

# **GE\_GERICHTE JTAPI/13/2024 vom 8. Januar 2024**

GE Cour de justice, 2024-01-08, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_JTAPI\\_13\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_13_2024)

FR: GE\_GERICHTE JTAPI/13/2024 du 8 janvier 2024

IT: GE\_GERICHTE JTAPI/13/2024 del 8 gennaio 2024

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 LIFD).

### **E. 2**

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

### **E. 3**

Le requérant soutient que les lots nos 103 et 106, provenant de la promotion immobilière qu'il a entreprise dès 2008, n'ont pas été transférés dans sa fortune privée en 2011.

### **E. 4**

Aux termes des art. 18 al. 2 LIFD et 19 al. 2 LIPP, en vigueur en 2011, les bénéfices en capital provenant du transfert dans la fortune privée « d'éléments » de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. Le passage de la fortune commerciale vers la fortune privée constitue en effet une réalisation systématique des réserves latentes et déclenche une imposition sur la base desdites dispositions (cf. Xavier OPERSON/Pierre-Marie GLAUSER, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, p. 386 n. 21 ad art. 18 LIFD). La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent entièrement ou de manière prépondérante à l'activité indépendante (art. 18 al. 2 LIFD et 19 al. 3 LIPP). La détermination du bénéfice net imposable pour les contribuables tenant une comptabilité en bonne et due forme s'effectue selon les règles applicables aux personnes morales (art. 18 al. 3 LIFD et 19 al. 4 LIPP).

### **E. 5**

La jurisprudence a précisé que le moment déterminant pour le passage de la fortune commerciale dans la fortune privée, au sens des dispositions susmentionnées, est celui où le contribuable manifeste de manière claire et précise,

- 6/11 - A/148/2023 expressément ou par actes concluants, vis-à-vis des autorités fiscales sa volonté de transférer un élément commercial dans sa fortune privée (cf. ATF 125 II 113 consid. 6c/aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_728/2015, 2C 729/2015 du 1er avril 2016 consid. 4.2 ; 2C\_977/2013 du 1er mai 2014 consid. 3.1 ; 2C\_948/2010 du 31 octobre 2011 consid. 4.1.2).

### **E. 6**

Selon le principe de l'autorité du bilan commercial, qui est déterminant en droit fiscal, les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques. Selon ce principe, le contribuable est lié par la situation patrimoniale de la période fiscale, telle qu'elle ressort des livres de compte régulièrement établis. Le principe de détermination formel implique que le contribuable est lié par les écritures enregistrées dans les comptes qu'il remet avec sa déclaration fiscale. Il ne peut, sous réserve de dispositions légales spécifiques du droit fiscal ou de l'application du principe de la bonne foi, se prévaloir d'une réalité autre que celle ressortant des comptes commerciaux (ATF 137 II 353 consid. 6.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_911/2013 du 26 août 2014 consid. 6.1.1 ; 2C\_787/2012 du 15 janvier 2013 consid. 2.2 ; 2C\_29/2012 du 16 août 2012 consid. 2.1, in RF 67/2012 p. 756).

#### **E. 7**

En l'espèce, en annexe à sa déclaration fiscale 2011, le recourant a produit les comptes 2011 de la promotion immobilière, faisant état d'une attribution en sa faveur, dans le cadre de la répartition du résultat annuel entre les associés, d'un appartement valant comptablement CHF 200'000.- (lots nos 103 et 106). Ce document doit être considéré comme la manifestation de sa volonté de transférer, en 2011, ce bien dans sa fortune privée, peu importe la date à laquelle il l'a remis à l'AFC-GE. C'est donc à bon droit que celle-ci a retenu que ce transfert était intervenu en 2011 et que, par conséquent, elle a imposé la réserve en découlant dans le cadre de cette année fiscale. Pour le surplus, c'est en vain que le recourant soutient que les 18 al. 2 LIFD et 19 al. 2 LIPP ne seraient applicables qu'en cas de cession d'activité. En effet, au vu de leur teneur, force est d'admettre que ces dispositions visent chaque transfert dans la fortune privée « d'éléments » de la fortune commerciale, et non exclusivement celui survenant lors de la cessation de l'activité indépendante. Ce grief est ainsi écarté.

#### **E. 8**

Subsidiairement, le recourant sollicite une imposition différée de ce revenu, en se fondant sur les art. 18a LIFD et 19A LIPP.

#### **E. 9**

Aux termes de ces dispositions, 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.

- 7/11 - A/148/2023 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. Il ressort de la lettre même de ces dispositions que l'imposition différée n'est accordée qu'en cas de transfert des actifs immobilisés. Un actif immobilisé est 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_50/2011 du 16 mai 2011 et 2C\_407/2011 du 2 avril 2012 = RDAF 2012 II 539, cf. Bastien VERREY, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, n. 9 ad art. 18a LIFD, p. 351 ; 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, ch. 2.1). Ainsi, les art. 18a al. 1 LIFD et 19A al. 1 LIPP ne sont pas applicables aux immeubles de la fortune commerciale des commerçants professionnels d'immeubles (cf. Bastien VERREY, op. cit., p. 350 n. 6).

#### **E. 10**

En l'espèce, quoi qu'en dise le recourant, il n'est pas contestable que l'appartement en question n'a pas servi à son exploitation commerciale en tant que telle, mais a été construit (ou rénové) pour être vendu, si bien qu'il s'apparente à une simple marchandise, et non à un actif immobilisé. En conséquence, l'imposition différée prévue par les dispositions précitées est exclue. Ce grief est dès lors également rejeté.

#### **E. 11**

Le recourant soutient que, pour la fortune, la valeur vénale des lots nos 103 et 106 devrait être fixée à CHF 474'600.- compte tenu la limitation du loyer fixée par l'autorisation de construire.

#### **E. 12**

Les immeubles sont soumis à l'impôt sur la fortune (cf. art. 47 let. a LIPP) à la valeur vénale qu'ils ont au 31 décembre de l'année pour laquelle cet impôt est dû (cf. art. 49 al. 1 et 2 LIPP).

#### **E. 13**

Aux termes de l'art. 50 let. e LIPP, les « autres immeubles » - parmi lesquels figurent les immeubles en copropriété par étage - 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

- 8/11 - A/148/2023 trouvent dans des conditions analogues, à l'exception des ventes effectuées à des prix de caractère spéculatif.

Par évaluation d'immeubles à la valeur vénale, il faut entendre la valeur attribuée à un objet sur le marché des échanges économiques, lors d'un achat ou d'une vente dans des conditions normales. En d'autres termes, lorsque la valeur vénale d'un élément de fortune est donnée par le résultat d'une transaction ayant eu lieu sur le marché libre, la loi la désigne comme valeur fiscale imposable (cf. ATF 134 II 207 consid. 3.8 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 4.4 ; 2C\_316/2010 du 29 juillet 2010 consid. 3.3 ; ATA/1834/2019 du 17 décembre 2019 consid. 12b). En revanche, à la différence d'une vente effectivement réalisée, une expertise privée - même effectuée par un cabinet de conseils immobiliers renommé - ne peut aboutir qu'à une estimation, laquelle comporte inévitablement des éléments d'appréciation. Les résultats issus d'une telle expertise sont ainsi soumis au principe de la libre appréciation des preuves et sont considérés comme de simples allégués de parties. Dans ces circonstances, lorsque le prix établi par l'expertise diverge de la valeur fiscale, on ne saurait en déduire d'emblée que cette dernière est arbitraire (ATF 142 II 355 consid. 6 ; 141 IV 369 consid. 6 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_494/2016 du 15 novembre 2016 consid. 3.2 ; ATA/1834/2019 du 17 décembre 2019 consid. 12c).

#### **E. 14**

Selon l'art. 52 al. 2 LIPP, l'évaluation des « autres immeubles » (c'est-à-dire de ceux visés par l'art. 50 let. e LIPP) est faite par des commissions d'experts et vaut pour une période de dix ans appelée période décennale.

Néanmoins, le Conseil d'État, comme le contribuable, ont en tout temps la faculté de faire procéder à de nouvelles estimations si des changements importants dans la valeur des immeubles le justifient (art. 52 al. 5 LIPP). Le contribuable n'a pas la faculté de substituer sa propre appréciation à celle de l'administration ou de la commission d'experts (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_67/2019 du 31 janvier 2019 consid. 4.3 ; ATA/71/2018 du 23 janvier 2018 consid. 7b ; ATA/45/2018 du

#### **E. 16**

En matière fiscale, lorsqu'un fait déterminant pour la taxation reste incertain, les règles générales sur le 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, veulent qu'il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve. Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_137/2019 du 23 janvier 2020 consid. 6.3).

#### **E. 17**

En l'espèce, l'AFC-GE a 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 de PPE faites dans le canton en 2011. Elle a ensuite pondéré cette valeur de 10 %, la ramenant ainsi à CHF 6'750/m<sup>2</sup>. En conséquence, compte tenu de leur surface, elle a arrêté la valeur vénale de l'appartement à CHF 1'345'000.- et celle de la place de stationnement à CHF 30'000.-. Dès lors, dans la mesure où cette estimation est fondée sur des prix obtenus pour d'autres propriétés de même nature qui se trouvent dans des conditions analogues, elle paraît parfaitement conforme à l'art. 50 let. e LIPP. Pour sa part, le recourant ne remet pas en cause cette méthode d'estimation en tant que telle, se limitant à prétendre qu'elle doit se fonder sur les loyers fixés par l'autorisation de construire. Or, ce faisant, il semble perdre de vue que de tels loyers sont pris en considération pour fixer la valeur locative d'un immeuble (pour le revenu), et non pour déterminer sa valeur fiscale (pour la fortune). Ce grief doit donc être également rejeté.

#### **E. 18**

Enfin, la conclusion du recourant tendant à ce que le tribunal ordonne une expertise afin de déterminer la valeur vénale des lots en cause doit également être rejetée. En effet, d'une part, une telle expertise ne peut être requise pour la première fois devant le tribunal, mais devait être présentée préalablement à l'AFC-GE avant le 31 décembre 2011 ou, au plus tard, dans la déclaration d'impôt pour cette année (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_734/2008 du 29 janvier 2009 consid.

- 10/11 - A/148/2023 6 à 6.3 ; JTAPI/1186/2018 du 3 décembre 2018), ce qu'il n'a pas fait. D'autre part, il ne se prévaut pas d'un changement important quant à la valeur de l'immeuble, tel que défini par la jurisprudence.

#### **E. 19**

Au vu de ce qui précède, le recours, mal fondé, sera rejeté.

**E. 20**

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), le recourant, qui succombe, est condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 1'000.- ; il est partiellement couvert par l'avance de frais de CHF 700.- versée à la suite du dépôt du recours.

**E. 21**

Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 11/11 - A/148/2023

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