RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1216/2004-FIN **ATA/ 883/2004**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 16 novembre 2004

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

Monsieur A. X
représenté par Gerofid Société fiduciaire S.A.

EN FAIT

1. Monsieur A. X, né en 1924, exerce la profession de sculpteur. Son épouse n'a pas d'activité professionnelle.

2. Dans sa déclaration fiscale 1999, M. X a indiqué une fortune brute de CHF 7'786'916.- et un revenu brut de CHF 121'860.-. Ce dernier poste comprenait les montants suivants : CHF 21'197.-, résultant de l'activité de sculpteur ; CHF 71'725.-, au titre de rendement de la fortune mobilière ; CHF 2'790.-, provenant de revenus immobiliers, ainsi que des rentes AVS, à hauteur de CHF 26'148.-. Après avoir opéré diverses déductions, le revenu imposable s'élevait à CHF 35'250.- et la fortune imposable, à CHF 6'620'671.-.

3. Le 14 décembre 1999, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a notifié à M. X un bordereau de taxation provisoire pour l'impôt cantonal et communal 1999 d'un montant de CHF 45'119,90.

4. Le 11 décembre 2000, l'AFC a remis à M. X un bordereau rectificatif 1999 s'élevant à CHF 55'227,50. Le revenu imposable était porté à CHF 33'780.- au taux de CHF 34'697.- et la fortune imposable était portée à 7'114'930.-, au taux de CHF 7'551'486.-.

5. M. X a formé réclamation par le biais de son mandataire le 11 janvier 2001, en faisant valoir que le bien immobilier sis au chemin G., à Genève, qui lui servait alors d'atelier, avait été imposé à double. La valeur de ce bien avait en effet été ajoutée à la fortune imposable pour CHF 550'000.- (annexe E1, chiffre 1512-4 de la déclaration), alors même qu'il figurait à l'actif du bilan pour CHF 620'000.-.

6. Par décision du 17 septembre 2002, l'AFC a annulé la reprise concernant l'immeuble au chemin G.. Elle a remis à M. X un nouveau bordereau rectificatif 1999 ramenant la fortune à CHF 6'577'236.-, mais portant le revenu à CHF 51'611.-. Selon l'avis de situation, l'AFC a ajouté aux revenus déclarés un produit issu d'une sous-location (chiffre 1612-0 de la déclaration) de CHF 18'000.-, pour des loyers versés par la société X Sàrl.

7. Le 21 octobre 2002, M. X a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission), en contestant l'ajout d'un montant de CHF 18'000.- au revenu imposable de l'année 1999.

8. Dans sa réponse, datée du 23 octobre 2003, l'AFC s'est opposée au recours, en exposant que le contribuable et son épouse étaient usufruitiers de l'immeuble sis chemin P., à Genève, où ils habitaient. Les enfants des époux X, à savoir

Mesdames M. X, C. X, ainsi que M. J. X, étaient les nus-propriétaires du bien immobilier. Depuis sa création, le 23 juin 1997 jusqu'au 14 février 2003, la société X Sàrl avait été domiciliée dans l'immeuble précité. Il ressortait du compte de profits et pertes de la société que celle-ci s'était acquittée d'un loyer de CHF 18'000.- pour les locaux dans lesquels elle s'était installée. Or, en vertu de la servitude d'usufruit dont ils disposaient, les époux X étaient les seules personnes autorisées à encaisser les montants issus de la location de l'immeuble sis chemin P.. La reprise était ainsi justifiée.

9. M. X a répliqué le 13 novembre 2003. Les loyers payés par la société X Sàrl avaient été versés à la société A. S.A., pour des locaux situés à Y. Les époux X n'avaient en aucun cas perçu de loyer de la part de cette société. Une copie des relevés de comptes des années 1998 et 1999 de la société X Sàrl justifiant le paiement de loyers à la société A. S.A. était jointe.

L'AFC a renoncé à dupliquer.

10. Par décision du 10 mai 2004, la commission a admis le recours et annulé la reprise de CHF 18'000.-, en raison de son caractère manifestement injustifié. Les documents produits par le recourant démontraient que le loyer figurant dans les comptes de la société X Sàrl n'avait pas été versé aux époux X, mais à la société A. S.A. pour la sous-location de locaux situés à Y.

11. L'AFC a recouru devant le Tribunal administratif le 10 juin 2004. Elle fait valoir que les pièces produites par M. X devant la commission démontrent certes de manière probante que le contribuable n'a pas encaissé le loyer de CHF 18'000.- figurant dans les comptes 1998 de la société X Sàrl. L'AFC s'interroge toutefois sur la compatibilité de cette pièce comptable avec les autres informations dont elle dispose. Conformément aux indications figurant au registre du commerce, la société X S.A. a en effet été domiciliée dans les locaux occupés par les époux X depuis la date de sa création, le 23 juin 1997, et jusqu'au 14 février 2003. Ce n'est qu'à partir du 14 février 2003 que la société s'est installée à l'avenue Ca., en sorte que durant l'année fiscale litigieuse, la société avait bien ses bureaux à Z, et non à Y. Selon l'AFC, l'information est confirmée par l'annuaire genevois « Savoir ». De surcroît, l'ensemble des déclarations fiscales de la société pour les années 1997, 1998 et 1999, de même que les bordereaux fiscaux concernant ces années, ont été envoyés à l'adresse de Z, et non à Y. L'AFC reprend pour le surplus l'argumentation développée devant la commission au sujet de la servitude d'usufruit dont les époux X disposent sur le bien immobilier sis chemin P..

12. La commission a déposé son dossier le 17 août 2004.

13. M. X s'est opposé au recours le 3 septembre 2004. Son épouse et lui-même n'avaient jamais reçu aucun loyer de la société X Sàrl. Les loyers versés par la

société représentaient un produit imposable chez A. S.A., qui sous-louait à X Sàrl une partie des locaux qu'elle occupait à Y.

14. Les parties ont été convoquées en comparution personnelle en vue d'une audience qui s'est déroulée le 8 octobre 2004. En l'absence de M. X, son mandataire a précisé que ce dernier est domicilié au chemin P., à Z, l'adresse du contribuable au chemin des B., à C., devant être le lieu de son atelier. Aucun lien professionnel n'existe entre M. A. X et la société X Sàrl. L'un des animateurs de cette société - active dans le domaine du conseil immobilier et de la gestion de patrimoine - est M. J. X, fils de l'intimé. Pour des raisons pratiques, il a été décidé, lors de la constitution de la société X Sàrl, de domicilier celle-ci au chemin P.. Les activités de la société se déroulent toutefois dans les locaux qu'elle sous-loue à la société A. S.A., à Y. Le mandataire de M. X a déclaré que la société X Sàrl ne verse aucun loyer, ni aucune forme de redevance à ce dernier.

Sur question du juge délégué, le mandataire de M. X a encore précisé que le montant de CHF 3'000.- figurant dans la déclaration fiscale 1998 représente le produit issu de la sous-location d'une partie de l'atelier que M. X exploitait alors dans la région de Ch.. Cette mention figurait également, à hauteur de CHF 12'000.-, dans la déclaration fiscale de l'année précédente, dont une copie a été versée à la procédure. En revanche, la mention d'une sous-location ne figure plus dans la déclaration fiscale 1999, en raison de l'incendie subi entretemps par l'atelier de M. X. De même, la différence entre le produit de la sous-location de l'atelier entre 1997 et 1998, soit CHF 9'000.-, résulte de l'impossibilité de continuer celle-ci à la suite de l'incendie.

À l'issue de l'audience, l'AFC a confirmé les termes de son recours.

