

du 20 mai 2003

dans la cause

Monsieur H. A. B.

représenté par PricewaterhouseCoopers S.A., mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE GENEVOISE

_____ et

COMMISSION CANTONALE DE RECOUS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

EN FAIT

1. Monsieur H. A. B. et son épouse sont domiciliés à Zurich, où ils sont assujettis de manière illimitée aux impôts. Ils le sont de manière limitée aux impôts genevois en raison de la propriété d'un immeuble locatif situé rue ...
2. En 1999, en raison de son rattachement limité, M. B. a renoncé à compléter la formule de déclaration d'impôts genevoise. Il a uniquement retourné à l'administration fiscale cantonale cette formule accompagnée d'une copie de la déclaration zurichoise et de ses annexes. Le 2 novembre 1999, l'administration fiscale a sommé M. B. de fournir une déclaration originale genevoise dûment complétée dans la mesure où les documents remis ne permettaient pas de procéder à l'imposition ICC 1999 dans le respect de la législation fiscale genevoise et des règles en matière de répartition intercantonale. Cette demande est restée sans suite.
3. Sur la base des éléments dont elle disposait, l'administration fiscale a établi le 26 novembre 1999 un bordereau de taxation ICC 1999 d'un montant de CHF 34'293.-, calculé sur un revenu imposable de CHF 73'142.- sur une fortune imposable de CHF 573'776.-. M. B. a déposé une réclamation contre ce bordereau de taxation ICC 1999 le 7 décembre 1999.
4. Suite à cette procédure de réclamation, le 27 octobre 2000 l'administration fiscale a rendu une nouvelle décision accompagnée d'un bordereau rectificatif 1999 calculé sur un revenu imposable de CHF 43'558.-, sur une fortune imposable de CHF 580'577.-. Ce bordereau était accompagné d'une nouvelle répartition intercantonale des éléments imposables.
5. M. B. a interjeté recours contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après " la commission de recours ") le 24 novembre 2000. Il affirme n'avoir aucun revenu imposable à Genève et que l'administration doit prendre en compte les amortissements sur les immeubles commerciaux, dont fait partie selon lui l'immeuble sis à Genève.
6. La commission de recours a rejeté le recours formé par M. B. le 10 octobre 2002 en considérant qu'un

amortissement ne pouvait être effectué que sur des biens de nature commerciale et que l'immeuble sis à Genève n'entraînait pas dans cette catégorie. La commission s'était fondée sur la déclaration fiscale zurichoise 1999, selon laquelle le recourant est salarié de la fiduciaire "... à Zurich. M. B. a établi pour l'année 1998 un compte de pertes et profits ainsi qu'un bilan. Toutefois, les actifs inscrits au bilan consistaient exclusivement en quatre immeubles locatifs dont celui sis à Genève. De plus, ces comptes ne démontraient aucune activité à l'exception de la perception des loyers et le paiement des frais d'exploitation au travers des charges et frais d'entretien usuels. Pour la commission de recours, ces éléments excluaient l'activité commerciale alléguée et, par voie de conséquence, les amortissements.

7. La décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts a été notifiée le 18 octobre 2002 au mandataire de M. B.. Par un acte déposé à la poste le 15 novembre 2002 et reçu au Tribunal administratif le 18 novembre 2002, M. B. a interjeté recours contre cette décision.

Ces immeubles appartenaient à son patrimoine commercial. Les autorités zurichoises avaient admis l'existence d'une activité indépendante, donc un patrimoine professionnel concernant les trois immeubles dont il est propriétaire sur le canton de Zurich. Son activité en relation avec ces immeubles excédait le cadre de la simple administration de son patrimoine dans la mesure où il détenait en nom propre un nombre relativement important d'immeubles et mettait à contribution des connaissances spécifiques d'ordre relationnel et professionnel dérivées de son activité dépendante. Son activité correspondait à celle d'une entreprise commerciale. Il finançait en outre une grande partie de ses activités immobilières par des fonds étrangers. Il a admis avoir acquis l'immeuble genevois en 1979 et y avoir effectué d'importants travaux de rénovation. Une fois les travaux terminés, il avait mis le bâtiment en location à des tiers et n'avait jamais changé cette affectation. L'administration fiscale n'avait pas contesté les pratiques comptables de M. B. jusqu'en 1999, première année où elle avait procédé à une reprise des amortissements.

8. L'administration fiscale a répondu au recours le 10 janvier 2003 en contestant l'existence de nouveaux

arguments pertinents. Elle a persisté dans la position prise devant la commission cantonale de recours. L'immeuble litigieux faisait partie de la fortune privée du contribuable, dans la mesure où il l'avait acquis pour s'assurer un revenu régulier de manière privée et durable, ce que démontre une détention de plus de vingt ans du bâtiment sans aucune modification de son affectation. De plus, M. B. avait intégré l'immeuble dans ses comptes privés, ce qui n'avait pas de rapport avec son activité professionnelle. Pour ces motifs la qualité de commerçant de l'immobilier alléguée par M. B. devait être nié.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la Loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la Loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 53 al. 1 de la Loi du 4 octobre 2001 sur la procédure fiscale - LPFi - D 3 17).
2. La nouvelle loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques est entrée en vigueur le 1er janvier 2001. Toutefois, en vertu du principe de la non-rétroactivité, le nouveau droit ne s'applique pas aux faits antérieurs à sa mise en vigueur, sous réserve d'exceptions prévues par la loi. En l'espèce, les nouvelles dispositions du droit fiscal genevois ne prévoient pas un effet rétroactif (ATA du 26 juin 2001, cause B). Le recours doit donc être examiné à l'aune des dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000.
3. Selon l'art. 21, let. g LCP, les contribuables peuvent défalquer de l'ensemble de leur revenu brut les amortissements justifiés par l'usage commercial. Cette disposition s'applique uniquement si l'activité de location et de gestion d'immeubles constitue une activité indépendante. Si elle relève de la simple administration du patrimoine privé, un amortissement est exclu (RDAF 2001 47).
4. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, il y a commerce professionnel d'immeubles, qui forme un des aspects de l'activité lucrative indépendante, lorsque le contribuable procède de manière systématique à l'acquisition et à la vente de biens patrimoniaux dans

l'intention d'obtenir un gain. Il exerce dans ce cas une activité qui excède la pure administration de sa propre fortune ou l'exploitation d'une opportunité résultant d'une circonstance fortuite (RDAF 2001 44). La distinction entre les deux types d'activité se fonde sur une analyse de l'ensemble des circonstances du cas concret (ATF 125 II 113 consid. 3e et 6a). Le Tribunal fédéral retient comme indices d'une activité indépendante : la manière de procéder (systématique ou planifiée), la volonté d'augmenter son capital ou de rechercher de manière plus active des gains en bénéficiant du développement du marché immobilier, la fréquence des opérations, la durée de possession, les liens entre les opérations immobilières et l'activité professionnelle du contribuable, l'utilisation des connaissances professionnelles du contribuable, l'usage de crédits importants et le réinvestissement des bénéfices réalisés dans des opérations immobilières ultérieures (RDAF 2001 44-45 et les références citées).

5. a. En l'espèce, plusieurs éléments parlent en faveur d'une simple gestion privée. Tout d'abord le fait que l'immeuble de Genève a été acquis en 1979, rénové puis mis en location. Il n'a subi aucun changement d'affectation depuis plus de vingt ans, la seule activité du contribuable se limitant à l'encaissement des loyers. Ensuite, le recourant n'a démontré aucune activité par laquelle il valoriserait l'immeuble sis ..., autrement que par l'augmentation naturelle de la valeur d'un bien immobilier suite à l'écoulement du temps. Il n'a mis en évidence aucun acte de gestion propre à un professionnel de l'immobilier qui chercherait à rentabiliser son bien de manière supérieure à celle d'un particulier. Enfin, le contribuable est propriétaire de six bâtiments locatifs, dont un à Genève, de deux terrains et d'une propriété à Majorque. Il a intégré quatre des six immeubles locatifs dans sa fortune commerciale, sans mentionner les éléments permettant de distinguer ces immeubles des autres immeubles ne ressorte de leur déclaration d'impôt. Toutefois, une comparaison des valeurs fiscales et des revenus locatifs permet de penser que le contribuable a opéré une distinction entre les éléments de son patrimoine selon le critère du revenu. Les quatre immeubles annoncés comme appartenant à la fortune commerciale produisent les revenus les plus élevés. L'immeuble sis à Genève a généré un revenu brut de CHF 324'602.- en 1998 contre CHF 32'188.- et CHF 50'294.- pour les deux autres immeubles privés sis respectivement à Buchs et Zurich.

b. Deux éléments militent en faveur d'une solution opposée. D'une part, l'activité professionnelle du recourant se déroule dans le domaine de l'immobilier. Il est salarié de la société ... et a reçu à ce titre un salaire de CHF 89'912.- en 1999. Son épouse est également employée de cette société et a reçu un salaire de CHF 73'892.- en 1999. Par ailleurs, il admet être l'actionnaire unique et le seul administrateur de cette société, dont le but statutaire est la réalisation de toutes opérations immobilières (ventes, achats, constructions, rénovations, gérance). Le fait que le recourant exerce son activité comme employé est sans importance en raison de la relation directe entre sa profession et son activité dans le secteur immobilier. Il peut utiliser les connaissances acquises dans le domaine de sa profession (RDAF 2001 48). D'autre part, les quatre immeubles mentionnés comme appartenant à la fortune commerciale sont grevés d'importantes hypothèques. La valeur fiscale de ces immeubles, après amortissements, au 31 décembre 1998 était de CHF 15'858'896.50 et la dette hypothécaire s'élevait à CHF 16'150'000.-. Pour l'immeuble sis à Genève, les valeurs étaient respectivement de CHF 3'096'178.50 et de CHF 3'250'000.-. L'importance de ces prêts n'est pas usuelle, elle excède largement la simple administration de la fortune privée.

c. Ces éléments permettent de qualifier l'activité en cause d'activité lucrative indépendante. La location et la gestion de l'immeuble sis à Genève, doit donc être considéré comme une activité indépendante et la déduction des amortissements admise.

6. Vu l'issue du recours, aucun émolument ne sera perçu (art. 87, al. 1 LPA).

Une indemnité de CHF 1'500.- sera allouée au recourant, à la charge de l'Etat de Genève.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 15 novembre 2002 par Monsieur H. A. B. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 10 octobre 2002;

au fond :

l'admet;

renvoie la cause à l'administration pour nouvelle décision de taxation conforme aux considérants;

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

alloue une indemnité en CHF 1'500.- au recourant, à la charge de l'Etat de Genève;

communique le présent arrêt au mandataire du recourant ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Thélin, président, M. Schucani, Mmes Bonnefemme-Hurni et Bovy, juges et M. Bellanger, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :
la greffière-juriste adj. : le président :

M. Tonossi

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme N. Mega