RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3176/2020 ICCIFD JTAPI/548/2021

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 31 mai 2021

dans la cause

A_____ SÀRL, représentée par Mes Sarah BUSCA BONVIN et Aurélien BARAKAT, avocats, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD) 2017 et 2018.

2. Selon le registre du commerce de Genève, A_____ SÀRL (ci-après : la contribuable ou la recourante), inscrite le _____ 2014, a pour but : « toutes activités dans le domaine de l'immobilier, notamment achat, vente, courtage, financement, investissement, promotion, gérance, à l'exclusion des opérations prohibées par la loi fédérale sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger (LFAIE) ». Monsieur B_____ et son fils, Monsieur C_____, en sont respectivement le gérant et le directeur. Le père est également actionnaire et administrateur de la société D_____ SA, à Genève, laquelle détient l'intégralité du capital social de la contribuable. Le fils en est le directeur.

3. Le 29 août 2014, la contribuable est devenue propriétaire de l'immeuble n° 1_____, sis à la rue E_____, pour le prix total de CHF 8'786'460.-.

4. L'immeuble ayant fait l'objet d'amortissements annuels, à savoir de CHF 58'500.- en 2014 et de CHF 87'565.- en 2015 et 2016, sa valeur comptable s'est élevée à CHF 8'522'825.- au 31 décembre 2016.

5. Le 17 juillet 2017, la contribuable a vendu l'immeuble pour le prix de CHF 12'250'000.-.

6. La contribuable a ensuite acheté l'immeuble n° 2_____, sis à l'avenue F_____, pour le prix de CHF 17'250'000.- en date du 4 septembre 2017.

7. Dans ses comptes et déclarations fiscales 2017 et 2018, la contribuable a mentionné l'immeuble n° 2_____ et un remploi de 3'727'174.-.

8. Sur demande de renseignements de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) du 5 juillet 2019 concernant l'année 2017, la contribuable a notamment expliqué que la société G_____ SA [recte : G_____ SÀRL] à Genève supervisait les travaux de l'immeuble n° 2_____, gérait sa remise en location et effectuait le suivi nécessaire à son entretien, ainsi que toutes les démarches y relatives. Pour ses prestations, cette société avait facturé des honoraires de gestion et d'administration de CHF 147'744.-.

9. Selon le registre du commerce de Genève, G_____ SÀRL a pour but : « toutes activités commerciales liées à tous types de produits de service, aussi bien dans le domaine industriel, financier qu'immobilier, tant en Suisse qu'à l'étranger, à l'exclusion de toutes activités prohibées par la LFAIE ; toutes activités en rapport avec l'immobilier comme la gestion, l'intermédiation pour des opérations immobilières, la vente, la promotion, la location ou autres ainsi que de

commissionnements à l'exclusion de toutes activités prohibées par la LFAIE ; le négoce de tous type de produits y compris alimentaires et l'intermédiation de tous types de produits et de conseils ; l'acquisition, la création, le développement, la commercialisation et l'exploitation de brevets, marques et autres droits immatériels; la prise de participations et tous types d'investissements dans toutes sociétés et entreprises (quelle que soit leur forme) en Suisse et à l'étranger ». M. B_____ et son fils en sont respectivement le gérant et le directeur, D_____ SA en détient quant à elle l'intégralité du capital social.

10. Par bordereaux de taxation datés du 20 février 2020, l'AFC-GE a fixé l'ICC et l'IFD 2017 à respectivement CHF 898'121.30 et CHF 315'537.- sur la base d'un bénéfice net et d'un capital propre imposables de respectivement CHF 3'712'235.- et CHF 3'801'064.-.

    Ce faisant, l'AFC-GE n'a pas admis le remploi au motif que les immeubles locatifs étaient considérés comme des valeurs de placement. Seul un bien immobilier occupé par la société elle-même pourrait bénéficier d'un remploi si les autres conditions étaient remplies. Elle a dès lors procédé à une reprise de CHF 3'727'174.- sur le bénéfice, ainsi que sur le capital au titre de réserve latente.

11. Par bordereaux de taxation datés du 27 février 2020, l'AFC-GE a fixé l'ICC et l'IFD 2018 à respectivement CHF 49'862.25 et CHF 0.- sur la base d'un bénéfice net et d'un capital propre imposables de respectivement CHF 0.- et CHF 3'945'125.-.

    La reprise d'un montant de CHF 3'727'174.- portait cette fois-ci uniquement sur l'impôt sur le capital au titre de réserve latente.

12. Par courrier de ses mandataires du 20 mars 2020, la contribuable a élevé réclamation à l'encontre des bordereaux de taxation ICC/IFD 2017, concluant à sa mise au bénéfice du remploi, dès lors que le nouvel immeuble était nécessaire à son exploitation. Subsidiairement, si le refus du remploi devait être confirmé, la provision pour impôt devrait être ajustée. Elle a sollicité un délai pour compléter sa réclamation.

13. Le 27 mars 2020, la contribuable a déposé une réclamation à l'encontre des bordereaux de taxation ICC/IFD 2018 pour les mêmes motifs que l'année précédente.

14. Dans le délai accordé par l'AFC-GE, la contribuable a complété sa réclamation par courrier du 30 juin 2020.

15. Par deux décisions sur réclamation du 28 août 2020, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation relative à l'ICC et l'IFD 2017. Elle a maintenu la reprise liée au remploi, mais a tenu compte du fait que le supplément d'impôt qui en résultait diminuait d'autant le bénéfice et le capital imposables. L'ICC et l'IFD 2017

s'élevaient désormais à respectivement CHF 684'712.80 et CHF 238'153.- sur la base d'un bénéfice et d'un capital imposables de respectivement CHF 2'801'835.- et CHF 2'890'664.-.

16. Par deux décisions sur réclamation du 1er septembre 2020, l'AFC-GE a admis la prise en compte du supplément d'impôt résultant du refus du remploi et a diminué d'autant le bénéfice et le capital imposables ICC 2018. Celui-ci était dès lors réduit à CHF 45'809.15 sur la base d'un bénéfice imposable nul et d'un capital imposable de CHF 3'034'725.-. L'IFD 2018 restait inchangé à CHF 0.-.

17. Par acte du 5 octobre 2020, sous la plume de ses mandataires, la contribuable a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) contre les décisions sur réclamation des 28 août et 1er septembre 2020, qu'elle allègue avoir reçues respectivement les 3 et 7 septembre 2020. Elle a conclu, sous suite de frais et de dépens, à leur annulation.

    La recourante était propriétaire d'un seul bien immobilier, soit l'immeuble n° 1_____, remplacé ensuite par celui n° 2_____. « L'exploitation et la gestion » de celui-ci étaient déléguées à G_____ SÀRL, plus particulièrement à M. B_____. Celui-ci fournissait les prestations suivantes depuis l'acquisition de l'immeuble :

    - « Planification, décision et supervision des travaux de rénovation et d'entretien réalisés sur les appartements de l'immeuble ;

    - Démarches administratives afin d'obtenir les autorisations nécessaires pour les travaux susmentionnés et suivi des relations avec les autorités administratives ;

    - Relations avec les fournisseurs, établissement des plans, planning de travaux, suivi des chantiers, liste des intervenants, aussi bien pour les travaux et le dépannage de l'immeuble que pour les résidents ;

    - Relations avec les locataires s'agissant de leurs divers besoins et revendications, traitement de ces questions ;

    - Sélection des candidatures de locataires lors de la remise sur le marché des appartements, visites sur place ;

    - Suivi des litiges et conduite des éventuelles négociations avec les locataires ;

    - Suivi des relations bancaires et négociation des différents crédits avec les instituts financiers pour le financement des travaux ;

    - Réalisation de l'ensemble des tâches de gérance de la recourante, à l'exception de la rédaction des baux, confiée à une régie de la place. »

L'immeuble n° 2_____, qui avait les mêmes caractéristiques que celui n° 1_____, avait nécessité d'importants travaux de rénovation et d'entretien encore en cours à ce jour. Il n'était pas destiné à des opérations d'achat et vente sur le marché immobilier. M. B_____ et son fils y occupaient d'ailleurs chacun un appartement. Il ne pouvait être dès lors qualifié d'actif circulant, mais d'actif immobilisé. Il ne s'agissait pas d'un immeuble de placement. Ce bien immobilier était nécessaire à son exploitation, au sens des règles sur le remploi, puisqu'il n'était pas possible pour la recourante, en tant que société immobilière, de poursuivre son activité sans posséder un immeuble.

18. Dans sa réponse du 7 janvier 2021, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Après avoir rappelé la jurisprudence et la doctrine relatives au remploi, elle a d'abord considéré que la recourante était une pure société immobilière. L'immeuble était l'unique actif immobilisé, dont la valeur représentait l'essentiel du total des actifs de la société. Il s'agissait d'un immeuble locatif dont le but était de générer un rendement, lequel constituait le principal produit de la société. Cette dernière n'était pas une société d'exploitation, dès lors que son bien immobilier ne servait pas de base à une activité de fabrication ou de commerce. Sur la base des critères de la circulaire n. 5 de l'administration fédérale des contributions du 1er juin 2014 (ci-après : circulaire n. 5), le rendement de l'immeuble n'était pas au moins vingt fois supérieur au coût du personnel, à savoir le salaire de M. B_____. Il en allait de même en prenant en compte le montant total des honoraires de gestion et d'administration comptabilisés par la société. En tant qu'ultime ayant droit économique de celle-ci, l'activité de M. B_____ relevait plutôt de la simple gestion de son patrimoine.

Tant l'immeuble vendu que celui acheté visaient une longue détention, de sorte qu'il s'agissait d'un simple investissement en vue de générer un rendement. Dès lors, faute de pouvoir considérer l'immeuble comme un actif d'exploitation, le remploi n'était pas applicable dans le cas présent.

19. Par réplique du 3 février 2021, la recourante a persisté dans les conclusions de son recours.

Elle a versé à la procédure diverses attestations d'entreprises ayant exécuté des travaux dans l'immeuble n° 1_____ ou n° 2_____, tendant à démontrer le « rôle de véritable maître d'ouvrage actif » assumé par M. B_____ et l'importance des prestations qu'il déployait en qualité de gérant de G_____ SÀRL. Dès lors, l'activité de la recourante ne s'inscrivait pas dans une approche de simple administration d'immeubles, mais bien dans celle d'une exploitation professionnelle d'actifs immobiliers.

La circulaire n. 5, hormis le fait qu'elle ne liait pas le tribunal, concernait uniquement le contexte des restructurations fiscalement neutres au sens de l'art.

61 LIFD et non pas le remploi régi par l'art. 64 LIFD. Ainsi, le critère de « vingt fois un salaire » se révélait clairement inapproprié dans le cas présent.

20. Dans sa duplique du 26 février 2021, l'AFC-GE a persisté dans les considérants et conclusions de sa réponse du 7 janvier 2021. Sans se fonder sur la circulaire n. 5, la jurisprudence du Tribunal fédéral en retenait des critères, et la doctrine les avait repris, de sorte que rien ne justifiait de s'en éloigner pour l'examen du présent cas d'espèce. En outre, comme l'indiquait la recourante dans sa réplique, son activité consistait à rechercher des rendements en détenant un bien immobilier sur le long terme. L'activité de M. B_____ relevait dès lors de la gestion de son patrimoine.

EN DROIT

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).

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.

   En effet, les décisions attaquées, datées respectivement des 28 août et 1er septembre 2020, ont été envoyées par pli simple à la recourante, qui allègue les avoir reçues respectivement les 3 et 7 septembre 2020.

   L'AFC-GE n'étant pas en mesure de démontrer que ces décisions sur réclamation auraient été notifiées à une date antérieure, le recours, posté le 5 octobre 2020, doit être considéré comme déposé dans le délai légal. Cette question n'est d'ailleurs pas litigieuse.

3. A teneur des art. 17 al. 1 LIPM et 64 al. 1 LIFD, lorsque des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation sont remplacés, les réserves latentes inhérentes à ces biens peuvent être reportées, dans un délai raisonnable, sur des éléments acquis en remploi qui remplissent la même fonction ; le report de réserves latentes sur des éléments de fortune sis hors de Suisse est exclu.

   Seuls les biens immobilisés qui servent directement à l'exploitation sont considérés comme nécessaires à celle-ci ; n'en font pas partie, notamment, les biens qui ne sont utiles à l'entreprise que par leur valeur de placement ou leur rendement (art. 17 al. 3 LIPM et 64 al. 3 LIFD).

4. L'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) dispose quant à lui que, 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. L'imposition en cas de remplacement d'immeubles par des biens mobiliers est réservée.

5. Les dispositions légales cantonales et fédérales précitées étant d'une teneur similaire, la jurisprudence et la doctrine y relatives sont valables tant pour l'ICC que pour l'IFD.

6. Le remploi désigne l'opération par laquelle une entreprise vend un actif et affecte le produit de cette aliénation à l'acquisition d'un bien de remplacement (Robert DANON, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, p. 1246, n. 1 ad art. 64 LIFD).

   L'art. 64 al. 1 LIFD n'est pas applicable aux biens qui ne sont utiles à l'entreprise que par leur valeur de placement ou de rendement. Le point de savoir si un bien est nécessaire à l'exploitation s'apprécie au regard de la fonction remplie par cet actif au sein de l'entreprise. En d'autres termes, les actifs nécessaires à l'exploitation sont ceux qui sont affectés à la capacité de rendement de l'entreprise et dont la vente réduirait cette capacité (Robert DANON, op. cit., p. 1248 n. 9 ad art. 64 LIFD).

7. L'acquisition de biens de remplacement en franchise d'impôt est donc limitée en particulier aux immobilisations nécessaires à l'exploitation (art. 8 al. 4 LHID). Selon leur finalité, ces actifs servent directement à la production de l'entreprise et ne peuvent être vendus sans nuire à son processus de production. Les actifs nécessaires à l'activité constituent des éléments indispensables de l'unité commerciale ; leur cession entraînerait un changement substantiel de l'activité. Ainsi, le remploi d'actifs qui ne servent à l'entreprise que comme placement ou pour leur rendement est toujours exclu (arrêt du Tribunal fédéral 2A.122/2005 du 16 septembre 2005 consid. 2.2.2). Dans cet arrêt, les juges fédéraux ont toutefois laissé ouverte la question de savoir si et à quelles conditions les terrains pouvaient constituer des immobilisations nécessaires dans le cas des sociétés immobilières (consid. 3.1).

8. Dans un arrêt ultérieur, le Tribunal fédéral a considéré que la gérance d'immeubles ne présentait en règle générale pas les caractéristiques d'une exploitation. Les immeubles, qui étaient détenus comme actifs immobilisés et qui servaient à l'entreprise uniquement par leur rendement n'étaient pas « nécessaires à l'exploitation ». Exceptionnellement toutefois, une gérance d'immeubles pouvait aussi remplir l'exigence d'une exploitation. Cela présupposait une gestion professionnelle d'immeubles (arrêt du Tribunal fédéral 2C_107/2011 du 2 avril

2012 consid. 3.3 in RDAF 2012 II p. 539). Se référant notamment à la circulaire n. 5 de l'administration fédérale des contributions du 1er juin 2004 concernant les restructurations (ci-après : circulaire n. 5), le Tribunal fédéral a considéré que les critères qui en découlaient n'étaient pas directement applicables au remploi tel que prévu en matière d'impôts fonciers. Dans l'espèce jugée dans cet arrêt, il était controversé de savoir si le report d'imposition pouvait être accordé au recourant s'agissant de l'impôt sur les gains immobiliers de quatre immeubles aliénés ensuite de remploi. Cela dépendait de savoir d'une part si l'activité professionnelle indépendante du recourant devait être qualifiée d'exploitation et d'autre part, si les immeubles en question devaient être comptés comme actifs immobilisés « nécessaires à l'exploitation ». Ce n'était qu'à ces deux conditions qu'un remploi entrait en considération (arrêt du Tribunal fédéral 2C_107/2011 du 2 avril 2012 consid. 3.3 in RDAF 2012 II p. 539).

9. La qualification d'actif immobilisé nécessaire à l'exploitation concerne tant l'objet remplacé que celui acquis en remploi. De même, le réinvestissement de liquidités liées à la vente d'un actif non nécessaire à l'exploitation dans l'achat de biens nécessaires à l'exploitation n'est pas couvert par l'article 64 LIFD. Par actif immobilisé, on entend notamment les immeubles, les machines ou encore les actifs immatériels tels que les patentes, les licences ou les concessions. Ne sont ainsi pas considérés comme des immobilisations les actifs circulants facilement réalisables (Robert DANON, op. cit., p. 1248 n. 10 – 11 ad art. 64 LIFD).

10. Dans l'arrêt 2C_107/2011 du 2 avril 2012 précité, le Tribunal fédéral a notamment estimé qu'il fallait reconnaître que les immeubles étaient dans un sens communément admis « nécessaires à l'exploitation », dans la mesure où une entreprise de gestion immobilière ne pouvait exister sans eux. Toutefois, cela ne signifiait pas pour autant que les immeubles litigieux étaient nécessaires à l'exploitation au sens des règles sur le remploi. En effet, s'agissant de l'acquisition de remplacement, il n'y avait pas en l'occurrence d'obligation de les remplacer, comme lors de véritables immeubles de l'actif immobilisé nécessaires à l'exploitation. « Le recourant ne doit pas à nouveau investir impérativement le produit dans des immeubles de rendement. (…) Dans cette mesure, le lien entre l'objet de replacement et celui à remplacer est manifestement moins étroit que lors de l'existence d'un véritable remploi ». (RDAF 2012 II p. 547 consi. 5.1).

11. En l'espèce, il n'est pas contesté que la recourante est une société immobilière, qu'elle n'est propriétaire que d'un seul bien immobilier et que celui-ci est un actif immobilisé.

12. Les parties s'accordent également sur le fait que l'immeuble n° 2_____, acquis en remplacement, remplit la même fonction que celui n° 1_____. Toutefois, elles divergent sur la nature de cette fonction, la recourante soutenant qu'il s'agit d'actifs immobilisés nécessaires à son exploitation, alors que l'AFC-GE les considère comme de simples immeubles de placement.

13. La recourante explique que « l'exploitation et la gestion » de l'ancien et du nouvel immeuble étaient confiées à G_____ SÀRL, plus particulièrement à M. B_____, qui est à la fois gérant de cette dernière et de la recourante.

14. Les tâches accomplies par M. B_____ correspondent à une administration professionnelle des immeubles, à l'instar des prestations fournies par une gérance immobilière, et qui comprenaient de surcroît des travaux de rénovation et d'entretien. Bien qu'elle ne soit pas formellement et directement exercée par la recourante, cette activité ne saurait être considérée comme déléguée à une entreprise externe, puisque G_____ SÀRL et la recourante sont des sociétés sœurs dirigées par les mêmes personnes.

15. En outre, le fait que le rendement de l'immeuble ne soit pas au moins vingt fois supérieur au salaire perçu par M. B_____ ne saurait être déterminant, dès lors que le Tribunal fédéral considère que les critères de la circulaire n. 5 visent principalement les cas de fusion, scission, transformation et le transfert de patrimoine, et qu'ils ne sont pas directement applicables au remploi tel que prévu en matière d'impôts fonciers (RDAF 2012 II p. 539, 548 consid. 5.1).

16. Enfin et surtout, l'immeuble représente l'unique actif immobilisé de la recourante et lui procure sa seule source de revenus. En tant que tel, il sert directement à la l'activité de l'entreprise et ne peut pas être vendu sans nuire à son processus de production. Après la vente de l'immeuble n° 1_____, son remplacement s'avérait par conséquent nécessaire à la recourante pour poursuivre son activité.

17. Dès lors, le tribunal estime que l'immeuble n° 1_____ constituait un actif immobilisé d'exploitation. Son non-remplacement par celui n° 2_____ aurait rendu son activité sans objet.

18. En conséquence, le recours sera admis. Le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE, afin qu'elle notifie à la recourante de nouveaux bordereaux de taxation ICC/IFD 2017 et 2018 conformes aux considérants qui précèdent.

19. 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), la recourante, qui obtient gain de cause, est dispensée du paiement d'un émolument. Par conséquent, l'avance de frais de CHF 900.-, versée à la suite du dépôt du recours, lui sera restituée.

20. Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 1'000.-, à la charge de l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, sera allouée à la recourante (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 5 octobre 2020 par A_____ SÀRL contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale des 28 août et 1er septembre 2020 ;

2. l'admet ;

3. renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles décisions de taxation ICC/IFD 2017 et ICC 2018 conformes aux considérants qui précèdent ;

4. renonce à percevoir un émolument et ordonne la restitution à la recourante de l'avance de frais de CHF 900.- ;

5. condamne l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, à verser à la recourante une indemnité de procédure de CHF 1'000,- ;

6. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST, présidente, Jean-Marie HAINAUT et Yuri KUDRYAVTSEV, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le Le greffier