

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1135/2014-ICCIFD

ATA/875/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 25 août 2015

4^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____

représentés par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
30 mars 2015 (JTAPI/403/2015)**

EN FAIT

- 1) Monsieur A_____ a exploité en raison individuelle une station-service, shop, bar, minimarket au _____ route B_____ à C_____. Il est propriétaire de la parcelle sur laquelle est édifée la station-service.
- 2) Le 1^{er} décembre 2010 a été inscrite au registre du commerce la société « D_____ » (ci-après : la sàrl) qui a pour but l'exploitation de stations-service, shops, bars et minimarkets. M. A_____ en était l'associé gérant président avec signature individuelle, et il détient 199 des 200 parts de la société.
- 3) Le 6 juin 2011, il a remis sa déclaration fiscale 2010 à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) en déclarant un bénéfice net de CHF 139'565.- provenant de son activité indépendante.
- 4) Le 30 juillet 2012, M. A_____ a remis sa déclaration fiscale 2011 en n'indiquant aucun revenu d'activité indépendante mais uniquement un revenu en tant qu'employé de la sàrl.
- 5) Le 4 décembre 2012, en réponse à une demande de renseignements de l'AFC concernant des postes de la déclaration 2011, le mandataire du contribuable a indiqué que celui-ci avait cessé toute activité indépendante au 31 décembre 2010 et n'avait de ce fait développé aucune activité indépendante en 2011.
- 6) Le 17 septembre 2013, l'AFC a notifié les bordereaux de taxation pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2010 et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2010, prenant en compte dans le revenu imposable un bénéfice en capital de CHF 340'000.- correspondant à la réalisation systématique due au transfert du bien immobilier commercial dans la fortune privée. La valeur vénale du bien était estimée à CHF 1'940'000.- et la valeur comptable à CHF 1'600'000.- au 31 décembre 2010.
- 7) Le 17 septembre 2013, l'AFC a également notifié les bordereaux de taxation ICC et IFD 2011 qui, n'ayant pas été contestés, sont entrés en force.
- 8) Le 18 septembre 2013, le contribuable a contesté par réclamation son imposition ICC et IFD 2010. La transformation de sa raison individuelle en sàrl n'avait pris effet qu'au 1^{er} janvier 2011 et il devait être mis au bénéfice du différé d'impôt prévu par les articles 19A de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) et 18a de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) concernant le transfert de l'immeuble. La valeur comptable figurant au bilan de la raison individuelle au 31 décembre 2010 était de CHF 1'600'000.- correspondait au prix

d'achat. Il n'y avait eu aucun amortissement comptable de l'immeuble depuis la date de son acquisition.

- 9) Par décisions du 20 mars 2014, l'AFC a rejeté les réclamations.

Aucune comptabilité de la raison individuelle n'avait été établie en 2011. La constitution de la Sàrl et sa comptabilité avaient débuté le 1^{er} décembre 2010. Les dispositions sur le différé d'impôt étaient entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2011 et ne pouvaient, de ce fait, s'appliquer au transfert du bien immobilier.

- 10) Le 15 avril 2014, par l'entremise d'un nouveau mandataire, le contribuable a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) contre les décisions sur réclamations ICC et IFD 2010 en concluant à ce qu'aucun bénéfice en capital résultant du transfert du bien immobilier ne soit pris en compte.

Le transfert du bien immobilier avait eu lieu le 1^{er} janvier 2011 et non en décembre 2010. La sàrl avait été créée en décembre 2010 pour être opérationnelle au 1^{er} janvier 2011. Il ressortait d'une décision de la TVA du 21 décembre 2010 que le changement au registre des assujettis avait été effectué au 1^{er} janvier 2011 et le changement d'employeur auprès de la caisse de compensation avait également été fait à cette date.

Les salaires n'avaient été comptabilisés dans la sàrl qu'à partir du mois de janvier 2011. Les actifs et passifs du bilan de l'entreprise individuelle avaient été repris à la valeur comptable par la sàrl avec effet au 1^{er} janvier 2011.

- 11) Le 25 juillet 2014, l'AFC a répondu au recours en concluant à son rejet.

- 12) Les parties ont encore répliqué et dupliqué les 18 août et 3 septembre 2014, campant sur leurs positions.

- 13) Le 30 mars 2015, le TAPI a rejeté le recours et confirmé les décisions sur réclamation.

Le contribuable avait échoué à prouver que le passage de l'immeuble litigieux dans sa fortune privée n'était intervenu que le 1^{er} janvier 2011. En conséquence, les dispositions sur le différé d'impôt ne pouvaient trouver application.

- 14) Par envoi du 29 avril 2015, les époux A_____, sous la plume de leur mandataire, ont interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI, notifié le 2 avril 2015, en concluant à son annulation ainsi qu'à celle des décisions sur réclamations et des bordereaux ICC et IFD 2010 dans la mesure où ceux-ci

tenaient compte d'un produit de l'activité indépendante de CHF 340'000.-. Ils concluaient également au versement d'une indemnité de procédure.

Selon une jurisprudence du Tribunal fédéral, la cessation de l'activité indépendante dépendait de la reprise de l'activité par la sàrl et non pas de la date de la clôture des derniers comptes de l'entreprise individuelle. En l'espèce, cette reprise avait eu lieu le 1^{er} janvier 2011 et il n'y avait pas lieu de taxer en 2010 déjà un transfert de la fortune commerciale dans la fortune privée de l'immeuble d'exploitation. Au 31 décembre 2010, cet immeuble faisait toujours partie de la fortune commerciale puisqu'il était encore enregistré dans le bilan de la raison individuelle.

- 15) Le 5 mars 2015, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 16) Le 1^{er} juin 2015, l'AFC a répondu au recours.

Le moment déterminant pour le passage de la fortune commerciale dans la fortune privée était celui où le contribuable manifestait de manière claire et précise, expressément ou par actes concluants, vis-à-vis des autorités fiscales sa volonté de transfert. Le contribuable avait par actes concluants et par ses propres déclarations antérieures à la notification de la taxation 2010 confirmé la cessation de l'activité indépendante en décembre 2010.

Pour le surplus, les arguments de l'AFC seront repris en tant que de besoin dans la partie en droit du présent arrêt.

- 17) Le 24 juin 2015, les époux A_____ ont répliqué.

Il n'était pas démontré que l'exploitation effective du commerce avait été reprise par la sàrl avant le 1^{er} janvier 2011.

La valeur de transfert de l'immeuble n'avait été fixée que le 29 janvier 2013, l'AFC ne pouvait leur reprocher de ne pas l'avoir prise en compte en établissant sa déclaration fiscale 2010.

Le fait que les derniers comptes de l'activité indépendante aient été bouclés au 31 décembre 2010 ne signifiait pas que le transfert ait eu lieu le même jour, bien au contraire. Le fait que les actifs figuraient encore dans le bilan signifiait qu'ils restaient la propriété du contribuable et que le transfert n'avait été effectué que le 1^{er} janvier 2011 à la sàrl.

Le contribuable avait demandé conseil avant de procéder à la transformation. Tant sa fiduciaire, qu'un avocat lui avaient dit de n'effectuer cette opération qu'au début de l'année 2011, ce qui était attesté par un courrier de sa fiduciaire.

En outre, les pièces produites ainsi que le détail des arguments des contribuables seront repris en tant que de besoin dans la partie en droit du présent arrêt.

- 18) Le 26 juin 2015, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

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) En l'espèce, il s'agira d'établir si le bien immobilier commercial du recourant, qui a été transféré dans sa fortune privée suite à la cessation de son activité indépendante, l'a été dans la période fiscale 2010, les parties divergeant sur cette question.
- 3) a. Selon les art. 18 al. 2 LIFD et 19 al. 2 et 3 LIPP, tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation, de la réévaluation comptable ou du transfert dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger 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 établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation.

b. Dans le but d'atténuer les effets de l'imposition du passage de la fortune commerciale à la fortune privée, qualifié de réalisation systématique, la réforme de la fiscalité de l'entreprise a introduit avec effet au 1^{er} janvier 2011, des allègements par l'adoption de l'art. 18a al. 1 LIFD, lequel prévoit la possibilité d'un différé d'imposition. L'art. 19A al. 1 LIPP a la même teneur et est aussi entré en vigueur le 1^{er} janvier 2011.

c. Le droit matériel applicable est celui en vigueur au cours de la période fiscale litigieuse, soit 2010 (arrêt du Tribunal fédéral 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 consid. 2.1 ; ATA/790/2013 du 3 décembre 2013 consid. 2 ; ATA/505/2008 du 30 septembre 2008 consid. 3 ; ATA/93/2005 du 1^{er} mars 2005 consid. 3d et les références citées). La rétroactivité est contraire au principe de la sécurité et de la prévisibilité du droit. Les exceptions au principe de non-rétroactivité des lois (ATF 119 Ia 258 et les références citées) ne trouvent pas application en l'espèce, la LIPP excluant expressément la rétroactivité de ses dispositions (art. 72 al. 1 LIPP). A cet égard, bien que la LIPP soit entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010, certaines dispositions, dont l'art. 19A, ne sont entrés en vigueur que le 1^{er}

janvier 2011. Les nouvelles dispositions sur le différé d'imposition ne peuvent donc trouver application pour l'année fiscale 2010.

d. Les dispositions concernant l'IFD et l'ICC étant identiques, le raisonnement qui suit sera applicable tant pour la taxation IFD que ICC 2010.

4) a. S'agissant des règles applicables en matière de fardeau de la preuve, en matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158 ; 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 ; 2C_574/2009 du 21 avril 2010 consid. 4.2 ; ATA/234/2015 du 3 mars 2015 consid. 5e ; ATA/112/2015 du 27 janvier 2015 consid. 5f ; ATA/8/2013 du 8 janvier 2013 consid. 4 ; ATA/483/2012 du 31 juillet 2012 consid. 6 ; ATA/283/2011 du 10 mai 2011 consid. 5d). Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4 ; ATA/112/2015 du 27 janvier 2015 consid. 5f ; ATA/8/2013 du 8 janvier 2013 consid. 4).

b. S'agissant de déclarations contradictoires, la chambre de céans a déjà retenu qu'en présence de déclarations contradictoires, la préférence doit en principe être accordée à celle que l'intéressé a donnée en premier lieu, alors qu'il en ignorait les conséquences juridiques, les explications nouvelles pouvant être, consciemment ou non, le produit de réflexions ultérieures (ATA/481/2003 du 10 juin 2003 ; ATA/272/2003 du 6 mai 2003).

5) En matière de transfert d'un bien de la fortune commerciale à la fortune privée, le Tribunal fédéral a précisé que lors de la cessation de l'activité lucrative indépendante, la fortune commerciale disparaissait également. Si un bien n'était pas repris par la personne morale reprenant les activités de l'activité indépendante, il passait automatiquement dans la fortune privée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_371/2014 du 9 février 2015 consid. 7.2).

Il convient dès lors de déterminer d'une part la date de la fin de l'activité indépendante du contribuable et, d'autre part, si, à cette date, le bien immobilier a été repris par la sàrl ou non, afin de connaître le moment du passage du bien dans la fortune privée.

- 6) En l'espèce, il est avéré que la sàrl a été constituée le 1^{er} décembre 2010 et que les comptes de la sàrl, produits lors de la déclaration fiscale de la personne morale couvrent la période du 1^{er} décembre 2010 au 31 décembre 2011. Le bien immobilier ne figure pas dans les comptes de la sàrl. Quant à l'activité indépendante du contribuable, elle s'est terminée au plus tard au 31 décembre 2010, le contribuable n'ayant pas fait de déclaration pour l'exercice 2011 de sa raison individuelle et n'ayant produit aucun compte commercial après la fin de l'année 2010. Aucune mention de la poursuite d'une activité indépendante même partielle ne figure dans sa déclaration fiscale 2011, ni aucun transfert du bien immobilier. En conséquence, le bien immobilier n'ayant pas été transféré à la sàrl a passé dans la fortune privée du contribuable lors de la cessation de l'activité indépendante, le 31 décembre 2010 au plus tard.

Le contribuable n'a de plus pas demandé, lors du dépôt de sa déclaration fiscale 2011, le 30 juillet 2012, de pouvoir bénéficier d'une imposition différée. Finalement, il n'a pas formé de réclamation contre sa taxation 2011 qui ne tenait pas compte du prétendu transfert immobilier dans sa fortune privée.

Le contribuable a en outre déclaré à l'AFC, par courrier de son mandataire de l'époque, du 4 décembre 2012, avoir cessé son activité lucrative au 31 décembre 2010 par transfert de son patrimoine à la sàrl et n'avoir aucun bilan et comptes de pertes et profits relatif à l'activité indépendante pour 2011.

Bien plus tard, après la notification des bordereaux de taxation 2010, le 17 septembre 2013, le contribuable a soutenu que la cessation de son activité indépendante et le passage de l'immeuble dans sa fortune privée n'étaient intervenus qu'après le 1^{er} janvier 2011.

À l'appui de sa thèse, le contribuable allègue que la sàrl a été constituée au 1^{er} décembre 2010 pour être opérationnelle au 1^{er} janvier 2011, ce qui est contredit par les comptes de la sàrl produits. En outre, il se fonde sur une décision de la TVA et sur le changement d'employeur fait auprès de la caisse de compensation. Bien que pouvant éventuellement servir d'indices, ces décisions ne concernent pas directement le présent litige qui porte sur l'imposition ICC et IFD et sont soumises à d'autres règles. Elles ne sont pas de nature à emporter la conviction, en l'absence de toutes autres pièces probantes quant à une cessation de l'activité indépendante après le 31 décembre 2010.

Quant aux recommandations faites par son ou ses conseils, ils n'ont pas été suivis d'effet au vu des pièces figurant au dossier.

En conséquence, en application des principes rappelés ci-dessus concernant le fardeau de la preuve et conformément à ce qu'a retenu le TAPI dans son jugement, force est de constater qu'aucun élément du dossier ne vient conforter la thèse du contribuable, qui n'a été développée qu'après réception de sa taxation

2010 et surtout, en contradiction avec les déclarations précédentes de son mandataire. En effet, rien ne permet de considérer que l'immeuble, non repris par la sàrl, aurait été transféré à la fortune privée du contribuable après décembre 2010, date de la cessation de son activité indépendante.

En conséquence, le recours sera rejeté.

- 7) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge des recourants (art. 87 al. 1 LPA). Il ne sera alloué aucune indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 29 avril 2015 par Madame et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 30 mars 2015 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 500.- à la charge des recourants ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

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, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Antoine Berthoud, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Junod, présidente, MM. Thélin et Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :