

du 25 novembre 2003

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

_____ contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

Madame C. M.

EN FAIT

1. Née le 1er février 1950 et domiciliée dans le canton de Genève, Mme C. M. (ci-après : Mme M. ou l'intimée) y exerce la profession de médecin-dentiste.

Elle a divorcé le 19 juin 1999 de M. G. B. et a repris le patronyme "M." le 5 août 1999.

2. Il ressort du dossier déposé par-devant la juridiction de céans par Mme M. qu'elle avait pris à bail, le 25 octobre 1983, et pour une durée de dix ans, renouvelable tacitement d'année en année, des locaux commerciaux dans un immeuble sis ..., alors propriété de la société immobilière ..., société anonyme inscrite au registre du commerce du canton de Genève en date du 25 mars 1963 (ci-après : la SI).

Par convention du 20 juin 1996, produite par toutes les parties au litige, il appert que les époux B.-M. se sont engagés à libérer les lieux susdécrits le 31 octobre 1996, contre paiement d'une somme de CHF 450'000.- versée par la société (ci-après : ...), de siège à Genève, tierce partie à la convention signée entre la SI et les époux B.-M., "intéressée par la reprise des surfaces [...] occupées" par les époux B.-M., comme cela résulte du préambule de la convention. Par conclusions d'accord entre ceux-ci et la SI, il a été mis une procédure en cours devant la juridiction des baux et loyers.

3. Il ressort toutefois du dossier de l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC ou la recourante) que le 5 décembre 1996, Mme M. a pris à bail de nouveaux locaux commerciaux, le contrat débutant effectivement le 16 février 1997.

4. Le 20 octobre 1997, les époux B.-M. ont déposé une déclaration pour l'impôt cantonal et communal 1997 comportant notamment la déclaration de leurs revenus pour la période du 1er janvier 1996 au 31 décembre de la même année. La somme de CHF 450'000.- versée par la ... n'apparaissait pas dans cette déclaration.

Le 21 octobre 1997, Mme M., qui portait alors encore le nom "B.," a rempli la déclaration pour l'impôt spécial sur les bénéfiques d'aliénation, de remise ou de

liquidation totale ou partielle de certaines entreprises (année 1997) et a ainsi indiqué à l'AFC avoir aliéné l'entreprise individuelle que représentait son cabinet dentaire à la L'actif ainsi aliéné a été décrit comme un "droit au bail" d'un montant de CHF 450'000.-.

5. Le 17 février 1998, la société Fiduciaire X., agissant alors pour le compte des époux B.-M., a indiqué au fisc que l'augmentation de la fortune des intéressés au 31 décembre 1996 était due au versement par la ... d'une somme de CHF 450'000.- pour la libération des locaux alors occupés par le cabinet médical. Cette société a encore indiqué que la déclaration pour l'impôt spécial sur les bénéfices d'aliénation avait été déposée le 21 octobre 1997.
6. Le 29 février 2000, l'AFC a informé les époux B.-M. de l'ouverture d'une procédure de vérification de leur déclaration d'impôt 1995 à 1999 au sens de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887, alors en vigueur (ci-après : aLCP; D 3 05).
7. Les 18 décembre 2000 et 12 janvier 2001, l'AFC a notifié, sous pli recommandé, des bordereaux rectificatifs portant sur les années fiscales 1994 à 1998. Il en résultait un supplément d'impôt sur le revenu de CHF 150'618,45 (sans intérêts de retard) et une fortune imposable d'un montant de CHF 294'780.-, donnant lieu à un impôt cantonal sur la fortune d'un montant de CHF 660,65 soit au total CHF 1'005,35 y compris les centimes additionnels et l'impôt supplémentaire sur la fortune.
8. Par lettre recommandée du 15 janvier 2001, la fiduciaire Y., alors mandataire de Mme M., a contesté la seule reprise de CHF 450'000.- au titre d'une "indemnisation pour résiliation de bail". Les suppléments d'impôts et intérêts de retard portant sur les autres années n'ont pas été contestés. Mme M. avait alors décidé de mettre fin à son activité professionnelle et elle demandait l'application de l'article 88 aLCP définissant l'objet de l'impôt spécial sur les bénéfices d'aliénation, de remise ou de liquidation totale ou partielle d'une entreprise située dans le canton selon la teneur de cette disposition depuis le 1er janvier 1975.

Ce mandataire a encore ajouté que l'intéressée avait certes repris son activité lucrative "par la suite", mais qu'une "bonne partie de la somme de CHF

450'000.-" avait alors été transférée dans sa fortune privée.

9. Par décision rendue sur réclamation le 30 avril 2001, l'AFC a rejeté celle-ci au motif que l'indemnité touchée par le contribuable pour abandonner l'exploitation dans des locaux pris à bail ne constituait pas un bénéfice en capital. Dite indemnité devait alors être soumise à l'article 16 aLCP.
10. Par acte du 28 mai 2001, Mme M. a recouru contre la décision précitée. Elle a soutenu notamment avoir engagé CHF 214'000.- dans les travaux de son nouveau cabinet de médecine dentaire. Le solde, soit CHF 236'000.-, avait alors été transféré dans la fortune privée des époux B.-M..
11. Par décision du 12 mars 2003, la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la CCRMI) a admis le recours et a annulé la décision sur réclamation au motif que l'AFC devait savoir que la recourante avait reçu un montant de CHF 450'000.- en 1996, puisqu'elle avait déclaré pour l'impôt spécial sur les bénéfices d'aliénation, de remise ou de liquidation totale ou partielle de certaines entreprises ledit montant en date du 21 octobre 1997. L'AFC n'était dès lors pas fondée à ouvrir une procédure de vérification.
12. Le 7 juillet 2003, l'AFC a recouru contre la décision précitée. La déclaration était inexacte, car la contribuable n'avait annoncé le versement d'une somme de CHF 450'000.- qu'au titre d'un impôt spécial, au moyen d'un formulaire distinct, en raison de ce comportement incorrect, la procédure de vérification était justifiée.

De surcroît, la contribuable n'avait pas mis fin à l'activité qu'elle exerçait, ne fût-ce qu'à titre partiel, comme le démontrait tant son compte d'exploitation que le contrat de bail à loyer qu'elle avait conclu le 5 décembre 1996.
13. Le 18 juillet 2003, la CCRMI a persisté dans la décision entreprise.
14. Le 28 juillet 2003, l'intimée, a répondu au recours de l'AFC. Elle conclut à titre principal à son rejet et, à titre subsidiaire, à ce que le tribunal de céans dise que l'indemnité de CHF 450'000.- qu'elle avait reçue devait être considérée comme un réinvestissement en

franchise d'impôt à hauteur de CHF 186'177.-. Elle fait valoir tout d'abord que l'AFC savait qu'elle avait reçu la somme de CHF 450'000.-, que cette somme devait être saisie par le fisc exclusivement en application des articles 88 et suivants LCP et qu'enfin, à titre subsidiaire, il convenait de considérer qu'une partie de cette somme avait été partiellement réinvestie. Elle a encore exposé qu'une partie du montant des travaux avait été admise en amortissement à hauteur de 15 à 20% suivant les postes en 1997, le solde étant activé dès le même exercice.

15. Le 4 août 2003, 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 (article 56A de la loi sur l'organisation judiciaire, du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; article 63 alinéa 1 lettre a de la loi sur la procédure administrative, du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. a. De nouvelles normes fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001, en application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 (LHID ; RS 642.14). Elles ont abrogé, à partir de cette date, la plupart des dispositions de la LCP. Ces dispositions demeurent cependant applicables, notamment en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques, pour les périodes fiscales antérieures à l'année 2001. L'adaptation de la législation fiscale genevoise aux exigences de la LHID est en effet dépourvue d'effet rétroactif, comme l'a relevé le Tribunal administratif selon une jurisprudence constante (ATA AFC c/ M. du 30 septembre 2003; C. du 1er avril 2003; ATA F. du 21 janvier 2003).
- b. L'objet du présent litige est le traitement fiscal du montant de CHF 450'000.- reçu en 1996 par l'intimée. Il est, compte tenu de ce qui précède, soumis à la LCP dans sa teneur antérieure au 1er janvier 2001 (aLCP, pour ce qui concerne les dispositions légales abrogées dès cette date).

c. Le 1er janvier 2002 est entrée en vigueur la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc; D 3 17). L'article 86 LPFisc dispose que les règles de procédure prévues par cette loi s'appliquent aux causes qui sont encore pendantes au moment de son entrée en vigueur. La disposition concrétise le principe général qui prévaut en procédure, selon lequel, sauf règle expresse contraire, les nouvelles normes s'appliquent à l'ensemble des affaires en cours, que les faits à établir soient postérieurs ou antérieurs à la nouvelle loi (ATA M. précité et H. du 10 juin 2003 et les références citées). La LPFisc est ainsi applicable au présent litige.

3. La qualification de la somme de CHF 450'000.- reçue par l'intimée en 1996 est encore litigieuse. Celle-ci ne veut pas y voir un élément de son revenu soumis à la taxation au sens de l'article 16 aLCP, mais un bénéfice issu de la liquidation de son entreprise au sens de l'article 88 de la même loi.
4. Dans un premier moyen, elle fait valoir que l'AFC n'était plus fondée à ouvrir une procédure de vérification au sens de l'article 333 aLCP, dès lors qu'elle avait déclaré ledit montant comme un bénéfice de liquidation.
5. a. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le contribuable qui annonce des faits pertinents sur le plan fiscal au moyen d'un formulaire spécial ne peut pas considérer que l'administration les reprendrait d'office à l'occasion de la taxation pour l'impôt ordinaire sur le revenu (ATF X. du 5 novembre 2002 cause N° 2A.351/2002). Cette jurisprudence correspond à l'avis de la doctrine en matière de révision (W. Ryser et B. Rolli, Précis de droit fiscal suisse : impôts directs, 4ème éd., Berne 2002, p. 486, ch. 37), qui prescrit d'examiner les circonstances de chaque espèce.

Les règles établies par le Tribunal fédéral sont parfaitement applicables au cas d'espèce : l'intimée a déclaré le versement de la somme litigieuse au moyen d'un formulaire destiné à la perception d'un impôt spécial, mais elle n'a pas repris cet élément lorsqu'elle a établi la déclaration pour l'impôt cantonal sur le revenu et la fortune. Elle a certes été interpellée par le fisc qui souhaitait connaître les motifs de la progression de sa fortune imposable. Sa réponse était toutefois incomplète, voire trompeuse, car elle faisait référence à nouveau à

la notion de liquidation du cabinet de médecine dentaire qu'elle exploitait, alors même qu'à la date de cette réponse, l'intimée avait déjà repris une activité professionnelle dans d'autres locaux.

En ouvrant postérieurement une procédure de vérification au sens de l'article 333 aLCP, l'administration recourante n'a pas agi de manière telle qu'on pourrait lui reprocher d'avoir négligé dans un premier temps des éléments qui ressortaient du dossier initial.

6. Dans un second moyen, l'intimée soutient qu'elle a liquidé une entreprise au sens des articles 88 aLCP et suivants.

Il ressort clairement du dossier que peu après avoir libéré ses anciens locaux et mis fin à la procédure judiciaire l'opposant à la société propriétaire de l'immeuble et reçu la somme convenue, l'intimée a signé un nouveau bail à loyer pour reprendre l'exploitation de son cabinet de médecine dentaire. Le fait qu'elle ait reçu une somme de CHF 450'000.- dans le cadre d'une convention tripartite comprenant la société propriétaire des locaux, la société qui comptait les reprendre et l'intimée, ne constitue manifestement pas le résultat d'une opération de liquidation, même partielle. Il est donc dénué d'intérêt de discuter la question de savoir si l'opération peut être qualifiée ou non de remise de bail, dès lors que la somme convenue a été versée non pas par le propriétaire, mais par le repreneur des locaux, comme le soutient l'intimée, car l'ensemble de l'opération n'est pas une opération de liquidation mais doit être saisie dans le cadre de l'article 16 aLCP.

7. Dans un troisième moyen, l'intimée soutient qu'il faudrait admettre que le revenu généré par la cession de ses anciens locaux devait être considéré comme un réinvestissement en franchise d'impôt. Une telle manière de voir se heurte toutefois à trois écueils : d'une part, comme le reconnaît l'intimée elle-même, le défaut de toute base légale, à l'époque des faits, admettant que les réserves latentes constituées sur des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation puissent être reportées sur les biens de remplacement. D'autre part, on ne saurait, considérer le montant reçu comme le remploi de biens immobilisés dès lors qu'il s'agissait de la libération de locaux commerciaux pris à bail et de travaux effectués en 1983. Enfin, l'intimée a obtenu du

fisc que les sommes dépensées pour l'aménagement de son nouveau cabinet soient amorties, respectivement activées dès la déclaration 1997 de ses revenus 1996. Elle ne saurait prétendre à ce que les mêmes dépenses soient privilégiées à deux reprises, tout d'abord en étant admises en franchise d'impôt, puis amorties sur plusieurs exercices fiscaux, ce qui serait parfaitement contradictoire. Sur ce point, elle plaide "contra factum proprium".

8. Bien fondé, le recours de l'AFC sera admis. La décision prise par la CCRMI le 12 juin 2003 doit donc être annulée et la décision sur réclamation rendue le 30 avril 2001 par l'AFC rétablie. L'intimée, qui succombe, sera condamnée aux frais de la procédure arrêtés à CHF 2'000.-, en application de l'article 87 LPA. L'administration recourante, bien qu'elle obtienne gain de cause, n'a pas droit à une indemnité de procédure.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 7 juillet 2003 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 12 juin 2003;

au fond :

l'admet;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 12 juin 2003;

rétablit la décision de l'administration fiscale cantonale du 30 avril 2001;

met à la charge de l'intimée un émolument de CHF 2'000.-;

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

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à Madame C.

M..

Siégeants : M. Paychère, président, MM. Thélin, Schucani,
Mmes Bonnefemme-Hurni, Bovy, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la secrétaire-juriste : le vice-président :

E. Boillat

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux
parties.

Genève, le

la greffière :

Mme N. Mega