RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1547/2004-FIN **ATA/605/2005**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 13 septembre 2005

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

Monsieur V._____

EN FAIT

1. Monsieur V._____ (ci-après : M. V._____ ou le contribuable) a exploité l'entreprise en raison individuelle « Entreprise. V._____ » jusqu'au 1er avril 1998. A cette date, l'entreprise a été transformée en société anonyme sous la raison sociale V._____ S.A., inscrite au registre du commerce (ci-après : RC) de Genève le 14 avril 1998. L'entreprise individuelle a été radiée le 4 janvier 2000.

2. Selon l'inscription au RC, un apport en nature dans la nouvelle société a consisté en immobilisations corporelles et stock de l'entreprise en raison individuelle pour CHF 429'211.-, ainsi qu'un goodwill de CHF 340'789.-, soit un total de CHF 770'000.-.

3. Le 29 février 2000, M. V._____ a établi sa déclaration pour l'impôt spécial sur les bénéfices d'aliénation, de remise ou de liquidation totale ou partielle de certaines entreprises pour l'année 1998.

   La rubrique « détermination du résultat d'aliénation, de remise ou de liquidation » mentionnait des biens d'équipement pour CHF 383'011.- et un stock de CHF 46'200.-.

4. Le 23 juillet 2002, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a notifié au contribuable un bordereau d'impôt spécial sur les produits de dissolution des réserves et provisions (ci-après : bordereau), d'un montant de CHF 102'947.-.

   Le procès-verbal de taxation accompagnant cette décision mentionnait comme origine de la taxation la dissolution de réserves latentes sur les biens d'équipements, sous forme d'amortissements récupérés, lors de la transformation de l'entreprise en société anonyme, cela conformément aux articles 89 alinéa 5 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (aLCP – D 3 05) et 9A du règlement d'application de diverses dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 30 décembre 1958 (aRALCP – D 3 05.04).

5. Le 23 août 2002, le contribuable a élevé une réclamation auprès de l'AFC contre cette décision. Le bénéfice imposable devait être taxé au titre de l'impôt spécial sur les bénéfices d'aliénation, de remise ou de liquidation et non en tant que dissolution de réserves de provisions (sic). L'amortissement des biens d'équipement s'était effectué au cours des années précédentes en toute conformité aux usages commerciaux.

6. Le 8 avril 2003, l'AFC a rejeté la réclamation et décidé de maintenir la taxation telle qu'établie. Le produit de la dissolution de la réserve

d'amortissements avait été imposé conformément à la loi. Cette réserve avait été constituée antérieurement par le biais d'amortissements sur les biens d'équipement rendant la valeur comptable inférieure à la valeur vénale ou de vente, à charge du compte de résultat, diminuant d'autant le bénéfice soumis à l'impôt ordinaire sur le revenu.

7. Le 7 mai 2003, M. V._____ a recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI). La revalorisation des biens d'équipement faisait partie intégrante de la vente de l'entreprise, au même titre que son goodwill. Ces biens avaient fait l'objet d'amortissements fiscalement admis et n'avaient une telle valeur que pour l'acquéreur de l'ensemble de l'entreprise.

8. Le 10 septembre 2003, l'AFC s'est opposée au recours. La valeur comptable des biens d'équipement ascendait à CHF 42'406.- au 31 décembre 1997 et ceux-ci avaient fait l'objet d'un apport dans la société anonyme évalué à CHF 383'011.-. Cela démontrait qu'ils recelaient à l'évidence une réserve d'amortissements qui s'est trouvée dissoute au moment de l'apport. C'était à bon droit que le produit de cette dissolution avait été imposé en tant que tel.

9. Par décision du 21 juin 2004, la CCRMI a admis le recours de M. V._____ et renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelle taxation dans le sens des considérants. Revenant sur sa jurisprudence antérieure, la CCRMI estimait que les articles 89 alinéa 5 aLCP et 9A aRALCP ne s'appliquaient pas à la dissolution de réserves latentes sur des biens d'équipement consécutifs à des amortissements trop élevés qui avaient été admis en toute connaissance de cause par l'AFC. Dans le cas d'espèce, la taxation devait intervenir au titre de l'impôt spécial sur les bénéfices d'aliénation, de remise ou de liquidation.

10. Par acte du 22 juillet 2005, l'AFC a recouru contre la décision précitée auprès du Tribunal administratif, concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision du 8 avril 2003.

11. Le 25 octobre 2004, M. V._____ a informé le tribunal de céans qu'il persistait dans son argumentation. Il ajoutait que la société V._____ S.A. était en faillite.

12. Le 9 août 2005, le tribunal de céans a demandé à l'AFC de se déterminer sur le maintien de son recours au regard de l'évolution de la jurisprudence en la matière.

13. Le 30 août 2005, l'AFC a maintenu son recours compte tenu de l'incertitude juridique résultant de la nouvelle jurisprudence du Tribunal administratif.

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. 53 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc – D 3 17).

2. a. Les faits litigieux se sont déroulés avant l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2001, de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (LIPP-I – D 3 11).

   b. En vertu du principe de non-rétroactivité des lois, le nouveau droit ne s'applique aux faits antérieurs à son entrée en vigueur qu'à des conditions restrictives, lorsque la rétroactivité prévue par la loi est limitée dans le temps, ne conduit pas à des inégalités choquantes, est motivée par des intérêts publics pertinents et ne porte pas atteinte à des droits acquis (P. MOOR, Droit administratif, Vol. I, Berne 1988, p. 144 ; B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4e éd., Bâle 1991, p. 116).

   En l'espèce, la LIPP-I ne prévoit aucun effet rétroactif, si bien que le présent litige doit être tranché au regard des dispositions applicables au moment des faits, comme les parties en conviennent.

3. L'objet du litige est de déterminer si les article 89 alinéa 5 aLCP et 9A aRALCP s'appliquent au produit résultant de la différence entre la valeur d'apport dans la société V._____ S.A., des biens d'équipement de l'entreprise. V._____ et leur valeur comptable dans les livres de cette dernière.

4. En vertu de l'article 89 alinéa 5 aLCP : « Le produit de la dissolution de réserves ou de provisions et le bénéfice résultant de la réalisation d'actifs immobiliers n'entrent pas dans le calcul du bénéfice net imposable visé à l'alinéa 1 ; ils sont soumis séparément à l'impôt annuel sur le revenu, sans égard au domicile du contribuable ou à une cessation éventuelle de son activité lucrative et sans limitation dans le temps, à l'exception du bénéfice résultant de la réalisation de l'immeuble affecté à l'exploitation de l'entreprise qui est soumis à l'impôt spécial sur certains bénéfices et gains immobiliers ».

   L'article 9A aRALCP précise que « le produit de la dissolution de réserves sur marchandises et travaux en cours, ou autres provisions n'ayant pas acquitté l'impôt sur le revenu, en cas d'aliénation, de remise ou de liquidation d'une entreprise exploitée soit par une personne physique, soit par des sociétés visées à l'article 8 LCP, est soumis, sans limitation dans le temps, qu'il y ait cessation ou

non de l'activité lucrative, à un impôt annuel sur le revenu, selon les taux des articles 32 à 32B LCP ».

a. Dans un arrêt du 8 mars 2005 (ATA/117/2005), le Tribunal administratif n'a pas suivi la nouvelle interprétation que donnait la CCRMI à ces dispositions. Il a retenu que la remise d'un restaurant à une valeur vénale de 2,6 fois la valeur comptable équivalait à une dissolution de réserves latentes tombant sous le coup des articles 89 alinéa 5 aLCP et 9A aRALCP. Peu importait que ces réserves latentes aient découlé d'amortissements trop importants, même admis par l'AFC.

b. Dans un arrêt du 10 mai 2005 (ATA/329/2005), le tribunal de céans a retenu l'interprétation nouvelle de la CCRMI, admettant que l'AFC ne pouvait se fonder sur les dispositions précitées pour procéder à la taxation de la différence entre la valeur comptabilisée d'un bien matériel ou immatériel et sa valeur vénale lors de sa vente, dans la mesure où cette différence résultait uniquement d'amortissements effectués en conformité à la loi et admis par l'AFC lors de chaque taxation annuelle .

Il a lieu de confirmer cette dernière jurisprudence, qui prend le mieux en compte la notion d'amortissement.

5. Les amortissements sont des déductions admises pour tenir compte de l'usure des actifs commerciaux utilisés pour l'activité indépendante du contribuable durant la période de calcul. L'amortissement représente la constatation comptable de la moins-value subie par un actif commercial durant l'exercice (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2002, p. 136 s ; voir aussi W. RYSER/B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, Berne 2002, p. 225 s).

Si le droit commercial permet que cette correction comptable aille au-delà de la dépréciation intervenue, seule est en principe déductible en matière fiscale la correction de valeur justifiée par l'usage commercial. S'il est admis comme tel, l'amortissement revêt un caractère définitif en ce sens que l'autorité ne saurait, après coup, revenir en arrière et en contester l'ampleur (W. RYSER/B. ROLLI, op.cit, p. 226).

Ainsi, l'application des articles 89 alinéa 5 aLCP et 9A aRALCP à une différence entre valeur d'aliénation et valeur comptable d'un bien résultant exclusivement d'amortissements usuels admis par l'AFC reviendrait à permettre à cette dernière de revenir sur des taxations antérieures définitives et de procéder à des redressements sur des éléments qu'elle avait elle-même admis, cela en l'absence de tout indice démontrant une négligence ou une volonté d'éluder l'impôt sur le revenu de la part des contribuables. Cela n'est pas admissible en regard des impératifs de la sécurité du droit.

6. L'AFC conteste enfin la validité du changement de pratique de la commission entérinée dans l'intervalle par le Tribunal administratif.

Pour être compatible avec le principe de l'égalité de traitement, un changement de pratique administrative doit, de la même manière qu'un revirement de jurisprudence décidé par une autorité judiciaire, ne déployer des effets que pour le futur, reposer sur des motifs objectifs, à savoir une connaissance plus approfondie de l'intention du législateur, un changement des circonstances extérieures ou l'évolution des conceptions juridiques (ATF 126 V 36 c. 5a). Une pratique qui se révèle erronée ou dont l'application a conduit à des abus répétés ne peut être maintenue (ATF 124 V 118 c. 6a).

La nouvelle pratique de la CCRMI correspond à une interprétation correcte de la loi et a mis un terme à une pratique erronée. Elle a appliqué sa nouvelle pratique à tous les cas intervenus depuis le changement. En conséquence, le changement de pratique de la commission est admissible.

7. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante.

Aucune indemnité ne sera allouée à M. V._____, faute de demande en ce sens (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 22 juillet 2004 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 21 juin 2004 relative à Monsieur V._____ ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 1'000.- ;

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

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

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 :