne conteste pas ne pas avoir déposé une nouvelle demande d'expertise de ses biens immobiliers avant le 31 décembre 2011, puisqu'il ressort du dossier qu'une telle demande n'a été formulée que dans sa réplique devant le TAPI, contrairement à la jurisprudence citée. Il n'est donc pas fondé à se prévaloir de la violation de son droit d'être entendu et encore moins du formalisme excessif, dès lors que sa demande était tardive (ATA/1401/2021 du 21 du décembre 2021 consid. 4, confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_120/2022 du 10 juin 2022, consid. 4). Il apparaît également que, les 21 mars et 25 mai 2018, l'AFC-GE a demandé en vain au recourant de lui fournir le détail des lots et de leur valeur. De même, faisant suite à la contestation de l'estimation attribuée aux biens immobiliers en cause dans les bordereaux fiscaux, celle-là a demandé les 28 mars et 10 mai 2022 à celui-ci, dans le cadre de l'instruction de la réclamation de lui remettre un rapport d'expertise détaillé de leur valeur vénale, ce à quoi ce dernier a répondu qu'il était difficile de définir cette valeur onze ans après le transfert. En ne répondant pas aux demandes de rapport d'expertise émanant de l'AFC-GE, le recourant qui ne s'est ainsi pas conformé aux exigences de répartition du fardeau en matière fiscale a ainsi échoué à apporter la preuve de la réduction de sa charge fiscale. Partant, il doit s'accommoder de la valeur fiscale retenue par l'intimée. Mal fondé, le grief sera écarté. 7. Le recourant conteste l'imposition en son chef pour l'exercice 2011 des biens immobiliers en cause à leur valeur vénale et demande à être au bénéfice d'un report d'imposition. 7.1 En principe, 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 (art. 18 al. 2 LIFD). Il existe une disposition similaire pour l'ICC (art. 8 al. 1 LHID ; art. 19 al. 2 LIPP). L'art. 18 al. 3 LIFD précise que l'art. 58 LIFD, régissant le bénéfice net imposable des personnes morales, s'applique par analogie aux contribuables qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme. Une disposition équivalente existe en matière d'ICC (art. 19 al. 4 phr. 1 LIPP).

- 14/17 - A/148/2023 7.2 Le passage 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). 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 claire et précise, expressément ou par actes concludants, 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 cadre d'une transformation d'une entreprise individuelle en société à responsabilité limitée, le Tribunal fédéral a récemment jugé qu'une telle volonté peut découler du fait que des biens de l'entreprise individuelle ne sont pas repris dans la nouvelle société, ce qui implique – par acte concludant – un passage de ceux-ci dans la fortune privée du propriétaire (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_370/2014 du 9 février 2015 consid. 7.2).

7.3 L'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de déterminance), selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Le principe de déterminance déploie aussi un effet contraignant pour le contribuable. En effet, celui-ci est lié par son mode de comptabilisation et seules les écritures ressortant des comptes sont décisives (Robert DANON, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op cit., n. 51 ad art. 57-58). Les écritures comptables effectivement passées doivent être reprises par le droit fiscal et le contribuable ne peut se prévaloir que des écritures qu'il a effectivement enregistrées dans ses comptes, lesquels lui sont d'ailleurs opposables (principe de comptabilisation). Ce dernier principe implique donc que le contribuable est lié par les comptes qu'il a joints à sa déclaration (Pierre-Marie GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, vol. 2, 2005, p. 89).

7.4 Aux termes de l'art. 18a al. 1 LIFD et 19A al. 1 LIPP, lorsqu'un immeuble de l'actif immobilisé est transféré de la fortune commerciale à la fortune privée, le contribuable peut demander que seule la différence entre les dépenses d'investissement et la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu soit imposée au moment du transfert. Dans ce cas, les dépenses d'investissement tiennent lieu de nouvelle valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu et l'imposition du reste des réserves latentes à titre de revenu de l'activité lucrative indépendante est différée jusqu'à l'aliénation de l'immeuble.

7.5 Selon la Circulaire n° 26 sur les nouveautés concernant l'activité lucrative indépendante suite à l'adoption de la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II, édictée le 16 décembre 2009 et entrée en vigueur le 1er janvier 2011 (ci- après : la circulaire n° 26), le différé n'est possible que pour les immeubles que le travailleur indépendant possède dans son actif immobilisé, et non pour ceux de son actif circulant (commerce professionnel d'immeuble).

- 15/17 - A/148/2023 Pour qualifier un bien d'actif immobilisé, il convient de se référer à son affectation dans l'entreprise ainsi qu'au caractère durable de l'investissement réalisé. Un actif immobilisé est en effet acquis en vue d'un usage répété et non dans le but d'une revente. Il s'oppose ainsi à l'actif circulant, qui est acheté et revendu constamment. Les biens immobiliers d'une promotion immobilière en cours constituent des actifs circulants et l'imposition différée n'est donc pas possible (Bastien VERREY, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., n. 9 ad art. 18a LIFD, p. 351).

7.6 Selon la jurisprudence, il y a lieu de distinguer trois types de biens immobiliers : ceux faisant partie de l'actif circulant, destinés à la revente et considérés comme des marchandises, les immeubles d'exploitation servant directement à l'exploitation commerciale de l'entreprise (actifs immobilisés) et, enfin, les immeubles de placement, qui ne servent qu'indirectement l'entreprise, par le rendement qu'ils lui procurent (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_50/2011 du 16 mai 2011 et 2C\_107/2011 du 2 avril 2012 = RDAF 2012 II 539). Le Tribunal fédéral a, dans ces arrêts, admis qu'en général, le commerçant professionnel d'immeubles ne dispose pas d'immeubles pouvant être qualifiés d'actifs immobilisés ou de placement et qu'il s'agissait plutôt d'actifs circulants (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_107/2011 précité consid.

3.2), comme le prévoit du reste la circulaire (circulaire n° 26, ch. 2.1). 7.7 En l'espèce, il n'est pas contesté que les biens immobiliers litigieux faisaient partie de la fortune commerciale de la promotion immobilière. Or, il ressort clairement du contrat de société simple que les parties contractantes prévoyaient l'attribution de l'appartement n° 106 au recourant. Il convient dès lors de déterminer si le bien immobilier a été prélevé par le recourant, afin de connaître le moment du passage du bien dans la fortune privée. Il apparaît à la lecture des comptes 2011 de la promotion immobilière annexés à la déclaration fiscale 2011 du recourant que ceux-ci faisaient état de l'attribution d'un appartement à la valeur comptable de CHF 200'000.- (lots nos 103 et 106) au recourant. Dès lors, bien que le contrat de société simple contînt déjà une clause relative au transfert de l'appartement au recourant, ce n'est que le 31 décembre 2011 au plus tard que l'intéressé, par acte concluant, a manifesté 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, passait dans sa fortune privée. Le fait que le recourant ait porté l'appartement litigieux à la valeur de revient dans les comptes de la promotion immobilière ne suffit pas à remettre en cause cette conclusion. Ainsi, c'est à juste titre que le TAPI a confirmé qu'on était en présence d'un cas de réalisation systématique qui ouvrait la voie à l'imposition des réserves latentes au titre de bénéfice relatif au passage de l'immeuble litigieux dans la fortune privée du recourant. Ce dernier ne peut se prévaloir de l'imposition différée de ces réserves latentes. En tant qu'il est indiscutable que le bien immobilier concerné faisait partie de l'actif

- 16/17 - A/148/2023 circulant de la promotion immobilière, conformément à la jurisprudence précitée, l'une des conditions nécessaires au report de l'imposition en cas de transfert d'un immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée n'est pas remplie. Partant, les dispositions de l'art. 18a al. 1 LIFD et 19A al. 1 LIPP ne sont pas applicables au présent cas. Il résulte de ce qui précède que le jugement du TAPI ne prête pas le flanc à la critique. Entièrement infondé, le recours sera rejeté.

## **E. 8**

Au vu de l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA) et ne peut dès lors se voir allouer d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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