

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3952/2023-ICCIFD

ATA/402/2025

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 8 avril 2025

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

recourante

contre

A_____ et B_____,
représentés par C_____ Sàrl, mandataire

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

intimés

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
26 août 2024 (JTAPI/826/2024)**

EN FAIT

A. a. Les époux A_____ et B_____ ont été domiciliés dans le canton de Genève et assujettis aux impôts de manière illimitée jusqu'au 30 octobre 2020, date à laquelle ils ont quitté la Suisse pour l'Italie.

b. Né en 1942 et électricien de formation, le contribuable a exercé, tout au long de son assujettissement illimité en Suisse, des activités dans ce domaine, à la fois à titre dépendant et indépendant.

c. Dans leur déclaration fiscale 2019, transmise le 20 mai 2020, les époux ont indiqué être tous deux à la retraite.

Était déclaré un revenu brut de CHF 367'188.-, pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), et de CHF 380'717.- pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD). Ces revenus provenaient de l'activité salariée du contribuable (CHF 18'000.-), des rentes AVS du couple (CHF 42'672.-), de leur fortune mobilière (CHF 17'580.-) et de leurs biens immobiliers (CHF 288'936.- pour l'ICC et CHF 302'465.- pour l'IFD). Aucun revenu d'activité indépendante n'était déclaré.

Les immeubles déclarés étaient les suivants :

- immeuble sis D_____ à E_____ : copropriété et domicile des époux ;
- immeuble sis F_____ : propriété du contribuable, loyers encaissés CHF 123'143.-, état capitalisé des loyers CHF 3'107'110.- ;
- immeuble sis 1_____, rte d'G_____ : propriété du contribuable, loyers encaissés CHF 54'000.-, état capitalisé des loyer CHF 724'667.- ;
- immeuble sis 2_____, rte d'G_____ : propriété du contribuable, loyers encaissés CHF 1'500.-, état capitalisé des loyers CHF 691'067.- ;
- immeuble sis I_____ : copropriété des époux, loyers encaissés CHF 60'000.-, état capitalisé des loyers CHF 918'000.- ;
- terrains situés à H_____ et I_____ : propriétés de la contribuable, loyers encaissés CHF 0.-, état capitalisé des loyers CHF 307.- et CHF 577.-.

Aucun des immeubles susmentionnés n'était déclaré comme appartenant à la fortune commerciale des contribuables.

Le contribuable annonçait par ailleurs, sous la rubrique « Activité indépendante », la cessation définitive de son activité d'électricien au 31 décembre 2019 et faisait valoir un rachat fictif en application des art. 37b de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 44A de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).

d. Le 2 juin 2020, le contribuable a demandé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) de bien vouloir établir, dans le cadre de sa taxation 2019, le transfert rétroactif des immeubles sis 1_____, rte d'G_____ et

2_____, rte d’G_____ et F_____, de sa fortune commerciale à son patrimoine privé selon les dispositions des art. 37b LIFD et 44A LIPP, au motif qu’il avait cessé son activité au 31 décembre 2019, conformément aux informations transmises dans sa déclaration fiscale 2019.

Il indiquait avoir vendu l’immeuble sis 2_____ , rte d’G_____ , pour le prix de CHF 1'900'000.-, le 20 janvier 2020.

La valeur vénale des deux villas sises à G_____ s’élevait au total à CHF 3'800'000.-, soit à CHF 1'900'000.- par villa. Le prix de revient total était de CHF 1'437'420.-, soit de CHF 718'710.- par villa et la plus-value en résultant s’élevait à CHF 2'362'580.-. Un cinquième de ce montant, soit CHF 472'516.-, devait être considéré comme réserves latentes imposables au sens des dispositions précitées.

Quant à l’immeuble sis F_____, sa valeur vénale s’élevait à CHF 3'107'109.- et son prix de revient à CHF 1'374'867.-. Il en résultait une plus-value de CHF 1'732'242.-, dont un cinquième, soit CHF 346'448.40 devait être considéré comme réserves latentes imposables au sens des dispositions précitées.

e. Le 15 juin 2020, le contribuable a vendu l’immeuble sis 1_____, rte d’G_____ pour le prix de CHF 1'900'000.-.

f. Par bordereaux du 14 décembre 2020, l’AFC-GE a taxé les époux pour l’année 2019. Ce faisant, elle a taxé tous leurs immeubles comme faisant partie de leur fortune privée et les loyers en découlant comme produits de la fortune privée, en ignorant leur demande du 2 juin 2020. Seule l’activité d’électricien du contribuable était appréhendée comme une activité indépendante.

B. a. Les contribuables ont formé réclamation contre ces bordereaux, en réitérant leur demande du 2 juin 2020.

b. Suite aux demandes de renseignements de l’AFC-GE, ils ont fourni les actes d’achat des immeubles précités ainsi qu’une expertise immobilière de l’immeuble sis F_____.

c. Le 24 novembre 2022, l’AFC-GE a indiqué aux époux A_____ ET B_____ accepter la valeur vénale déclarée le 2 juin 2020 pour les deux villas à G_____. En revanche, l’immeuble sis F_____ devait être valorisé à CHF 2'870'000.-.

d. Le 14 février 2023, l’AFC-GE a demandé aux époux d’expliquer pour quels motifs ils considéraient que certains des immeubles précités appartenaient à leur fortune commerciale.

e. Les 15 mars et 1^{er} mai 2023, les contribuables ont répondu que les trois immeubles visés par leur demande du 2 juin 2020 devaient être considérés comme commerciaux parce qu’acquis « avec d’autres professionnels de l’immobilier », comme l’indiquaient les actes d’achat y relatifs.

f. Le 26 juin 2023, l'AFC-GE a informé les époux de son intention de rectifier les bordereaux querellés en leur défaveur, en ce sens que les trois immeubles litigieux seraient considérés comme faisant partie de leur fortune commerciale.

Il ressortait en effet de leur dossier fiscal que le contribuable avait en réalité exercé deux activités indépendantes distinctes : une activité « de détention d'immeubles » et une activité d'électricien. Or, les conditions d'une exploitation en lien avec les immeubles pour lesquels le contribuable requérait une imposition privilégiée n'étaient pas remplies, de sorte qu'il ne pouvait bénéficier des dispositions légales invoquées.

Était joint un projet de taxation des revenus et de la fortune des époux, notamment trois avis de taxation des activités indépendantes du contribuable :

- un avis de taxation de son activité indépendante A, correspondant à son activité d'électricien ;
- un avis de taxation de son activité indépendante B, correspondant à son activité de détention de l'immeuble sis F_____, dont le bénéfice était fixé à CHF 2'870'000.- selon la valeur vénale retenue pour le transfert de la fortune commerciale à la fortune privée ;
- un avis de taxation de son activité indépendante C, correspondant à son activité de détention des immeubles sis 1_____, rte d'G_____ et 2_____, rte d'G_____ dont le bénéfice était fixé à CHF 3'800'000.-, en fonction des prix de vente des immeubles.

g. Le 15 août 2023, B_____ a confirmé qu'il avait bien deux activités indépendantes distinctes d'électricien et de détenteur d'immeubles.

Il avait cessé toute activité indépendante au 31 décembre 2019, conformément à sa déclaration fiscale 2019 et avait quitté la Suisse. Ainsi, les conditions d'application des art. 37b LIFD et 44A LIPP étaient remplies.

h. Le 13 octobre 2023, l'AFC-GE a émis les bordereaux de taxation pour l'année 2020, qui faisaient état des informations suivantes :

- immeuble sis F_____ : propriété du contribuable, loyers encaissés CHF 102'475.-, état capitalisé des loyers CHF 3'128'642.- ;
- immeuble sis 1_____, rte d'G_____ : vendu le 15 juin 2020, loyers encaissés CHF 20'250.- ;
- immeuble sis 2_____, rte d'G_____ : vendu le 20 janvier 2020, loyers encaissés CHF 0.- ;

i. Par décisions du 23 octobre 2023, l'AFC-GE a rejeté la réclamation et rectifié les bordereaux 2019 en défaveur des contribuables.

Les trois immeubles litigieux étaient considérés comme faisant partie de leur fortune commerciale. L'intéressé avait en effet eu deux activités lucratives indépendantes distinctes :

- une activité en raison individuelle à l'enseigne « B _____ Études et conseils en installations électriques » ;
- une activité de détention d'immeubles.

Le contribuable ne pouvait pas être mis au bénéfice des art. 37b LIFD et 44A LIPP dès lors que son activité dans le domaine de l'immobilier ne remplissait pas les conditions d'une exploitation, en particulier celle selon laquelle les rendements locatifs devaient être au moins vingt fois supérieurs aux coûts de personnel conformes au marché pour la gestion des immeubles. De plus, l'existence d'une fortune commerciale n'impliquait pas *ipso facto* la notion d'exploitation.

- C. a.** Par acte du 22 novembre 2023, les époux A _____ ET B _____ ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision, concluant à son annulation et à ce que le bénéfice de liquidation litigieux soit imposé en 2019 selon les art. 37b LIFD et 44A LIPP.

Même une activité lucrative indépendante minime, sans installation fixe ni personnel, pouvait bénéficier des art. 37b LIFD et 44A LIPP. La notion d'exploitation s'appliquait aux personnes exerçant une activité lucrative indépendante accessoire dans l'immobilier, appelée « quasi-professionnelle », ce qui n'était pas le cas du contribuable. Celui-ci était en effet un professionnel de l'immobilier reconnu et toutes les ventes réalisées pendant son activité indépendante avaient été considérées comme faisant partie de son « patrimoine professionnel » et taxées comme telles.

Il avait deux activités commerciales indépendantes : une dans le domaine des installations électriques et l'autre dans la détention d'immeubles. Les biens immobiliers transférés faisaient partie de l'actif immobilier lié à son activité de commerçant d'immeubles et étaient transférés à son patrimoine privé suite à la cessation de son activité.

- b.** L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le contribuable avait 77 ans en 2019 et avait définitivement mis fin à son activité indépendante d'électricien le 31 décembre 2019. Toutefois, seul un « véritable » professionnel d'immeubles pouvait bénéficier de l'imposition privilégiée prévue par les art. 37b LIFD et 44A LIPP. Or, l'intéressé ne pouvait être considéré comme tel, dès lors qu'il ne tenait pas de comptabilité en lien avec l'ensemble des biens immobiliers qu'il détenait à titre commercial, qu'il ne disposait d'aucun employé et que les rendements des actifs immobiliers n'étaient pas soumis à l'AVS.

Ses divers immeubles ne formaient pas un actif d'exploitation, car la condition des rendements locatifs égaux ou supérieurs à vingt fois le coût de la gestion des immeubles n'était, dans tous les cas, pas réalisée, dès lors que le rendement locatif annuel minimum de CHF 1'300'000.- n'était pas atteint.

De plus, le contribuable n'avait pas de lacune dans sa prévoyance professionnelle, dès lors qu'il y avait cotisé toutes les années de son assujettissement dans le canton, dans le cadre de ses activités salariées.

Enfin, les parcelles sises route d'G_____ avaient été vendues à des tiers en 2020 au même prix chiffré par le contribuable pour le transfert des immeubles dans sa fortune privée en 2019. Cette chronologie laissait à penser que les ventes étaient déjà envisagées en 2019 lorsque la réalisation systématique avait été sollicitée et que le prix proposé à l'AFC-GE était déjà fonction du prix convenu entre tiers. En procédant de la sorte, le contribuable avait dissimulé le fait qu'il s'agissait, en réalité, d'une vente commerciale entre tiers ne présentant aucun lien de connexité avec la fin de son activité indépendante.

c. Par jugement du 26 août 2024, le TAPI a partiellement admis le recours.

Le contribuable prétendait avoir exploité trois immeubles à titre commercial durant des années. Or, si tel était le cas, l'on ne pouvait admettre qu'il ait liquidé cette activité professionnelle au 31 décembre 2019, puisque ce n'était qu'en 2020 qu'il avait vendu deux des immeubles précités. La liquidation de son activité lucrative n'avait par conséquent eu lieu qu'en 2020, de sorte qu'il ne pouvait se prévaloir d'une imposition privilégiée dans le cadre de la taxation 2019. Les réserves litigieuses ayant été réalisées en 2020, elles devaient être appréhendées dans le cadre de la taxation de cette année-là.

Pour les mêmes motifs, l'AFC-GE aurait dû rejeter la réclamation et confirmer les bordereaux initiaux qui ne tenaient pas compte du transfert de patrimoine, étant rappelé que ces derniers tenaient compte, à juste titre, des loyers provenant de la location des immeubles.

Les décisions sur réclamation de l'AFC-GE étaient par conséquent annulées par substitution de motifs. En revanche, les contribuables succombaient pour ce qui était de leur conclusion principale tendant à ce que le bénéficiaire de liquidation litigieuse soit imposé en 2019, puisque ce dernier devait être appréhendé en 2020.

D. a. Le 25 septembre 2024, l'AFC-GE a interjeté recours par devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) à l'encontre de ce jugement, en concluant à son annulation.

Le jugement avait laissé indécise la question de l'existence d'une exploitation commerciale par le contribuable dans le domaine de l'immobilier et avait considéré que la problématique ne concernait pas l'année fiscale 2019, mais 2020.

Le recours portait dès lors uniquement sur la date de cessation d'activité lucrative du contribuable, date pour laquelle il avait sollicité le transfert de ses immeubles commerciaux dans sa fortune privée.

Faisant fi des déclarations du contribuable et de l'AFC-GE, le TAPI avait, à tort, considéré que la cessation de l'activité était intervenue durant l'année fiscale 2020,

sans prendre en compte les principes jurisprudentiels et doctrinaux applicables en matière de réalisation systématique.

Au sens des art. 18 al. 2 LIFD et 19 al. 2 LIPP, les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation, de la réévaluation comptable ou du transfert dans la fortune privée, d'éléments de la fortune commerciale, faisaient partie du produit de l'activité lucrative indépendante. Le législateur avait ajouté à cette liste la réalisation systématique. La création de réserves latentes était admise sans conséquences fiscales, tant que la créance fiscale n'en était que reportée, un actif commercial pouvait ainsi demeurer sous-évalué tant que l'imposition du différentiel était garantie au moment de son aliénation. Tel était par exemple le cas d'un passage d'un bien dans la fortune privée.

La jurisprudence avait relevé que le moment déterminant pour le passage de la fortune commerciale à la fortune privée était fixé au moment où le contribuable manifestait de manière claire et précise aux autorités fiscales sa volonté de transférer l'élément. Lorsqu'un contribuable cessait son activité indépendante et en informait l'autorité fiscale, le bénéfice en capital réalisé lors du passage d'éléments de sa fortune commerciale dans sa fortune privée devait en principe être imposé, à condition que ledit contribuable n'ait pas expressément indiqué son intention d'aliéner ultérieurement ces éléments dans le cadre de la liquidation de son entreprise.

Dans un ancien arrêt, le Tribunal fédéral avait considéré que si le fisc ne tenait pas compte des indications du contribuable l'informant de la fin de son activité indépendante et n'imposait pas les réserves latentes à ce moment-là, il était ensuite forclos pour les taxer lors de leur aliénation ultérieure.

Le contribuable avait indiqué à plusieurs reprises la cessation de son activité au 31 décembre 2019. Il avait aussi clairement exprimé sa volonté de transférer à cette date les trois biens immobiliers lui appartenant de sa fortune commerciale à sa fortune privée. Cette intention ressortait de sa déclaration fiscale 2019 ainsi que des nombreux courriers, de sa réclamation et de son recours au TAPI. Dans ces circonstances, l'AFC-GE n'avait d'autre choix que de tenir compte de la volonté exprimée par le contribuable et d'examiner sa demande d'application des art. 37b LIFD et 44A LIPP en lien avec le transfert des réserves latentes dans le contexte de sa taxation 2019.

Ainsi, en passant outre la volonté clairement exprimée du contribuable, le TAPI avait violé la jurisprudence rendue en matière de réalisation systématique, le moment de la réalisation systématique et celui de l'aliénation des biens ne se confondant pas forcément. Les éléments du dossier démontraient au contraire que le contribuable avait eu pour intention de procéder en deux temps, à savoir de transférer en 2019 ses immeubles de sa fortune commerciale à sa fortune privée, puis, dans un second temps, de procéder à la vente de certains de ses immeubles, en fonction des occasions qui s'offraient à lui.

Enfin, s'agissant de l'application au cas d'espèce des art. 37b LIFD et 44A LIPP, il convenait de considérer que le contribuable ne pouvait pas bénéficier de l'imposition privilégiée prévue par ces dispositions, dès lors qu'il devait être qualifié de « quasi-professionnel » de l'immobilier ne disposant d'aucune exploitation commerciale.

b. Les contribuables ont conclu au rejet du recours.

En cas d'admission du recours, il convenait de renvoyer le dossier au TAPI pour décision sur la problématique de l'imposition privilégiée des art. 37b LIFD et 44A LIPP, point non traité par le jugement du TAPI.

L'annulation sans renvoi du jugement du TAPI reviendrait à les priver d'un degré de juridiction sur le fond et à violer ainsi leur droit d'être entendus.

c. L'AFC-GE s'est opposée au renvoi de la cause au TAPI en cas d'admission du recours.

Il n'était pas possible de déposer, au-delà du délai de recours, des conclusions séparées et autonomes relatives à l'acte remis en cause, notamment dans le contexte d'une réponse à un recours déposé par l'autre partie.

Ainsi, la conclusion des contribuables tendant au renvoi de la cause au TAPI en cas d'admission du recours devait être considérée comme irrecevable.

d. Sur quoi, la cause a été gardée à juger, ce dont les parties ont été informées.

EN DROIT

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).

2. Le litige porte sur l'année d'imposition du bénéficiaire de liquidation de l'activité indépendante de détenteur d'immeubles de l'intimé, au regard des art. 37b LIFD et 44A LIPP, en particulier, sur la date de cessation de ladite activité.

2.1 De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/162/2021 du 9 février 2021 consid. 2b ; ATA/191/2020 du 18 février 2020 consid. 4b).

2.2 Le présent litige concernant la période fiscale 2019, la cause est régie par le droit en vigueur durant cette période, à savoir respectivement les dispositions de la LIFD, de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et celles de la LIPP.

Par ailleurs, la question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATF 135 II 260 ; ATA/162/2021 précité consid. 2d).

3. La recourante conteste l'avis du TAPI retenant l'année 2020 comme année de cessation de l'activité indépendante de détenteur d'immeubles de l'intimé.

3.1 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 (art. 18 al. 1 LIFD ; art. 19 al. 1 LIPP). 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. La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante ; il en va de même pour les participations d'au moins 20% au capital- actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative, dans la mesure où le détenteur les déclare comme fortune commerciale au moment de leur acquisition. L'art. 18b LIFD est réservé (art. 18 al. 2 LIFD ; art. 19 al. 2 et 3 LIPP).

3.2 Le passage de biens immobiliers 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).

Il y a notamment transfert de la fortune commerciale à la fortune privée (ou prélèvement privé d'un immeuble) et donc réalisation systématique, lors de la cessation d'activité commerciale ou professionnelle du contribuable (Bastien VERREY *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *op cit.*, n. 15 *ad* art. 18a LIFD).

Selon l'art.18a al. 1 LIFD, le contribuable peut toutefois solliciter un report d'imposition jusqu'à l'aliénation du bien. Dans le cas contraire, la réalisation systématique déploiera pleinement ses effets : le gain comptable ainsi que la plus-value seront soumis à l'impôt sur le revenu (Bastien VERREY, *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *op cit.*, n 12 *ad* art. 18a LIFD). En effet, lorsqu'un contribuable cesse son activité professionnelle indépendante et en informe les autorités fiscales, la taxation des plus-values s'applique généralement en raison de l'extraction à titre privé des biens, à moins que le contribuable n'indique explicitement qu'il souhaite encore vendre des actifs de l'actif commercial dans le cadre de la liquidation de l'entreprise (liquidation différée) ou qu'il souhaite louer temporairement l'entreprise, par exemple, jusqu'à la vente prévue de l'entreprise à des tiers ou jusqu'au transfert à un héritier. Il n'y a généralement pas de place pour la taxation du bénéfice réalisé lors d'une vente ultérieure.

3.3 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 concluants, 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 cas spécifique de la cessation d'activité, le moment déterminant est celui auquel le contribuable informe l'autorité fiscale de sa volonté manifeste de ne plus détenir de fortune commerciale, acte qui prenait la forme, dans le système *praenumerando*, d'une demande de taxation intermédiaire. Une simple réduction de l'activité ne suffit cependant pas : l'entrepreneur en construction qui met un terme à cette entreprise mais qui poursuit quelques activités dans le commerce d'immeubles ne manifeste pas clairement son intention de cesser ses opérations dans le domaine immobilier. S'il vend un immeuble, même après un laps de temps certain, il réalise encore un gain commercial (ATF 125 II 113 consid. 6c ; Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *op cit.*, n. 78 *ad art.* 18 LIFD).

À ce titre, la volonté de l'entrepreneur en construction qui informe le fisc de sa fin d'activité, sans préciser s'il poursuit ou non son activité parallèle de commerçant d'immeubles ni procéder à un décompte des réserves latentes, ne peut être qualifiée de claire, et cette dernière activité est réputée perdurer (Yves NOËL, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *op cit.*, n. 49 *ad art.* 16 LIFD).

3.4 Dans un ATF 112 Ib 79, le Tribunal fédéral a établi que dans le cas d'un entrepreneur en construction qui avait requis le transfert dans son patrimoine privé d'une maison unifamiliale construite par son entreprise, dans laquelle il habitait désormais à titre personnel et dont il ne tirait plus aucun revenu jusqu'à la vente ultérieure de celle-ci, les autorités fiscales auraient dû comptabiliser les réserves latentes sur le bien immobilier au moment du transfert du bien dans son patrimoine privé en raison de la cessation de son activité, et non pas uniquement lors de sa vente ultérieure. Le raisonnement du Tribunal fédéral reposait sur le fait que le bien immobilier en question avait clairement et manifestement été affecté à l'usage privé du contribuable dès son transfert. Ce dernier avait ainsi exprimé aux autorités fiscales de manière évidente sa volonté de retirer le bien utilisé à titre privé de l'actif commercial lors de la cessation de son activité lucrative indépendante (consid. 2a).

Dans un second arrêt (ATF 125 II 113), le Tribunal fédéral a considéré que si l'on admettait systématiquement qu'en cas de cessation d'une activité commerciale tout commerce d'immeubles était également abandonné, cela aurait pour conséquence de transférer immédiatement tous les immeubles dans la fortune privée du contribuable. Se posait alors la question de savoir comment traiter les bénéfices d'opérations ultérieures en lien avec les biens immobiliers transférés dans la fortune privée (consid. 6c).

À ce titre, le Tribunal fédéral a indiqué qu'une longue durée de possession ou le fait qu'aucune transaction immobilière n'ait été réalisée depuis un certain temps ne faisait pas obstacle à la reconnaissance d'une activité indépendante persistante

visant à la vente du bien. En effet, dans le commerce immobilier, il était fréquent qu'un contribuable conserve des biens immobiliers pendant de nombreuses années pour diverses raisons, avant de les vendre avec un bénéfice. Cela valait également lorsque le contribuable conservait un bien immobilier acquis à des fins commerciales comme investissement pendant une longue période. Le fait que le contribuable n'ait plus à entreprendre d'activité particulière lors de la vente de l'immeuble ne jouait pas de rôle en soi, car il avait déjà accompli le travail principal d'investissement qui laissait présumer une démarche lucrative. Dans ces circonstances, les gains issus de la vente devaient être considérés comme commerciaux (consid. 6c).

3.5 Concernant spécifiquement la question de l'imposition des bénéfices de liquidation, la loi prévoit que 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 au sens de l'art. 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 des barèmes inscrits à l'art. 36 LIFD, sur la part des réserves latentes réalisées correspondant au montant dont le contribuable prouve l'admissibilité comme rachat au sens de l'art. 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, qui doit au moins s'élever à 2% (art. 37b al. 1 LIFD ; art. 44A al. 1 LIPP).

L'ordonnance sur l'imposition des bénéfices de liquidation en cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante du 17 février 2010 (OIBL - RS 642.114), règle l'exécution de l'art. 37b LIFD.

L'année de la liquidation correspond à l'exercice commercial au cours duquel la liquidation est achevée (art. 2 OIBL). À teneur de la circulaire n° 28 de l'AFC-CH intitulée « Imposition des bénéfices de liquidation en cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante du 3 novembre 2010 » et du commentaire de l'OIBL, une liquidation est terminée lorsque la dernière opération d'encaissement est entreprise (Circulaire n° 28 ch. 2.1 ; Commentaire OIBL, p. 8).

Les réserves latentes réalisées font partie du bénéfice de liquidation si l'immeuble est transféré de la fortune commerciale à la fortune privée et est aliéné pendant l'année de la liquidation ou pendant l'année précédente (art. 3 al. 2 OIBL).

Si le transfert de l'immeuble et son aliénation ont lieu pendant la période de liquidation (année de la liquidation et année précédente), ces deux opérations sont considérées comme des opérations de liquidation et la totalité des réserves latentes, c'est-à-dire les amortissements récupérés et le bénéfice de plus-value, constituent un élément du bénéfice de liquidation auquel s'applique l'art. 37b LIFD (Circulaire n° 28 ch. 2.4.1).

Dans le cas d'un transfert du bien immobilier de la fortune commerciale à la fortune privée pendant l'année précédant la liquidation, lors de laquelle le contribuable ne fait pas valoir un report d'imposition selon l'art. 18a LIFD, si le bien immobilier est aliéné au cours de l'année de la liquidation, au cours de laquelle cesse définitivement l'activité lucrative indépendante, l'ensemble des réserves latentes (amortissements repris et plus-value) est imposé à un taux préférentiel, le cas échéant au moyen d'une procédure de révision de la taxation de l'année précédant la liquidation (Bastien VERREY, *in* Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *op cit.*, n. 41 *ad* art. 18a LIFD ; Commentaire OIBL, p. 9).

3.6 Les impôts sur le revenu et la fortune des personnes physiques sont fixés et prélevés pour chaque période fiscale. La période fiscale correspond à l'année civile. Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 40 et 41 al. 1 LIFD ; art. 61 et 62 al. 1 LIPP).

À l'instar du revenu imposable et conformément aux principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, qui s'appliquent de manière générale aux cantons (ATF 137 II 353 consid. 6.1), chaque exercice est considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants. Le contribuable ne saurait choisir l'année fiscale au cours de laquelle il fait valoir les déductions autorisées. Chaque recette doit être attribuée à l'exercice durant lequel est née l'obligation ou la prétention juridique (ATA/534/2018 du 29 mai 2018 consid. 7a ; ATA/234/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/14/2015 du 6 janvier 2015). Plus généralement, les deux principes précités impliquent que tous les revenus effectivement réalisés durant la période fiscale en cause sont déterminants pour la taxation de cette période (arrêt du Tribunal fédéral 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 8.1.2).

3.7 En l'espèce, il n'est pas contesté que les immeubles litigieux faisaient partie de la fortune commerciale de l'intimé, liée à son activité indépendante de détenteur d'immeubles.

La recourante fonde ses griefs sur le fait que l'intimé leur aurait signifié de manière claire et précise la cessation de son activité au 31 décembre 2019 et sollicité le transfert de ses immeubles de sa fortune commerciale à sa fortune privée à la même date. Elle soutient à ce titre que dans le cas où elle n'aurait pas tenu compte des informations transmises par l'intimé en refusant d'imposer les réserves latentes à la date susmentionnée, elle aurait été forclosée pour taxer lesdites réserves lors de l'aliénation subséquente des immeubles.

Par ce raisonnement, la recourante perd de vue que dans le cas spécifique de la cessation d'une activité lucrative indépendante, la simple réduction de l'activité n'est pas suffisante : l'entrepreneur qui met un terme à son entreprise tout en poursuivant quelques activités dans le commerce d'immeubles ne manifeste pas clairement son intention de cesser ses opérations dans le domaine immobilier. Ainsi, s'il vend un immeuble, même après un laps de temps certain, il réalise encore un gain commercial. Comme le prévoit la doctrine précitée, la volonté de

l'entrepreneur en construction qui informe l'autorité fiscale de sa fin d'activité, sans préciser s'il poursuit ou non son activité parallèle de commerçant d'immeubles, ne peut être qualifiée de claire, et ladite activité est réputée perdurer (cf. *supra* consid. 3.3). La jurisprudence ne permet d'ailleurs pas de retenir une solution différente de celle évoquée par la doctrine. En particulier, l'ATF 112 Ib 79, qui traite d'un bien immobilier clairement affecté dès son transfert à l'usage privé du contribuable, qui y habitait et n'en tirait plus aucun revenu, n'est manifestement pas applicable au cas d'espèce (cf. *supra* consid. 3.4).

Au contraire, l'ATF 125 II 113 indique que dans le cas de commerce immobilier, il est fréquent qu'un contribuable conserve des biens pendant de nombreuses années pour diverses raisons, avant de les vendre avec un bénéfice. Le fait que le contribuable n'ait plus à entreprendre d'activité particulière lors de la vente de l'immeuble ne joue pas de rôle en soi, car le travail principal d'investissement laissant présumer une démarche lucrative a déjà été accompli. Dans ces circonstances, les gains issus de la vente doivent être considérés comme commerciaux (cf. *supra* consid. 3.4).

Dans le cas présent, l'intimé a clairement indiqué avoir exercé deux activités lucratives indépendantes distinctes : la première en tant qu'électricien et la seconde en tant que détenteur d'immeubles. À ce titre, il a acquis et exploité les trois immeubles litigieux avec d'autres professionnels de l'immobilier durant des années, notamment en en tirant des revenus locatifs, qui ont en partie perduré durant l'année 2020. Il a sollicité auprès de la recourante, par courrier du 2 juin 2020, le transfert des trois immeubles litigieux dans sa fortune privée en raison de la cessation de son « activité » au 31 décembre 2019, « conformément à la déclaration fiscale 2019 », laquelle mentionnait uniquement la cessation de son activité indépendante d'électricien, sans préciser s'il poursuivait ou non son activité parallèle de détenteur d'immeubles. Il a par la suite, en date du 20 janvier et du 15 juin 2020, vendu deux des immeubles litigieux à des tiers pour la somme de CHF 1'900'000.- chacun, réalisant ainsi un bénéfice. Ce n'est que par courrier du 15 août 2023 qu'il a finalement indiqué avoir cessé « toute activité indépendante au 31 décembre 2019 », sans autre précision.

Dans ces circonstances et conformément à la doctrine et à la jurisprudence citées, la volonté de l'intimé ne pouvait être qualifiée de claire et son activité de détenteur d'immeubles était réputée persister, à tout le moins jusqu'à la vente des deux immeubles susmentionnés. Il apparaît en effet que la cessation d'une activité professionnelle de détenteur d'immeubles se matérialise notamment par l'occupation personnelle des locaux ou par la vente des immeubles, vente faisant dès lors intrinsèquement partie de ladite activité ou de sa liquidation. Force est ainsi d'admettre que l'intimé exerçait encore une activité de détention d'immeubles en 2020, puisqu'il a procédé à deux ventes et en a tiré des revenus locatifs.

Cette solution est par ailleurs confirmée par les règles applicables en matière d'imposition privilégiée (art. 37b al. 1 LIFD ; art. 44A al. 1 LIPP) qui prévoient

qu'une liquidation est terminée lorsque la dernière opération d'encaissement est entreprise et que les réserves latentes réalisées font partie du bénéfice de liquidation si l'immeuble est transféré de la fortune commerciale à la fortune privée et aliéné pendant l'année de la liquidation ou pendant l'année précédente (cf. *supra* consid. 3.6).

En conséquence, c'est à juste titre que le TAPI a constaté que l'intimé ne pouvait se prévaloir de l'imposition privilégiée dans le cadre de sa taxation pour l'année 2019. Les réserves en cause ayant été réalisées en 2020 seulement, elles devaient par conséquent être appréhendées dans le cadre de la taxation de cette période-là.

Partant, le recours est rejeté. Point n'est donc besoin d'examiner la question du renvoi au TAPI, non pertinent en l'espèce.

4. Malgré l'issue du litige et vu la qualité de la recourante, il n'y a pas lieu à perception d'un émoulement (art. 87 al. 1 2^e phr. LPA). Une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée aux intimés, qui y ont conclu (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 25 septembre 2024 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 26 août 2024 ;

au fond :

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émoulement ;

alloue à A_____ et B_____, solidairement entre eux, une indemnité de procédure de CHF 1'000.- à la charge de l'AFC-GE ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession de la demanderesse, invoquées comme moyens de preuve, doivent être jointes à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à C_____ Sàrl, mandataire des intimés, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Eleanor McGREGOR, présidente, Florence KRAUSKOPF, Jean-Marc VERNIORY, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. SCHEFFRE

la présidente siégeant :

E. McGREGOR

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :