

GE_GERICHTE JTAPI/461/2025 vom 5. Mai 2025

GE Cour de justice, 2025-05-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_461_2025

FR: GE_GERICHTE JTAPI/461/2025 du 5 mai 2025

IT: GE_GERICHTE JTAPI/461/2025 del 5 maggio 2025

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

Aux termes des art. 44A al. 1 LIPP et 37b al. 1 LIFD, entrées en vigueur le 1er janvier 2011 et ayant la même teneur, 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 de prévoyance (au sens des art. 31 let. b LIPP et 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 du barème inscrit aux art. 41 LIPP et 36 LIFD, sur la part des réserves latentes réalisées correspondant au montant dont le contribuable prouve l'admissibilité comme rachat au sens des art. 31 let. b LIPP et 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.

E. 4

Les art. 44A al. 1 LIPP et 37b al. 1 LIFD résultent de la loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements, dite la loi sur la RIE II, du 23 mars 2007, acceptée en votation populaire le 24 février 2008 (RO 2008 2893, 2901). Cette réforme visait notamment à alléger de manière ciblée la charge fiscale des petites et moyennes entreprises (ci-après : PME). Une bonne partie des PME sont des entreprises de personnes. Celles-ci sont constituées soit en entreprise individuelle (y compris les professions libérales), soit en société de personnes ; elles sont soumises aux dispositions légales applicables à l'imposition du revenu de l'activité lucrative indépendante. Parmi les mesures attendues par les PME figurent les allègements fiscaux en cas de liquidation d'une entreprise intervenue du vivant ou après la mort du propriétaire de l'entreprise concernée. Le principe de la modération de la charge fiscale en cas de transmission définitive ou de liquidation résulte de considérations portant sur les effets de la constitution de réserves latentes et de leur réalisation dans le cadre de l'imposition du revenu global net. Lorsque ces réserves latentes, qui ont été créées au fil du temps, sont dissoutes d'un seul coup dans le cadre de la liquidation de

- 5/9 - A/2767/2024 l'entreprise, s'ensuit une imposition qui peut être considérée, en raison de la progressivité du barème, comme choquante. La modération de la charge fiscale ne doit intervenir que pour les bénéfices réalisés lors du transfert ou de la liquidation définitive de l'entreprise. Le critère objectif déterminant est le caractère définitif du transfert ou de la liquidation de l'entreprise. Sont qualifiées de « définitives » les liquidations et remises d'entreprises opérées par un exploitant de plus de 55 ans ou devenu invalide (ATA/1189/2015 du 3 novembre 2015 consid. 3b ; Message du Conseil fédéral relatif à la loi sur la RIE II du 22 juin 2005, FF 2005 4469 ss, notamment p. 4471s, 4550, 4559s et 4599).

E. 5

Par entreprise, on entend généralement l'entité organisée de façon identifiable pour les tiers comme agent économique autonome offrant ses prestations de façon systématique en vue de la recherche d'un profit (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd., 2021, p. 90).

E. 6

Entrée en vigueur le 1er janvier 2011, l'imposition privilégiée du bénéfice de liquidation dans le cas d'une entreprise de personnes a pour but de « supprimer une vieille inégalité tenant au système de la fiscalité, en imposant jusqu'alors, au moment de la liquidation d'une entreprise de personnes, les réserves latentes dans une seule période fiscale, bien que celles-ci aient été constituées sur plusieurs années. De plus, il y avait lieu de tenir compte, du point de vue fiscal, du fait que les personnes de condition indépendante placent naturellement leurs bénéfices dans des réinvestissements en cours plutôt que dans la prévoyance-vieillesse. [...] Lors de la liquidation d'entreprises de personnes, les réserves latentes sont désormais imposées séparément et de façon privilégiée respectivement plus modérément, en appliquant soit le tarif de la prévoyance, soit un taux d'impôt réduit. L'imposition séparée atténuée indirectement aussi la charge fiscale du revenu ordinaire » (Urs CLEMENT, Nadine SCHÖNENBERGER, Nouveautés dans la loi sur l'impôt fédéral direct au 1er janvier 2011, in TREX - L'expert fiduciaire 2010 p. 278).

E. 7

Le Tribunal fédéral a rappelé que l'imposition privilégiée du bénéfice de liquidation était introduite dans le but d'alléger l'imposition des bénéfices réalisés sur les réserves latentes en cas de fin d'activité indépendante. La cessation d'une activité indépendante a en effet pour conséquence la liquidation de tous les actifs et passifs de l'entreprise, ce qui entraîne la réalisation et partant l'imposition de toutes les réserves latentes. Or, le fait de les imposer avec les autres revenus a été jugé pénalisant pour l'indépendant en raison de la progressivité des taux d'impôt. Un allègement de l'imposition en cas de fin d'activité a aussi été voulu afin de pallier l'absence de prévoyance professionnelle, l'indépendant n'étant pas, contrairement au salarié, obligatoirement affilié à une institution de prévoyance (ATF 143 II 661 consid. 6.3 et les références).

E. 8

La doctrine, citée par l'AFC-GE, a précisé que les contribuables dont l'activité dépasse la simple gestion de la fortune privée et qui sont donc considérés comme exerçant une activité lucrative indépendante accessoire (décrits comme des « quasi- professionnels ») ne devraient pas bénéficier de la liquidation facilitée puisqu'ils ne

- 6/9 - A/2767/2024 disposent pas d'une exploitation. En effet, une des idées sous-jacentes de l'art 37b LIFD était d'assurer au contribuable indépendant une égalité de traitement avec le contribuable salarié sur le plan de la prévoyance professionnelle, les réserves latentes d'une exploitation commerciale constituant souvent la réserve de prévoyance de l'indépendant. Or, s'agissant du quasi-commerçant sans exploitation, le but de prévoyance est rempli dans le cadre de l'exercice de son activité principale. Le professionnel accessoire ne dispose pas d'une fortune commerciale à proprement parler, puisqu'il ne tient pas de comptabilité, ne procède pas à des amortissements et que les rendements de ses actifs ne sont pas soumis à l'AVS, comme le seraient des revenus de la fortune commerciale. La délimitation entre le commerçant professionnel et quasi-professionnel sera donc très importante pour l'octroi du bénéfice allégé. Il est donc nécessaire, pour bénéficier de l'imposition allégée du bénéfice de liquidation, que le contribuable démontre que son activité remplit au moins les conditions d'une exploitation et que, par conséquent, il n'est pas un contribuable accessoirement professionnel, mais peut entrer dans la catégorie des « véritables » commerçants professionnels. Ce sera en particulier le cas du commerçant accessoire en immeubles, lequel devra démontrer les conditions cumulatives posées par la circulaire n° 5 de l'AFC-CH du 1er juin 2004 concernant les restructurations d'entreprises de personnes et de personnes morales (ci-après : la circulaire n° 5 ; Raphael GIANI, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2017, ad art. 37b LIFD n. 7 p. 858).

E. 9

La circulaire n° 5/2004 indique en effet qu'une exploitation ou une partie distincte d'exploitation n'est reconnue que si les exigences suivantes sont cumulativement remplies : - l'entreprise effectue des prestations sur le marché ou à des entreprises apparentées ; - l'entreprise dispose de personnel ; - le coût du personnel est, par rapport aux recettes, conforme à l'usage. Elle indique par ailleurs que la détention et l'administration de 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 20 fois supérieurs au coût du personnel conforme au marché pour la gérance des immeubles. A cet égard, le Tribunal fédéral a jugé que la gestion de son propre immeuble ne pouvait qu'exceptionnellement caractériser l'exploitation d'un actif dans le cadre d'une restructuration fiscalement neutre. Une telle exploitation devait en effet

- 7/9 - A/2767/2024 dépasser le cadre de la simple administration de la fortune immobilière et réunir les trois conditions posées au ch. 3.2.2.3 de la circulaire n° 5. Dans ce cas d'espèce, le Tribunal fédéral est arrivé à la conclusion que tel était le cas dès lors que le recourant, qui avait constitué son parc immobilier bien des années auparavant, réalisait un rendement locatif très élevé de plus de 2 millions de francs nets/an et que ses frais administratifs dépassaient ce qui aurait été la charge salariale d'une personne employée à temps plein (arrêt 2C_608/2022 du 13 novembre 2023).

E. 10

Le Tribunal fédéral a par ailleurs jugé qu'il n'y avait pas de commerce professionnel d'immeubles lorsque le contribuable se contente de gérer sa propre fortune, en particulier en louant ses propres immeubles. Le fait que sa fortune soit importante, qu'elle soit gérée de

manière professionnelle et qu'une comptabilité commerciale soit tenue n'y change rien (arrêt 2C_643/2021 du 13 octobre 2022 consid. 2.3).

E. 11

En l'espèce, il faut convenir avec le recourant que les art. 44A al. 1 LIPP et 37b al. 1 LIFD ne prévoient pas expressément la condition de l'existence d'une exploitation (au sens défini par la circulaire n° 5/2004) et que cette question n'a pas encore été tranchée par la jurisprudence, les arrêts du Tribunal fédéral susmentionnés concernant des cas de restructuration au sens des art. 19 LIFD et 20 LIPP. Dans ses jugements JTAPI/826/2024 et JTAPI/221/2024, cités par l'AFC- GE, le tribunal n'a pas non plus tranché de manière définitive cette question spécifique. En effet, dans le JTAPI/826/2024, il a refusé d'appliquer ces dispositions au motif que le contribuable n'avait pas liquidé son entreprise lors de l'année considérée, et non pas parce que son activité ne constituait pas une exploitation (consid. 10). Dans le JTAPI/221/2024, il a considéré que les conditions de l'allègement fiscal prévu par ces dispositions n'étaient pas réunies dans la mesure où la prévoyance professionnelle du contribuable ne dépendait pas de son activité accessoire de gestion de l'immeuble, mais de son activité salariée (consid. 16). En l'occurrence, au vu des conditions dans lesquelles le recourant a déployé son activité indépendante, le tribunal n'a pas non plus à trancher définitivement la question de savoir si cette activité remplit, ou non, les conditions d'une exploitation. En effet, dite activité s'est limitée à la location d'un seul immeuble, qu'il ne détenait au demeurant qu'à raison de 50 %, et à l'encaissement d'un loyer annuel s'élevant entre CHF 180'000.- et CHF 190'000.-. De surcroît, au vu du dossier, il apparaît qu'il n'a pas géré lui-même cette location, mais qu'il l'a confiée à une régie, et qu'il n'a pas réinvesti ces rendements dans son entreprise, ce qui aurait pu effectivement l'empêcher de cotiser suffisamment à sa prévoyance professionnelle. A cet égard, il convient de rappeler que c'est notamment afin de pallier l'absence de prévoyance professionnelle que le législateur a voulu un allègement de l'imposition en cas de fin d'activité de l'indépendant, qui, contrairement au salarié, n'est pas obligatoirement affilié à une institution de prévoyance. Or, ce n'est pas le cas du recourant, dès lors que rien ne l'empêchait d'affecter les rendements de son immeuble à sa prévoyance professionnelle, étant donné qu'il ne les a pas réinvestis dans celui-ci, excepté des frais d'entretien y relatifs dont le montant est bien

- 8/9 - A/2767/2024 inférieur à celui des loyers encaissés. En effet, il n'a pas démontré, ni allégué d'ailleurs, que les réserves latentes, réalisées lors de la vente de l'immeuble, ont été constituées par les investissements des loyers encaissés, ni que cette thésaurisation des profits aurait causé une lacune dans sa prévoyance. Au contraire, il apparaît que l'augmentation de la valeur de l'immeuble depuis son acquisition en 1998 est due plutôt à l'évolution du marché immobilier qu'aux investissements que le recourant y aurait effectués. Ainsi, il apparaît que c'est par convenance personnelle qu'il n'a pas cotisé à sa prévoyance professionnelle, et non pas par manque de moyens causé par son activité indépendante. Or, le but des art. 44A al. 1 LIPP et 37b LIFD est précisément de combler les lacunes de provenance consécutives à l'exercice d'une activité lucrative et non celles dues à une absence volontaire de cotisations. Il sera par ailleurs observé que le recourant n'a pas inscrit son activité au registre du commerce, en tant que l'entreprise individuelle. Au vu de ce qui précède, il convient de confirmer le refus de l'AFC-GE de mettre le recourant au bénéfice des art. 37b LIFD et 44A LIPP.

E. 12

Partant, le recours sera rejeté.

E. 13

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), les recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent, sont condamnés au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 900.- ; il est partiellement couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.

E. 14

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

- 9/9 - A/2767/2024

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