

GE_GERICHTE JTAPI/632/2024 vom 24. Juni 2024

GE Cour de justice, 2024-06-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_632_2024

FR: GE_GERICHTE JTAPI/632/2024 du 24 juin 2024

IT: GE_GERICHTE JTAPI/632/2024 del 24 giugno 2024

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (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 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

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

Les recourants se plaignent d'une violation de leur droit d'être entendu.

E. 4

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 soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 145 I 73 consid. 7.2.2.1).

E. 5

En l'espèce, ce grief sera rejeté. Ils reprochent à l'AFC-GE une violation de leur droit d'être entendu en ce sens qu'elle aurait mal apprécié les preuves du dossier. Cette allégation, formulée de manière toute générale, n'est accompagnée d'aucune motivation. Dans leurs écritures, ils consacrent l'essentiel de leur argumentation à la mauvaise application par l'autorité intimée des dispositions légales applicables en matière d'imposition du bénéfice de liquidation en cas de cessation de l'activité indépendante. Supposé fondé, ce grief n'impliquerait pas que l'AFC-GE aurait violé leur droit d'être entendu, au sens où l'entend la jurisprudence.

E. 5.5

et 5.6).

E. 6

Les recourants demandent que le revenu découlant de la dissolution des provisions soit imposé de manière privilégiée.

E. 7

À teneur de des art. 37b LIFD, 11 al. 5 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et 44a al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), 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 [...]. Ces dispositions exposent ensuite le mécanisme d'imposition séparée des réserves latentes réalisées. Il s'agit en substance de distinguer entre la part de ces réserves comblant une lacune de prévoyance (rachat fictif), destinée à être imposée aux taux applicables aux prestations en capital de la prévoyance, et le solde de ces réserves, qui doit être imposé de manière séparée au taux prévu par l'art. 37b LIFD pour l'impôt fédéral direct et à celui fixé par les cantons au niveau de l'impôt cantonal, dans les limites de l'art. 11 al. 5 LHID (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1015/2015 du

E. 8

Seuls les revenus découlant de la réalisation de réserves latentes sont concernés par l'imposition séparée en cas de cessation de l'activité indépendante. Il s'ensuit qu'a contrario, les autres revenus de l'indépendant, et en particulier les revenus ordinaires de l'activité, ne peuvent pas bénéficier de l'allégement, et ce quand bien même leur réalisation interviendrait au cours de la liquidation de l'entreprise. En comptabilité, il y a réserve latente lorsque la valeur réelle d'un actif est supérieure à sa valeur comptable, respectivement que la valeur réelle d'un passif est inférieure à sa valeur comptable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1015/2015 du 8 décembre 2016 consid.

E. 9

Une imposition séparée des réserves latentes au sens de l'art. 37b al. 1 LIFD suppose un lien de causalité suffisant entre la réalisation des réserves latentes et la liquidation de l'activité indépendante, en ce sens que la première doit être la conséquence immédiate de la seconde. Par conséquent, si ce n'est pas la liquidation (à elle seule) qui a mené à la réalisation des réserves latentes, il convient de soumettre ces dernières à l'imposition ordinaire (arrêt du Tribunal fédéral 9C_680/2022 du 24 avril 2024 destiné à la publication).

E. 10

Selon la doctrine (Raphaël GANI in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2ème édition, 2017, art. 37b, n. 35, p. 868-869), la dissolution de provisions, qui formellement peuvent comporter des réserves latentes dans la mesure où elles sont surévaluées, ne devrait pas automatiquement être qualifiée de bénéfice de liquidation. Dans la majorité des cas en effet, il s'agit uniquement d'un produit de l'activité ordinaire dont l'imposition a été différée par la constitution de réserves latentes. Tel est le cas du du croire (débitur douteux ou de la provision sur stock). Aucune de ces provisions ne constitue une plus-value conjoncturelle qui s'est accrue durant plusieurs exercices commerciaux. Au contraire, la provision est dissoute et reconstituée à chaque période fiscale. D'une manière générale, compte tenu de ce qui précède, un bénéfice de liquidation ne devrait être reconnu que sur la dissolution des réserves latentes liées à des actifs immobilisés et jamais à des actifs circulants.

E. 11

La doctrine alémanique relève également (Ivo P. BAUMGARTNER in Martin ZWEIFEL, Michael BEUSCH, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4ème édition, 2022, art.

37b n. 13 f. p. 925-926) que les opérations ou les comptabilisations axées uniquement sur l'imposition privilégiée qui violent des prescriptions de droit commercial ou s'opposent à l'application correcte du principe de périodicité ne doivent pas être classées dans les « bénéfiques de liquidation ». Ces déclarations ne sont pas liées à la liquidation, mais uniquement à des dispositions comptables du contribuable axées sur l'imposition privilégiée et font partie des revenus ordinaires imposables de l'activité commerciale courante. Il s'agit notamment d'activations omises au cours des années précédentes en violation du droit commercial, par exemple des travaux entamés ou des provisions non admises fiscalement.

- 7/9 - A/2074/2023

E. 12

Dans sa réponse, l'AFC-GE soutient que le présent recours – qui porte sur l'année fiscale 2021 – doit être déclaré irrecevable en tant qu'il concerne les dissolutions opérées en 2020, étant donné que les bordereaux relatifs à cette période fiscale sont entrés en force. Cette argumentation n'est pas fondée. En effet, conformément au texte des art. 37b al. 1 LIFD et 44A LIPP, en cas de cessation de l'activité indépendante – pourvu que toutes les conditions soient remplies – le total des réserves latentes réalisées au cours des deux derniers exercices commerciaux est imposable de manière privilégiée. (Ivo P. BAUMGARTNER, loc. cit. ; ATF 143 II 661 = RDAF 2018 II 163). Partant, il convient d'examiner si la dissolution des provisions effectuées par le recourant en 2020, soit lors de l'année fiscale précédant la liquidation de son activité indépendante, constitue un revenu imposable séparément.

E. 13

Les contribuables soutiennent que la dissolution des provisions litigieuses résulte de la liquidation de l'activité indépendante du recourant. Ils observent que selon le cours ordinaire des choses et l'expérience de la vie, en cas de fin de l'activité indépendante, les provisions sont dissoutes et les réserves latentes réalisées, faute de quoi la cessation n'aurait pas lieu. L'exigence d'un lien de causalité entre la dissolution des provisions et la liquidation est ainsi remplie. L'AFC-GE ne partage pas leur point de vue. Elle nie l'existence d'un tel lien de causalité. Subsidiairement, elle considère que les provisions pour risques liées aux avances sur commissions – bien qu'admises en taxation au cours des années précédentes – n'étaient pas justifiées par l'usage commercial.

E. 14

Les contribuables ne peuvent être suivis. Il est exact que la dissolution des provisions litigieuses est intervenue à l'occasion de la cessation de l'activité indépendante du recourant. Cependant, cela ne signifie pas encore que ce produit doive être imposé de manière privilégiée. En effet, un tel mode d'imposition ne peut intervenir que si c'est uniquement la liquidation qui a conduit à la réalisation des réserves latentes. Il résulte du compte « produits exceptionnels, uniques ou hors période » pour l'année 2021 les écritures suivantes, toutes datées du 31 décembre de l'année en question : Libellé Débit Crédit
Ajustement provision AVS 2020 selon décision définitive

4'201.15 Dissolution provision bonus collaborateurs 2018

22'216.00 Dissolution provision pour réserve de risque 1/5

77'908.00 Dissolution provision pour réserve de risque cessation d'activité

155'816.00 Or, il n'appert d'aucune de ces écritures qu'elles concrétisent la comptabilisation d'un produit découlant de la réalisation de réserves latentes que comportait un ou des actifs utilisés par le recourant dans le cadre de son activité indépendante.

- 8/9 - A/2074/2023 La provision AVS est dissoute et reconstituée à la fin, respectivement au début de chaque année fiscale. Si le contribuable avait poursuivi son activité indépendante en 2022, il aurait néanmoins dû acquitter le montant de CHF 4'201.15, qui représente la différence entre la provision comptabilisée en 2020 (CHF 34'464.20) et la somme de cotisations que lui réclame la caisse de compensation pour l'année 2021, selon la décision du 17 août 2021 (CHF 30'436.05). Selon les déclarations du contribuable, les provisions pour réserves de risques sont intégralement dissoutes cinq ans à compter de la conclusion de chaque contrat d'assurance, puisque passé ce délai, il n'est plus tenu à restitution de la commission. Il s'ensuit que c'est l'écoulement du temps qui a conduit à la dissolution desdites provisions et non la cessation de l'activité indépendante. Enfin, selon les explications que le recourant a fournies à l'AFC-GE dans sa lettre du 16 février 2023, même si C_____ n'a pas mis à sa charge les bonus collaborateurs 2018, il a constitué une provision en lien avec ceux-ci, du moment que les créances y relatives n'étaient pas prescrites. Or, à supposer qu'un risque de paiement ait existé en 2018, il aurait disparu, non lors de la cessation de son activité indépendante, en 2021 mais ultérieurement, lorsque la prescription quinquennale de la créance des collaborateurs (art. 128 ch. 3 CO) serait acquise. Il s'ensuit que le revenu découlant de la dissolution de ladite provision ne présente aucun lien avec la cessation de son activité indépendante. Le produit résultant de la dissolution des provisions est imposable en plein puisqu'il n'est pas la conséquence de la cessation de l'activité indépendante du contribuable.

E. 15

Ne reposant sur aucun motif valable, le recours doit être rejeté.

E. 16

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 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 9/9 - A/2074/2023

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