Sur quoi, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. a. Le 1er janvier 2002 est entrée en vigueur la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). L'article 86 de cette loi précise que les règles de procédure qu'elle énonce s'appliquent aux causes qui sont encore pendantes au moment de son entrée en vigueur. La disposition concrétise le principe qui prévaut plus généralement en procédure selon lequel, sauf règle 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/716/2003 du 30 septembre 2003 consid. 2c ; ATA/459/2003 du 10 juin 2003 consid. 3a et les références citées). La LPFisc est ainsi applicable au cas d'espèce.

   b. Interjeté en temps utile devant l'instance compétente, le recours exercé par l'AFC est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 lettre a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 53 al. 1 LPFisc).

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 loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05). Ces dispositions demeurent cependant applicables, notamment en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques, pour les périodes fiscales qui sont 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 déjà relevé le Tribunal administratif (ATA/716/2003 du 30 septembre 2003 consid. 2a et les autres références citées).

   b. Le présent litige porte sur la taxation des revenus réalisés par M. A. X durant l'année 1998, plus précisément sur l'imposition du produit de la location d'immeubles. 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).

3. a. À teneur de l'article 16 alinéa 2 lettre c aLCP, le produit de la location et de l'affermage d'immeubles constitue un revenu imposable. À l'appui de son recours, l'AFC fait valoir l'argumentation qu'elle a soutenue, sans désemparer, depuis la décision qu'elle a rendue, le 17 septembre 2002, au sujet de la réclamation formée par M. X. À tort. Comme l'a relevé la commission, et conformément aux pièces produites ainsi qu'aux explications qu'a fournies M. X, notamment par la voix de son mandataire, lors de l'audience du 8 octobre 2004, le

contribuable n'a en l'occurrence perçu aucun loyer de la société X Sàrl pour une quelconque location de l'immeuble sis chemin P.. S'il est certes vrai qu'une certaine imprécision paraît avoir régné sur la question de la domiciliation exacte, respectivement du lieu d'activité, de la société pré-mentionnée à l'époque des faits, cet élément ne permet pas, à lui seul, de légitimer la reprise de CHF 18'000.- en cause.

b. Pour le surplus, la qualification juridique de l'immeuble sis chemin P. à laquelle procède l'AFC sous l'angle des droits réels limités s'avère insuffisante à justifier la mise en œuvre de l'article 16 alinéa 2 lettre c aLCP. La qualité de bénéficiaires d'un droit d'usufruit propre aux époux X ne permet en effet nullement de démontrer à elle seule, ni même de rendre vraisemblable, le fait que ceux-ci auraient procédé à la sous-location du bien immobilier abritant leur domicile. L'article 16 alinéa 2 lettre c aLCP doit à cet égard être situé dans le contexte plus général de la législation fiscale sur le revenu et de la jurisprudence y relative qui, aujourd'hui comme par le passé, reposent sur la théorie de l'accroissement du patrimoine du contribuable pour justifier une éventuelle taxation (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2e éd., Bâle 2002, pp. 78 et 119 et les références citées ; J.-P. AESCHIMANN/A. VON PLANTA/A. HAESSIG, Impôts du canton de Genève I. Droit fiscal matériel. Impôts sur le revenu des personnes physiques, FJS 1319, Genève 1988, pp. 10 et 13). Force est à cet égard de constater que les éléments avancés par l'AFC ne permettent pas de démontrer l'existence, dans le cas d'espèce, d'un revenu imposable au regard de la disposition précitée.

4. a. Compte tenu de ce qui précède, le recours formé par l'AFC doit être rejeté.

b. Il n'est pas perçu d'émolument. Bien que le recours de l'AFC soit rejeté, il n'est pas alloué d'indemnité à l'intimé, faute de conclusions en ce sens.

* * * * *

PAR CES MOTIFS,
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 10 juin 2004 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 10 mai 2004 ;

au fond :

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument, ni alloué d'indemnité ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Gerofid Société fiduciaire S.A., mandataire de Monsieur A. X, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges,
M. Hottelier, juge suppléant.

Au nom du Tribunal Administratif :

la greffière-juriste adj. :	la vice-présidente:
M. Tonossi	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :