

GE_GERICHTE JTAPI/824/2024 vom 26. August 2024

GE Cour de justice, 2024-08-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_824_2024

FR: GE_GERICHTE JTAPI/824/2024 du 26 août 2024

IT: GE_GERICHTE JTAPI/824/2024 del 26 agosto 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 contestent l'imposition du bénéfice provenant de la vente de la parcelle n° 2_____, arrêté par l'AFC-GE à CHF 612'769.-.

E. 4

À teneur de l'art. 18 al. 1 et 4 LIFD, 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. Les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles ne sont ajoutés au revenu imposable que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement. Selon l'art. 19 al. 5 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles ne sont ajoutés au revenu imposable que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement ; la part de bénéfice qui excède les dépenses d'investissement est quant à elle soumise à l'IBGI à titre définitif.

E. 5

En matière d'IFD, les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ne sont ajoutés au revenu imposable que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement. Les plus-values à hauteur de la différence entre le produit de l'aliénation et les dépenses d'investissement demeurent exonérées de l'impôt fédéral direct. En revanche, au niveau cantonal, les plus-values ne sont pas exonérées, mais soumises à l'impôt sur les gains immobiliers (arrêt du Tribunal fédéral 2C_162/2016 du 29 septembre 2016 traduit in RDAF 2017 II 261 consid. 4.1 et 5).

E. 6

Selon la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C_11/2011 du 2 décembre 2011 publié aux ATF 138 II 32 et traduit in RDAF 2012 II 117), la prise en compte de la définition

d'immeubles agricoles ou sylvicoles ne peut se limiter qu'aux affaires fiscales. Il faut bien plus considérer notamment les lois suivantes (en particulier leurs objectifs et la pesée des intérêts en présence) : la LDFR, la loi fédérale sur l'aménagement du territoire du 22 juin 1979 (LAT – RS 700) et la loi fédérale du

- 7/12 - A/3330/2023 29 avril 1998 sur l'agriculture (LAgr – RS 910.1). Le but commun de ces lois est entre autres de préserver, en faveur de l'entreprise agricole, la propriété de la terre agricole qui représente un facteur de production essentiel pour l'économie nationale. Ce but doit nécessairement influencer l'essentielle coordination qui veut que la notion fiscale d'« immeuble agricole et sylvicole » soit concrétisée en harmonie avec le champ d'application et de protection ainsi qu'avec les restrictions à l'aliénation qui dérivent du droit foncier rural. En conséquence, on ne peut parler d'un immeuble privilégié fiscalement, que lorsque les conditions d'application de la LDFR sont valablement réunies. C'est ainsi principalement le cas, conformément à l'art. 2 al. 1 LDFR, lorsqu'il s'agit d'immeubles agricoles isolés ou d'immeubles faisant partie d'entreprise agricole, qui sont situés en dehors d'une zone à bâtir selon l'art. 15 LAT et dont l'utilisation agricole est licite. De plus, l'application de la LDFR (et par conséquent aussi de la règle fiscale dérogatoire en question) vaut pour quatre cas spécifiques énumérés à l'art. 2 al. 2 LDFR, soit : a. les immeubles et parties d'immeubles comprenant des bâtiments et installations agricoles, y compris une aire environnante appropriée, qui sont situés dans une zone à bâtir et font partie d'une entreprise agricole ; b. les forêts qui font partie d'une entreprise agricole ; c. les immeubles situés en partie dans une zone à bâtir, tant qu'ils ne sont pas partagés conformément aux zones d'affectation ; d. les immeubles à usage mixte, qui ne sont pas partagés en une partie agricole et une partie non agricole.

E. 7

Consécutivement à l'ATF 138 II 32, l'administration fédérale des contributions a publié la circulaire n° 38 du 17 juillet 2013 intitulée « imposition des bénéfices en capital résultant de l'aliénation d'immeubles sis en zone à bâtir et faisant partie de la fortune commerciale d'agriculteurs » (ci-après : la circulaire n° 38). Son ch. 2.2 retient qu'on peut parler d'un immeuble privilégié fiscalement au sens de l'art. 18 al. 4 LIFD, lorsque les conditions d'application de la LDFR sont réunies.

E. 8

Dans l'arrêt 2C_467/2019 du 24 janvier 2020 au consid. 4.1, le Tribunal fédéral a jugé qu'une parcelle non soumise à la LDFR ne pouvait être qualifiée d'agricole.

E. 9

En l'espèce, l'AFC-GE prétend qu'au moment de sa vente, la parcelle n° 2_____ avait perdu son caractère agricole, tandis que les contribuables sont d'un avis contraire. Contrairement à ce que soutiennent les précités, le motif pour lequel la vente à l'État de Genève a été autorisée n'est pas pertinent. Seul compte le fait de savoir si les conditions d'application de la LDFR sont remplies. Or, dans sa décision du _____ 2015 entrée en force faute de contestation, la CFA a désassujetti cet immeuble à la LDFR. Elle a constaté que le parking et la plantation d'une forêt étaient déjà réalisés et que la parcelle n° 2_____ n'était dès lors plus appropriée à l'agriculture. Il en résulte que dès le prononcé de cette décision cette parcelle ne répond plus à la notion

- 8/12 - A/3330/2023 d'immeuble agricole. En conséquence, le produit de sa vente ne peut bénéficier du privilège fiscal instauré par les art. 18 LIFD et 19 LIPP.

E. 10

Subsidiairement, les recourants font valoir qu'il convient de retrancher le montant du droit au gain du bénéfice imposable.

E. 11

L'art. 28 LDFR pose le principe du droit au gain. Ainsi, si une entreprise ou un immeuble agricoles sont attribués à un héritier dans le partage successoral à une valeur d'imputation inférieure à la valeur vénale, tout cohéritier a droit, en cas d'aliénation, à une part du gain proportionnelle à sa part héréditaire (art. 28 al. 1 LDFR ; voir aussi art. 41 al. 1 LDFR).

Le gain comme défini à l'art. 31 al. 1 LDFR, équivaut à la différence entre le prix d'aliénation et la valeur d'imputation. L'héritier peut déduire, à leur valeur actuelle, les dépenses génératrices de plus-values faites pour l'entreprise ou l'immeuble agricoles. D'autres déductions sont prévues aux art. 31 al. 4 et art. 32 et suivants LDFR. Le droit au gain sert à compenser le fait qu'une entreprise ou un immeuble agricole a été imputé dans le partage à une valeur inférieure à sa valeur vénale (Message du Conseil fédéral du 19 octobre 1988 sur la LDFR, FF 1988 III 889, 945 ad art. 29).

E. 12

Dans l'arrêt 2C_162/2016 précité, le Tribunal fédéral a retenu les éléments suivants.

Le recourant en cause est, au sens du droit civil le propriétaire (unique) des parcelles vendues en question, qui appartiennent à sa fortune commerciale en tant que commerçant d'immeubles. Le gain ainsi réalisé par la vente des immeubles fait donc partie de son revenu d'activité lucrative indépendante. Il est ainsi l'unique sujet fiscal en ce qui concerne la totalité des gains en capital réalisés par le biais des ventes. Le partage du gain entre les héritiers est par conséquent une affectation du bénéfice ou du produit, non pertinente d'un point de vue fiscal. Les parts des cohéritiers ne peuvent pas avoir d'incidence quelconque sur le calcul du revenu imposable du recourant (consid. 4.2). Le Tribunal fédéral a également analysé l'affaire sous l'angle de la LDFR, tout en retenant qu'elle n'était pas déterminante fiscalement parlant et qu'elle n'aboutissait en l'occurrence pas à un résultat différent. Le droit au gain a pour but principal l'égalité de traitement des héritiers: il a pour but de les protéger, puisqu'ils ne prennent pas part à l'avantage du repreneur du domaine agricole. Il ne s'agit toutefois pas de les placer dans une position plus favorable que le repreneur. Du point de vue de la doctrine, la possibilité de pouvoir soustraire du calcul du gain certaines déductions qui sont en relation directe avec l'aliénation paraissent tout à fait pertinentes en ce qui concerne le but du droit au gain. Dans la mesure où les impôts ne constituent pas des charges déductibles, leur lien direct avec l'aliénation ne va pourtant pas de soi. Dans le cadre du calcul du droit au gain, le prix d'aliénation correspond au montant net. Par conséquent, il n'y a là rien à redire lorsque l'instance précédente considère qu'il s'agit de déterminer la part des bénéficiaires en partageant les coûts. Il appartenait au recourant de porter en

- 9/12 - A/3330/2023 déduction du prix de vente les impôts dus au titre de l'aliénation avant tout règlement à ses cohéritiers ayant droit au gain, et ainsi de répercuter la charge de l'impôt sur ces derniers (consid. 4.3.4). Enfin, le Tribunal fédéral a répondu par la négative à la question de savoir si le droit au gain pouvait être déduit à titre de charge justifiée par

l'usage commercial.

Les droits au gain des héritiers découlent du partage successoral. Ils sont en lien avec les rapports de nature successorale des héritiers et constituent des dettes privées des recourants. Ils ne présentent aucun lien avec leur activité commerciale du recourant, de sorte qu'il ne s'agit pas de frais déductibles justifiés par l'usage commercial. Il aurait dû prévoir de répercuter les impôts dus sur l'aliénation des parcelles lors du calcul du droit au gain des héritiers selon le droit foncier rural.

E. 13

En l'espèce, les recourants font valoir que M. A_____ et son frère ont versé à Mme H_____, ainsi qu'à Monsieur I_____, un montant de CHF 182'456.85, correspondant à un droit au gain, qui doit être déduit du bénéfice réalisé sur la vente de la parcelle n° 2_____. Les contribuables ne peuvent être suivis. En effet, M. A_____ et son frère étaient propriétaires de la parcelle n° 2_____ au moment de sa vente à l'État de Genève. Le montant du droit au gain que lui-même et son frère ont dû verser à Mme H_____, ainsi qu'à Monsieur I_____ ne constitue qu'une affectation du bénéfice, qui n'est pas pertinente fiscalement. Cette somme n'a ainsi aucune incidence sur le calcul du revenu imposable du recourant. Cette somme ne constitue pas davantage une charge justifiée par l'usage commercial.

E. 14

Les recourants font également valoir que la moitié du prix d'acquisition de la parcelle n° 3_____, doit être soustraite du gain imposable.

E. 15

Lorsque des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation sont remplacés, les réserves latentes de ces biens peuvent être reportées sur les biens immobilisés acquis en remploi, si ces biens sont également nécessaires à l'exploitation et se trouvent en Suisse (art. 30 al. 1 LIFD ; art. 21 LIPP ; art. 8 al. 4 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14).

E. 16

Selon la doctrine, (Markus REICH, Marina ZÜGER, Philipp BETSCHART in Martin ZWEIFEL, Michael BEUSCH, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4ème édition, 2022, art. 30, n. 6, 11 et 12, p. 712, 715 et 716), sont nécessaires à l'exploitation les biens économiques qui, conformément à leur destination, servent directement à l'établissement des prestations de l'exploitation et ne peuvent être aliénés sans entraver le processus d'établissement des prestations de l'exploitation. Les actifs nécessaires à l'exploitation constituent des éléments indispensables de l'unité d'exploitation, de sorte que leur aliénation entraînerait une modification substantielle de l'exploitation. Ce n'est que lorsque le bien économique sorti constitue un objet utilisé directement dans le processus de

- 10/12 - A/3330/2023 production de prestations de l'entreprise que ce retrait comble une lacune qu'il convient nécessairement de combler. L'art. 30 al. 3 LIFD, exclut expressément le remploi de valeurs patrimoniales qui ne servent à l'entreprise qu'à des fins de placement de la fortune ou de rendement. Il reste nécessaire de remplacer le bien économique cédé par un nouveau. Il n'y a donc acquisition de remplacement que s'il existe un lien d'exploitation entre les biens échangés. Dans le cas contraire, on ne saurait plus parler de « remplacement » au sens de l'art. 30 al. 1 LIFD des biens immobilisés de l'entreprise. Un tel lien peut

toujours être admis lorsque le bien acquis en remplacement est nécessaire à la poursuite de l'exploitation. L'exigence du lien d'exploitation peut également être déduite de la condition de l'identité de l'entreprise, selon laquelle « les biens de remplacement doivent servir à la poursuite de l'exploitation essentiellement inchangée de la même entreprise ». En raison de l'exigence de l'identité de l'entreprise ou du lien d'exploitation, les biens de remplacement doivent être utilisés dans la même entreprise. De même, le remplacement de toute une exploitation par une nouvelle est toujours exclu.

E. 17

Lorsqu'un bien est aliéné aux fins d'être remplacé, les réserves latentes afférentes à cet actif sont comptablement réalisées. Le report d'imposition de l'art. 64 LIFD [dont la teneur à celle de l'art. 30 LIFD] entre alors en considération. Pour cela, il faut toutefois que l'entreprise comptabilise une charge correspondante qui contrebalance le produit réalisé. En l'occurrence, lorsque le remploi intervient durant le même exercice, cette charge consiste en l'amortissement du bien acquis en remploi à concurrence de la différence entre le prix de vente et la valeur comptable de l'objet aliéné. Par cette opération, la réserve latente afférente à l'objet aliéné est ainsi reportée sur le bien acquis en remploi (Robert DANON in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2ème édition, 2017, art. 64, n. 17, p. 1250).

E. 18

En l'espèce, les recourants soutiennent que la parcelle n° 3_____ a été acquise en remploi et que la moitié du prix d'achat de ce bien, c'est-à-dire CHF 97'308.-, doit être retranchée du bénéfice réalisé lors de la vente de la parcelle n° 2_____. L'AFC-GE ne partage pas son point de vue. Selon elle, étant donné que la parcelle n° 2_____ ne se trouvait plus en zone agricole au moment de son aliénation, la partie excédant le prix maximum que M. A_____ avait obtenu grâce au désassujettissement ne pouvait pas correspondre à un actif nécessaire à l'exploitation agricole. La question de savoir si la parcelle n° 3_____ remplit les conditions pour servir de bien de remploi à la vente de l'immeuble n° 2_____ peut demeurer ouverte. En effet, le tribunal observe qu'en remplissant le formulaire pour l'IBGI le 7 avril 2016, M. A_____ n'a pas coché la cas « remploi » (ch. 4.4, p. 2). Il aurait pourtant dû le faire, si, comme s'ils le prétendent, cette parcelle n° 3_____ avait servi de remploi, car il l'avait déjà acquise au moment où il avait vendu la parcelle n°

- 11/12 - A/3330/2023 2_____. Par ailleurs, il ne ressort pas des comptes 2016 de l'exploitation agricole des frères A_____ et F_____ qu'en 2016, la parcelle n° 3_____ a fait l'objet d'un amortissement. La demande de remploi, sollicitée pour la première fois dans le complément de réclamation du 30 septembre 2019 ne peut ainsi être admise.

E. 19

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

- 12/12 - A/3330/2023

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