

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2291/2004-FIN

ATA/329/2005

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 10 mai 2005

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur C_____
représenté par le Bureau Fiduciaire Pierre Terrier Sàrl, mandataire

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

EN FAIT

1. Monsieur C_____ a exploité le Café de la G_____ en raison individuelle pendant plus de 22 ans, soit du 1er décembre 1977 au 30 avril 2000, date à laquelle il a vendu son commerce.
2. Le 24 août 2001, M. C_____ a rempli, par l'entremise de son mandataire, la déclaration pour l'impôt spécial sur les bénéfices d'aliénation, de remise ou de liquidation totale ou partielle de certaines entreprises, indiquant un bénéfice net de CHF 161'038,40.
3. Afin de pouvoir procéder à la taxation de la vente du café-restaurant de M. C_____, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a demandé, par courrier du 10 janvier 2002 adressé au mandataire de M. C_____, quelle était la part relative aux actifs matériels (agencement, mobilier, installations) et celle relative aux actifs immatériels (clientèle), par rapport au prix de vente total de CHF 320'000.-.
4. Le bureau fiduciaire mandaté par M. C_____ a indiqué, par courrier du 4 février 2002, que la valeur du mobilier-matériel était d'environ CHF 120'000.- et celle de la clientèle de CHF 200'000.-.
5. Se basant sur ces informations, l'AFC a notifié à M. C_____, en date du 18 octobre 2002, un bordereau d'« impôt spécial sur les produits de dissolution des réserves et provisions », N° 2000-3-003597-01-1. L'impôt, calculé sur un gain imposable de CHF 70'376.- au taux de 22,40 %, était d'un montant de CHF 15'766,65.
6. A ce bordereau était joint un procès-verbal de taxation, mentionnant que la dissolution des réserves latentes sur les postes « clientèle » et « mobilier, agencement » avait été imposée en application des 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), en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000.
7. Par courrier recommandé du 12 novembre 2002, M. C_____ a formé réclamation contre ledit bordereau d'impôts. La vente du fonds de commerce ayant été réalisée le 30 avril 2000, celle-ci devait être soumise à l'ancien droit, soit aux articles 90 et 90A aLCP, selon lesquels l'impôt spécial de liquidation devenait caduc pour l'impôt cantonal, puisque le contribuable était resté propriétaire de cet établissement pendant plus de quinze ans.

M. C _____ n'avait pas constitué de réserves latentes, les amortissements ayant été réalisés conformément à la loi. M. C _____ n'était donc pas débiteur de la somme réclamée par l'AFC.

8. Le 8 avril 2003, l'AFC a rejeté la réclamation de M. C _____, au motif que le produit de la dissolution de la réserve d'amortissements avait été imposé conformément aux dispositions légales applicables au cas d'espèce, soit l'article 89 alinéa 5 aLCP renvoyant à l'article 9A aRALCP.

La réserve d'amortissements avait été constituée antérieurement, par le biais d'amortissements sur les postes « mobilier, agencement » et « clientèle », rendant ainsi la valeur comptable inférieure à la valeur de vente, à charge du compte de résultat, et diminuant d'autant le bénéfice soumis à l'impôt ordinaire sur le revenu. L'imposition effectuée par l'AFC était donc justifiée.

9. Par courrier du 5 mai 2003, M. C _____ a formé recours à la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la CCRMI ou la commission) contre la décision précitée du 8 avril 2003, invoquant les mêmes motifs que dans sa réclamation.

10. En date du 20 janvier 2004, l'AFC a répondu au recours de M. C _____. Elle ne contestait pas que la LCP en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000 devait être appliquée au cas de M. C _____, le principe de non-rétroactivité des lois étant concerné puisque les conditions très strictes à la dérogation à ce principe n'étaient pas remplies en l'espèce.

Elle précisait également que M. C _____ n'avait pas été soumis à l'impôt spécial des articles 88ss aLCP, mais à l'impôt annuel sur le revenu perçu en cas de dissolution de réserves au moment de la vente du fonds de commerce au sens des articles 89 alinéa 5 aLCP et 9A aRALCP. Or, selon l'AFC, la vente du café-restaurant avait laissé apparaître que tant le mobilier que la clientèle de ce dernier étaient sous-évalués, de sorte que des réserves latentes avaient été constituées. Pour ces motifs, elle concluait au rejet du recours.

11. Le 25 octobre 2004, la CCRMI a admis le recours formé par M. C _____ et renvoyé le dossier à l'AFC dans le sens des considérants. Elle a considéré que les faits étaient antérieurs à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques et sur l'impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (LIPP-III - D 3 13) laquelle ne prévoit pas d'effet rétroactif, et que l'aLCP s'appliquait donc au litige.

S'agissant de l'interprétation à donner au terme « réserve » contenu à l'article 89 alinéa 5 aLCP, elle concluait que ce terme n'incluait pas les réserves latentes.

Selon elle, cette disposition ne permettait pas non plus à l'AFC de revenir sur des amortissements qui n'étaient ni des provisions ni des réserves et que cette dernière l'avait admis en connaissance de cause. La CCRMI confirmait ainsi sa nouvelle jurisprudence selon laquelle le produit des réserves latentes constituées par des amortissements réguliers n'était pas soumis à l'impôt sur le revenu selon les articles 89 alinéa 5 aLCP et 9A aRALCP et citait ses décisions Nos 87 et 88 de 2004.

12. Le 9 novembre 2004, l'AFC a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision de la CCRMI du 25 octobre 2004. Au sens des articles 89 alinéa 5 aLCP et 9A aRALCP, il y avait eu dissolution de réserves latentes au moment de la remise du café-restaurant et cette dissolution devait être soumise à l'impôt annuel sur le revenu. Elle contestait en particulier l'interprétation de la commission des articles précités, selon laquelle les réserves latentes n'étaient pas visées par lesdites normes. L'AFC soulignait également le fait que la CCRMI avait jusqu'alors toujours admis que les réserves latentes entraient dans le champ d'application des articles 89 alinéa 5 aLCP et 9A aRALCP, notamment dans sa décision 65/1999 du 24 juin 1999. L'AFC contestait encore l'argument de l'intimée selon laquelle les travaux législatifs confirmaient l'interprétation faite par celle-ci des articles précités. Les biens dont la valeur comptable s'élevait à CHF 33'333.- pour le poste « clientèle » et à CHF 75'628.- pour le poste « mobilier-matériel/agencement » au bilan datant du jour de la vente du commerce mais qui avaient été vendus respectivement CHF 200'000.- et CHF 120'000.- constituaient bien des réserves latentes, dissoutes au moment de la vente.

L'AFC contestait encore l'argument de la CCRMI selon laquelle le fisc ne pouvait pas revenir sur des amortissements qu'il avait acceptés en connaissance de cause. En effet, l'amortissement d'un élément de l'actif, même s'il respectait les taux d'amortissement usuels, pouvait se révéler trop généreux du fait que ces taux ne permettaient qu'une vague approximation de la moins-value, de sorte que ce n'était qu'au moment de la vente du bien qu'il était possible de vérifier si réellement le taux de l'amortissement schématique était conforme à la réalité économique, ou s'il était excessif. Ainsi, si des biens, qui n'étaient pas propres à occasionner une plus-value conjoncturelle, étaient vendus à une valeur supérieure à leur valeur comptable, cela signifiait que la différence entre cette valeur et le prix de vente ne pouvait provenir que d'amortissements excessifs. Le gain généré par la dissolution des réserves, ouvertes ou latentes, devait être imposé comme s'il avait été possible, lors des années de taxation, de prouver que les amortissements comptabilisés étaient excessifs. Il fallait procéder à une imposition au barème ordinaire de taxation. Cette solution était d'autant plus logique que le bénéfice en capital sur la vente d'actifs de l'entreprise, en dehors de la remise formelle du commerce, serait intégré au compte de pertes et profits et donc imposé au barème ordinaire et non dégressif. En l'espèce, bien qu'ayant fait l'objet d'amortissements réguliers et fiscalement admis, les biens avaient conservé une valeur marchande

importante, excédant leur valeur comptable. Il y avait donc eu constitution de réserves latentes, dissoutes au moment de la vente du café-restaurant. La commission était jusqu'alors du même avis (décision de la CCRMI 65/1999 du 24 juin 1999). La CCRMI avait ainsi changé sa jurisprudence, sans respecter les critères retenus par le Tribunal fédéral pour ce faire. Une nouvelle interprétation des articles 89 alinéa 5 aLCP et 9A aRALCP ne se justifiait pas, ces articles étant abrogés par l'entrée en vigueur de la LIPP, et leur application étant ainsi limitée à quelques cas en suspens survenus avant le 31 décembre 2000. L'AFC concluait à l'annulation de la décision de la CCRMI du 25 octobre 2004 et à la confirmation de sa propre décision du 8 avril 2003.

13. Par courrier du 9 décembre 2004, le mandataire de M. C_____ a indiqué au tribunal de céans qu'il avait pris connaissance du recours de l'AFC et qu'il demandait que l'AFC soit déboutée de ses conclusions.
14. Le 21 décembre 2004, la commission a persisté dans le maintien de sa décision du 25 octobre 2004.

EN DROIT

1. Interjeté dans le délai de 30 jours suivant la notification de la décision de la CCRMI du 25 octobre 2004, le présent recours est recevable (art. 53 alinéa 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
2. L'objet du litige est la décision rendue par la commission le 25 octobre 2004, admettant le recours M. C_____ qui se défendait d'être débiteur d'un montant de CHF 15'766,65, relatif à l'impôt spécial sur les produits de dissolution des réserves et provisions que l'AFC l'a enjoint de payer, par bordereau d'impôts du 18 octobre 2002, notifié à la suite de la remise de son commerce.
 - a. Les faits relatifs au litige s'étant produits avant la modification de la loi générale sur les contributions publiques (LCP), de par l'entrée en vigueur de la nouvelle LIPP, le droit applicable au cas d'espèce est l'ancien droit, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, ce qui n'est d'ailleurs pas contesté par les parties.
 - b. 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 ».

c. 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. »

3. Ces deux dispositions visent à soumettre à l'impôt des revenus qui auraient été sujet au prélèvement d'un impôt s'ils n'avaient pas été affectés à la constitution de réserves ou de provisions. De telles réserves ou provisions sont admises dans la mesure où elles correspondent à un besoin durant la vie de l'entreprise. Ce besoin justifie leur exclusion de l'impôt tant qu'il est réel. Au moment où ces réserves et provisions ne peuvent plus servir le but dans lequel elles ont été créées, elles doivent être dissoutes et soumises à l'impôt. Ce but ressort aussi bien du texte de l'article 9A aRALCP que des travaux préparatoires de la loi (Mémorial des séances du Grand Conseil de la République et canton de Genève, 1980/I pp. 373-374).

En conséquence, l'AFC ne peut se fonder sur les articles 89 alinéa 5 aLCP et 9A aRALCP 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 résulte uniquement d'amortissements effectués en conformité à la loi et admis par l'AFC lors de chaque taxation annuelle. L'interprétation de ces deux dispositions donnée récemment par la CCRMI doit être confirmée.

4. En l'espèce, M. C _____ a inscrit au bilan de son café-restaurant la valeur comptable du « mobilier-matériel/agencement » pour CHF 75'628,60, alors qu'il l'a estimée lors de la vente de son commerce à environ CHF 120'000.-. La situation est similaire pour le poste « clientèle », comptabilisé pour un montant de CHF 33'333.- et vendu pour une valeur de CHF 200'000.-.

La valeur comptable du mobilier résultait de la différence entre le prix d'achat de ce matériel et les amortissements effectués chaque année par M. C _____. La différence entre la valeur comptable de ce mobilier au moment de la vente du fonds de commerce par le recourant, soit CHF 75'629.-, et le prix de vente estimé de ce mobilier, soit CHF 120'000.-, est de CHF 44'371.-. Elle est qualifiée par l'AFC d'« amortissements récupérés ». Or, il n'existe pas d'éléments démontrant que le recourant aurait effectué des amortissements excessifs de manière à éluder l'impôt sur le revenu. Il n'est pas contesté que M. C _____ a procédé aux amortissements usuels et admis par l'AFC. Les articles 89 alinéa 5 aLCP et 9A aRALCP n'autorisent pas une taxation de cette différence de CHF 44'371.-.

Le poste « clientèle » est une valeur immatérielle. Le montant de CHF 33'333.- qui figurait au bilan du recourant résultait du prix d'achat de ce goodwill par le recourant pour un montant de CHF 100'000.-, après déduction des amortissements annuels admis par l'AFC. Lors de la vente du restaurant, la valeur de la clientèle a été évaluée par le recourant et l'acheteur à environ CHF 200'000.-, soit un montant supérieur à celui enregistré dans la comptabilité lors de l'acquisition du commerce par le recourant, puis diminué chaque année par l'amortissement admis par l'AFC. Dans ce cas, M. C _____ a bénéficié, lors de la vente de son commerce, de l'augmentation de la clientèle que son activité a générée. Il n'a en revanche constitué aucune provision particulière justifiant une application des articles 89 alinéa 5 aLCP et 9A aRALCP.

En conséquence, l'AFC soutient à tort que le bénéfice dégagé lors de la vente de l'établissement public doit être soumis à l'impôt annuel sur le revenu selon les articles 89 alinéa 5 aLCP et 9A aRALCP.

5. L'AFC conteste enfin la validité du changement de pratique de la commission.

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.

6. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.
7. Aucun émolument ne sera mis à la charge de la recourante vu sa qualité. Aucune indemnité ne sera allouée à M. C _____, faute de demande en ce sens (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté par l'administration fiscale cantonale le 9 novembre 2004 contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 25 octobre 2004 concernant Monsieur C_____ ;

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, au Bureau Fiduciaire Pierre Terrier Sàrl, mandataire de Monsieur C_____, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

Siégeants : Mme Hurni, présidente, M. Thélin, Mme Junod, juges et MM. Bellanger et Torello, juges suppléants.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

la juge déléguée :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :