RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2622/2004-FIN **ATA/420/2005**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 14 juin 2005

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

M. R_____
représenté par la Société fiduciaire d'Expertise et de Révision S.A.

EN FAIT

1. M. R_____ est ingénieur. Il est administrateur-directeur de l'entreprise R_____ et Cie S.A., active dans le domaine du bâtiment et du génie civil. De plus, il exerce une activité accessoire, indépendante dans ce domaine.

2. Dans sa déclaration pour l'impôt cantonal et communal 1998 définitive qu'il a renvoyée à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) le 11 février 1999, le contribuable a déclaré un revenu net imposable (négatif) de CHF 365'315.- et une fortune nette imposable (négative) de CHF 832'913.-.

3. Par bordereau rectificatif 1998 daté du 15 décembre 1999, l'AFC a réclamé à M. R_____ un impôt total de CHF 271'418,10 fondé sur un revenu net imposable de CHF 688'758.- et une fortune nette imposable de CHF 1'350'035.-.

4. Par courrier daté du 20 décembre 1999, M. R_____ a élevé réclamation par l'intermédiaire de sa fiduciaire. Il a fait valoir que le dividende de liquidation concernant la société immobilière S_____ S.A. avait déjà été imposé dans le cadre de la taxation 1997, selon bordereau rectificatif notifié le 11 juin 1999 après le dépôt de la déclaration définitive 1998. De plus, il a contesté le fait que l'AFC avait refusé le poste « amortissement construction Champs-Prévost » à hauteur de CHF 194'400.- concernant un immeuble à Vernier. Cet amortissement aurait dû être admis car il était conforme quant au taux (4 % sur 4'860'000.-) d'une part et quant aux dispositions de l'article 21 lettre g de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP – D 3 05) d'autre part, ce poste étant relatif à l'activité professionnelle immobilière du contribuable.

   De plus, M. R_____ contestait la valeur fiscale du bien immobilier sis à Onex qu'il avait déclaré selon l'estimation faite par l'AFC dans le cadre de la taxation 1997 alors que pour la taxation rectificative 1998, l'autorité était revenue à l'ancienne valeur fiscale, soit CHF 1'609'000.- en lieu et place de CHF 1'050'000.-.

   Le contribuable avait élevé réclamation concernant la taxation 1997 en date du 8 juillet 1999 mais n'avait pas reçu de réponse à ce jour.

   Il a prié l'AFC de reconsidérer la taxation 1998 en supprimant le dividende de liquidation de la S.I. S_____ S.A., en prenant en considération l'amortissement de CHF 194'400.- sur le bien immobilier de Vernier et en modifiant la valeur fiscale du bien immobilier situé à Onex de même que la valeur locative de celui-ci et l'impôt immobilier complémentaire.

5. Par décision du 9 septembre 2003, l'AFC a partiellement admis la réclamation en acceptant de supprimer l'imposition du dividende de liquidation de la S.I. S_____ S.A., déjà imposé lors de la taxation 1997. Elle a rejeté la réclamation pour le surplus et a maintenu pour les deux autres postes la taxation rectificative. Concernant l'amortissement sur l'immeuble de Vernier, elle l'a refusé quand bien même cet immeuble faisait partie du patrimoine professionnel du contribuable car conformément à la loi, un immeuble destiné à la vente ou à la location n'était pas sujet à amortissement. Elle faisait référence à l'article 21 lettre g LCP selon lequel étaient déductibles les amortissements justifiés non seulement par l'usage commercial mais aussi par la dépréciation que ces biens ont subie dans le courant de l'année, ce qui n'était pas le cas des immeubles destinés à la vente ou à la location de par la nature même de leur affectation.

Quant à la valeur des biens immobiliers dans la commune d'Onex, elle avait été établie selon l'article 56 alinéa 2 LCP d'après lequel le prix d'achat du terrain, soit CHF 472'000.-, devenait estimation fiscale, et d'après le coût de la construction de la villa et du garage, soit CHF 1'137'000.-, en application des articles 52 et 53 LCP. Il n'y avait donc pas lieu de remplacer cette estimation par la valeur retenue dans le cadre de la détermination d'une perte commerciale.

6. A cette décision était joint un bordereau rectificatif du 9 septembre 2003 à teneur duquel l'impôt réclamé s'élevait à CHF 128'222,55 compte tenu d'un revenu net imposable de CHF 340'501.- et d'une fortune nette imposable de CHF 1'350'035.-.

7. Par acte du 9 octobre 2003, M. R_____ a recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI). Il a conclu derechef à l'annulation de la décision sur réclamation et à l'admission de l'amortissement de CHF 194'400.- sur l'immeuble de Vernier, amortissement déjà admis par l'AFC lors des exercices 1996 et 1997 quand bien même cet immeuble, constitué de locaux artisanaux, avait toujours été loué et qu'il faisait partie de sa fortune commerciale en raison de sa profession d'une part, et du financement entièrement assuré par un emprunt bancaire, d'autre part.

8. L'AFC a conclu au rejet du recours au motif que l'immeuble en cause se composait de locaux loués à des entreprises tierces et n'était pas utilisé pour l'exploitation de l'activité lucrative indépendante du recourant.

9. Par décision du 22 novembre 2004, la CCRMI a admis le recours et renvoyé la cause à l'AFC pour nouvelle décision tenant compte de l'amortissement de CHF 194'400.- sur l'immeuble de Vernier, correspondant à 4 % de la valeur de celui-ci fixée à CHF 4'860'000.-. Bien que loués, les bâtiments en question pouvaient parfaitement être amortis.

Cette décision a été notifiée aux parties le 1er décembre 2004.

10. Par acte déposé au greffe du Tribunal administratif le 23 décembre 2004, l'AFC a recouru contre cette décision en concluant à sa mise à néant, l'amortissement litigieux n'étant pas déductible et devant être ajouté au revenu imposable. L'AFC regrettait d'avoir admis à tort des amortissements similaires les années précédentes, car à teneur de l'article 21 lettre g LCP, seuls des amortissements justifiés par l'usage commercial concernant l'activité indépendante du contribuable pouvaient être admis.

11. M. R_____ a conclu au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. La position de l'AFC était erronée puisque, contrairement aux allégués de celle-ci, il n'existait pas d'importantes réserves latentes sur cet immeuble dont la valeur fiscale était au 31 décembre 1997 de CHF 6'024'402.- et la valeur comptable de CHF 5'276'409.- et non pas, comme retenu à tort, de CHF 132'698.-.

De plus, les immeubles loués pouvaient parfaitement être amortis et le taux appliqué était conforme à ceux admis par l'administration fédérale des contributions, notamment dans sa circulaire du 29 septembre 1994.

12. La CCRMI a produit son dossier et persisté dans sa décision.

13. Le 25 avril 2005, le juge délégué a prié l'AFC de se déterminer sur la valeur comptable de l'immeuble précité au 31 décembre 1997. Par courrier du 13 mai 2005, l'AFC a admis qu'à cette date, la valeur comptable de l'immeuble était celle indiquée par l'intimé soit CHF 5'276'409.-, les CHF 132'698,65 indiqués par erreur concernant les charges comptabilisées. Ceci ne changeait toutefois rien au fait que la valeur comptable était inférieure à la valeur vénale et recelait des réserves latentes.

Cette réponse a été transmise à M. R_____ et la cause gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté dans le délai de trente jours suivant la notification de la décision prise le 22 novembre 2004 par la CCRMI, le recours est recevable (art. 53 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc – D 3 17).

2. Les faits concernent le bordereau ICC 1998 et sont antérieurs à la modification de la LCP ; de par l'entrée en vigueur de la nouvelle loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 1er janvier 2001 (LIPP), le droit applicable au cas d'espèce est l'ancien droit (ci-après : aLCP), en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, ce qui n'est d'ailleurs pas contesté par les parties.

3. Le recours concerne uniquement l'amortissement ou non de CHF 194'400.- sur le bien immobilier de Vernier.

a. L'AFC ne conteste pas que cet immeuble fait partie du patrimoine professionnel du contribuable.

b. A teneur de l'article 21 lettre g aLCP, sont déductibles de l'ensemble des revenus bruts effectivement réalisés par le contribuable « les frais nécessaires pour la conservation et l'entretien des biens du contribuable et de leur revenu, ainsi que les amortissements justifiés par l'usage commercial ou par la dépréciation effective qu'ont subie ces biens au cours de l'année ; sont exceptés les amortissements d'éléments incorporels tels que bail et clientèle ».

C'est manifestement par application de cette disposition que l'AFC avait admis au cours des années précédentes des amortissements similaires. Elle estime maintenant qu'elle avait accepté par erreur ces amortissements car pour des biens loués, la perte de valeur de l'immeuble est en principe compensée par les loyers encaissés par son propriétaire, ce qui n'est pas le cas si l'immeuble est utilisé pour l'exploitation de l'entreprise.

c. Enfin, l'AFC ne conteste pas que l'amortissement dont l'intimé demande l'admission est conforme au taux pratiqué usuellement.

4. 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 et ss ; W. RYSER et B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, Berne 2002, p. 225 et ss ; ATA/117/2005 du 8 mars 2005). Pour qu'il y ait amortissement, il doit s'agir normalement d'une dépréciation périodique et progressive, se répétant d'année en année par l'usage, l'usure ou la vétusté des biens du contribuable entraînant une réduction du revenu de ses biens (RDAF 1987, p. 283 et 284 ; ATA/31/2004 du 13 janvier 2004).

5. En l'espèce, l'AFC pouvait revenir à une application rigoureuse de l'article 21 lettre g aLCP en constatant qu'elle avait admis à tort un tel amortissement les deux ans précédents.

Ce faisant, elle n'a pas effectué un changement de pratique sans l'annoncer car il n'est nullement établi que l'admission d'un amortissement, égal au taux admis par l'administration fédérale des contributions, ait été générale dans un cas tel que celui en cause.

6. La CCRMI a développé une argumentation opposée en retenant qu'un immeuble subissait une diminution constante et permanente, cette usure n'ayant

pas de rapport direct avec le rendement des loyers. Elle s'est ainsi référée à sa propre jurisprudence.

Toutefois, dans le cas d'espèce, elle n'a nullement cherché à établir cette « diminution constante et permanente » laquelle n'est pas avérée.

Partant, la dépréciation périodique et progressive, nécessaire à l'admission d'un amortissement, ne pouvait être retenue. En conséquence, l'amortissement de 4 % sur l'immeuble de Vernier doit être refusé.

7. Le recours de l'AFC sera ainsi admis.

Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de M. R_____ qui succombe (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS,
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 23 décembre 2004 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 22 novembre 2004 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision attaquée ;

confirme la décision sur réclamation et le bordereau rectificatif du 9 septembre 2003 ;

met à la charge de M. R_____ un émolument de CHF 1'500.- ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts ainsi qu'à la Société fiduciaire d'Expertise et de Revision S.A., mandataire de M. R_____.

Siégeants : M. Paychère, président, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges, M. Torello, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :	le président :
M. Tonossi	F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le	la greffière :