

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3280/2009-ICCIFD

ATA/375/2012

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 12 juin 2012

2^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur T_____
représentés par Me Marcel Bersier, avocat

contre

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière
administrative du 13 décembre 2010 (DCCR/1814/2010)**

EN FAIT

1. Par convention notariée du 22 décembre 2005, Monsieur T_____ a vendu à Madame et Monsieur K_____ la parcelle _____ feuille 62 de la commune de Satigny, sur laquelle sont érigés un bâtiment n° 550 (habitation à un seul logement), un bâtiment n° 187 de production agricole et un bâtiment n° 189 correspondant à une partie habitation à un seul logement. Il a également vendu aux époux K_____ le fonds de commerce constitué par le café-restaurant à l'enseigne « Café-restaurant X_____ », sis dans le bâtiment no 550 susmentionné, des machines et du matériel d'exploitation, ainsi que d'autres valeurs matérielles et immatérielles se rattachant à l'établissement. Ils ont cessé l'exploitation le 31 décembre 2005.

Le prix de vente de l'immeuble était de CHF 675'000.- et celui du fonds de commerce et les accessoires ascendait à CHF 225'000.-.

2. Le 18 octobre 2006, Madame T_____ et M. T_____ ont transmis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) leur déclaration fiscale 2005. Sous la rubrique « revenu et fortune de l'activité indépendante », M. T_____ a indiqué un montant de CHF 27'854.-, correspondant au bénéfice net d'exploitation du Café X_____ au 31 décembre 2005.
3. Le 8 octobre 2007, l'AFC-GE a demandé aux époux T_____ de lui indiquer si, suite à la cessation de leur activité indépendante en décembre 2005, ils avaient remis leur établissement à un tiers ou perçu une quelconque indemnité à cette occasion. Ils devaient joindre toutes pièces probantes.
4. Le 7 février 2008, les époux T_____ ont transmis à l'AFC-GE la convention de vente immobilière et de vente mobilière / remise de commerce du 22 décembre 2005.
5. En date du 21 novembre 2008, l'AFC-GE a adressé aux époux T_____ les bordereaux suivants :
 - Impôts cantonaux et communaux 2005 (ci-après : bordereau ICC 2005) : le revenu imposable était de CHF 398'192.- et l'ICC se montait à CHF 101'181,80.
 - Impôt fédéral direct 2005 (ci-après : bordereau IFD 2005) : le revenu imposable était de CHF 409'800.- et l'IFD se montait à CHF 41'448.-.

Dans les deux cas, l'AFC-GE avait établi le bénéfice net de l'activité indépendante de M. T_____ à CHF 479'500.-, se décomposant en CHF 27'584.- de bénéfice selon les comptes commerciaux, CHF 216'035.- de bénéfice sur la

vente du fonds de commerce et CHF 235'035.- de bénéfice sur la vente de l'immeuble.

6. Le 22 décembre 2008, les contribuables ont déposé une réclamation contre les deux bordereaux.

L'AFC-GE avait pris en compte comme revenu l'intégralité du bénéfice de la vente de l'immeuble. Ce faisant, elle avait considéré à tort, et contrairement aux taxations antérieures, que le bien immobilier vendu faisait intégralement partie de leur fortune commerciale. Or cet immeuble avait toujours fait partie de la fortune privée de M. T_____ et avait toujours été déclaré comme tel. Le Café X_____ comptabilisait un loyer annuel de CHF 31'500.- que le contribuable déclarait régulièrement à l'AFC-GE. Le bénéfice réalisé lors de la vente de l'immeuble ne pouvait donc qu'être taxé au titre de bénéfice sur les gains immobiliers. Dans l'hypothèse où la partie réservée à l'exploitation du Café X_____ devait être considérée comme commerciale lors de sa vente, seule la partie effectivement réservée à cet usage pourrait justifier une taxation au titre du revenu, soit 60 %, correspondant à CHF 141'036,60.

7. Par deux décisions du 30 juillet 2009, l'une pour l'ICC, l'autre pour l'IFD, l'AFC-GE a rejeté la réclamation et maintenu les bordereaux contestés.

La fortune commerciale comprenait tous les éléments de fortune qui servaient entièrement ou de manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante. La fonction technique et économique de l'élément considéré constituait le critère déterminant pour l'attribution au patrimoine privé ou au patrimoine commercial. Selon la méthode de la prépondérance, la fortune commerciale comprenait hors les éléments de fortune mixtes qui servaient entièrement ou de manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante. Dans le cas des contribuables, il apparaissait que le bien immobilier en cause était à prépondérance commerciale, la part commerciale des bâtiments mixtes n^{os} 550 et 189 se montant, selon les documents produits, à 60 % et le bâtiment n^o 187 - comprenant les sanitaires du restaurant et une pergola - relevant entièrement de l'utilisation commerciale. L'ensemble de la parcelle relevait en conséquence du patrimoine commercial et l'intégralité du bénéfice de son aliénation devait être imposée au titre du revenu.

8. Le 7 septembre 2009, les époux T_____ ont recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), remplacée par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) le 1^{er} janvier 2011, contre les deux décisions sur réclamation susmentionnées, concluant à ce que seule la partie du bénéfice de vente de l'immeuble afférente à l'exploitation du restaurant soit taxable au titre de bénéfice commercial et à la rectification des bordereaux ICC et IFD 2005 en conséquence. Ils contestaient l'application de la méthode de la prépondérance, qui consistait à

attribuer, en cas de doute, l'intégralité du bien à la fortune privée ou commerciale, sans partage de la valeur. Leur immeuble n'avait pas été acquis pour exercer une activité commerciale mais pour y loger et le restaurant n'était pas comptabilisé comme actif commercial. Au niveau comptable, l'AFC-GE avait toujours admis une part privée. Sa décision de modifier son mode de taxation au moment de la réalisation du bien était abusive. Compte tenu des taxations antérieures, seule la partie commerciale devait être comme telle, conformément au principe de l'imposition selon la capacité contributive et de la bonne foi de l'administration.

9. Le 8 mars 2010, l'AFC-GE, représentant également l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH), a conclu au rejet du recours. L'application du principe de la prépondérance découlait de l'art. 18 al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et était appliquée depuis 2001 pour l'ICC. Les taxations contestées étaient donc correctes.
10. Par décision du 13 décembre 2010, la commission a rejeté le recours des époux T_____. L'immeuble vendu étant utilisé pour plus de 50 % dans le cadre de l'activité indépendante, l'intégralité du gain résultant de son aliénation devait être intégrée dans le produit de cette activité, conformément aux art. 18 al. 2 LIFD et 3 al. 3 loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable du 22 septembre 2000 - aLIPP-IV - D 3 14), le partage entre part privée et part commerciale jusqu'alors pratiqué n'étant plus possible depuis l'entrée en vigueur de ces deux lois, respectivement en 1995 et 2001.
11. Le 24 janvier 2011, les époux T_____ ont recouru auprès du Tribunal administratif, devenu la chambre administrative de la Cour de justice le 1^{er} janvier 2011 (ci-après : la chambre administrative) contre la décision susmentionnée, concluant à son annulation ainsi qu'à celle des bordereaux litigieux et au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour taxation conforme. Ils reprenaient à cet égard leur argumentation antérieure. A titre subsidiaire, si les taxations contestées étaient maintenues, ils concluaient à ce que le dossier soit renvoyé à l'AFC-GE pour annuler le bordereau du 27 juin 2006 correspondant à l'impôt sur le bénéfice immobilier de CHF 33'914,10 résultant de l'aliénation de l'immeuble et au remboursement de ce montant payé alors à tort, ainsi qu'aux rectifications des taxations non prescrites au 28 novembre 2008, en leur permettant de procéder aux amortissements immobiliers et commerciaux ainsi qu'aux provisions admissibles en vue de réduire les bénéfices taxés.
12. Le 31 janvier 2011, le TAPI a transmis son dossier.
13. Le 25 février 2011, l'AFC-GE a conclu au rejet de recours, reprenant son argumentation relative à l'application du principe de la prépondérance. S'agissant de l'impôt sur le bénéfice immobilier, il était imputé sur l'impôt sur le revenu conformément à la loi. Quant aux taxations antérieures, les contribuables n'étaient

pas protégés par une taxation passée en force au-delà de la période fiscale concernée et l'AFC-GE était en droit de changer sa position lors d'une taxation ultérieure. Les taxations antérieures ne sauraient donc prévaloir sur la réelle affectation du bien, telle qu'elle avait été déterminée au moment de sa vente.

14. Le 21 mars 2011, les contribuables ont réagi à la détermination de l'AFC-GE. Celle-ci admettait avoir taxé le bien immobilier litigieux comme fortune privée jusqu'à sa réalisation. Or, elle disposait des comptes courants depuis le début de l'exploitation du restaurant dans l'immeuble, acquis par eux en 1996. Aucun actif immobilier n'était indiqué et le loyer versé était dûment comptabilisé. Jamais l'AFC-GE n'avait considéré l'immeuble comme élément commercial avant 2008 et en changeant de pratique, elle les avait empêchés de procéder aux amortissements et provisions usuels. Les conséquences préjudiciables de ce changement pratique devaient, s'il était admis, être réparées. L'instruction devait porter sur ce point également.
15. Les écritures des contribuables ont été transmises à l'AFC-GE le 30 mars et les parties ont été avisées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Depuis le 1^{er} janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 132 LOJ).
2. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 LOJ ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
3. Le 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (LIPP I à V), en particulier la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable), du 22 septembre 2000 (LIPP-IV)

L'art. 72 al. 1 LIPP dispose que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010, et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

En l'espèce, le recours concerne la période fiscale 2005. Il s'ensuit que la présente cause est régie par les dispositions de l'ancien droit.

4. Le litige consiste à déterminer à quelle catégorie de fortune, commerciale ou privée, doit être rattachée la transaction en cause.

La distinction entre ces deux catégories est fondamentale dès lors que les gains en capital sur les biens appartenant à la fortune privée ne sont pas imposables (art. 16 al. 3 LIFD), sauf pour les immeubles qui sont frappés d'un impôt cantonal (art. 80 ss de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 - LCP - D 3 05), alors que les plus-values sur la fortune commerciale le sont (art. 18 al. 2 LIFD et 3 al. 2 LIPP-IV).

5. A teneur de l'art. 18 al. 1 LIFD, font l'objet d'une imposition au plan fédéral tous les revenus provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante. Est assimilé au produit de l'activité lucrative indépendante tout bénéfice en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale (art. 18 al. 2 LIFD).

L'art. 18 al. 2 LIFD, entré en vigueur le 1^{er} janvier 1995, consacre le recours au principe de la prédominance ou de la prépondérance. Depuis lors, en matière d'IFD, il n'est plus possible qu'un bien, notamment immobilier, puisse être rattaché à la fois à la fortune commerciale et privée. Les biens servant de manière prépondérante (plus de 50 %) à l'exercice d'une activité lucrative indépendante sont affectés à la fortune commerciale tandis que ceux affectés de manière prépondérante à une situation privée sont affectés à la fortune privée (P. AGNER / B. JONG / G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Schulthess 2001, ad art. 18 LIFD, p. 67 ; Y. NOEL in D. YERSIN, Y. NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 18 n° 64 p. 256 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3^{ème} éd., § 7, n° 35, p. 90 ; circulaire de l'AFC-CH W95-002F du 12 novembre 1992 relative au revenu de l'activité lucrative indépendante selon l'art. 18 LIFD (ci-après : la circulaire).

La circulaire précise qu'après l'entrée en vigueur de la LIFD, les immeubles qui servent d'une manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante seront attribués intégralement à la fortune commerciale. Les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable de tels immeubles ne seront plus partagés en une partie privée (exonérée) et en une partie commerciale (imposable), mais seront soumis intégralement à l'impôt sur le revenu. En conséquence, les réserves latentes accumulées sur la partie privée de l'immeuble avant l'entrée en vigueur de la LIFD seront également prises en compte dans le calcul de ces bénéfices en capital. Une séparation comptable de parties d'immeubles servant à des fins privées, effectuée avant l'entrée en vigueur de la LIFD, n'est reconnue fiscalement que si une inscription distincte a été opérée au registre foncier.

Les immeubles utilisés d'une manière prépondérante à des fins privées doivent être attribués intégralement à la fortune privée. Faute d'une base légale, le passage dans la fortune privée, inhérent au système, des parties d'immeubles attribuées jusqu'ici à la fortune commerciale, ne représente pas un acte de réalisation. Ce passage reste donc neutre du point de vue de l'impôt sur le revenu.

6. La teneur de l'art. 3 al. 2 et 3 LIPP-IV étant semblable à celle de l'art. 18 al. 2 LIFD, les principes susmentionnés sont applicables depuis l'entrée en vigueur de cette disposition cantonale le 1^{er} janvier 2001.

7. En règle générale, les instructions, les circulaires et les directives administratives – ou, en d'autres termes, les ordonnances administratives – n'ont, selon la jurisprudence et la doctrine, pas force de loi et ne constituent pas du droit fédéral au sens de l'art. 49 let. a de la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 (PA - RS 172.021 ; ATF 121 II 473 consid. 2b p. 478 ; ATF 121 IV 64 consid. 3 p. 66 ; ATA/270/2006 du 16 mai 2006, et les références citées ; ATA/437/2008 du 27 août 2008).

Si elles ne peuvent contenir de règles de droit, elles précisent certaines notions contenues dans la loi ou quant à la mise en pratique de celle-ci. Sans être lié par elles, le juge peut néanmoins les prendre en considération en vue d'assurer une application uniforme de la loi à chaque administré. Il ne doit cependant en tenir compte que si elles respectent le sens et le but de la norme applicable (ATF 121 II 473 consid. 2b).

Lorsqu'elle est émise par l'autorité chargée de l'application concrète, l'ordonnance administrative est un mode de gestion : elle rend explicite une ligne de conduite, elle permet d'unifier et de rationaliser la pratique, elle assure ce faisant aussi l'égalité de traitement et la prévisibilité administrative, et elle facilite le contrôle juridictionnel puisqu'elle dote le juge de l'instrument nécessaire pour vérifier que l'administration agit selon des critères rationnels, cohérents et continus, et non pas selon une politique virevoltante du cas par cas (ATA/609/2011 du 27 septembre 2011, et les références citées).

8. Dans le cas particulier, il ressort des pièces produites par les recourants que l'immeuble vendu était utilisé à 60% pour l'exercice de leur activité commerciale. Peu importe à cet égard qu'ils soutiennent ne pas l'avoir acquis dans ce but dès lors qu'ils l'ont exploité comme tel. Conformément au principe de la prépondérance, l'immeuble est dès lors intégralement affecté, sur le plan fiscal, à la fortune commerciale des recourants. Le bénéfice résultant de son aliénation en 2005 a dès lors été considéré à juste titre dans son intégralité comme étant un revenu des contribuables.

9. Ces derniers entendent se prévaloir de la manière dont ils ont déclaré ce bien et ont été taxés précédemment, invoquant ainsi le principe de la bonne foi.

a. Découlant directement de l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 637 ; 129 I 161 consid. 4.1 p. 170 ; 128 II 112 consid. 10b/aa p. 125 ; 126 II 377 consid. 3a p. 387 et les arrêts cités). Selon la jurisprudence, les assurances ou les renseignements erronés donnés par les autorités confèrent des droits aux justiciables lorsque les cinq conditions cumulatives suivantes sont remplies. Tout d'abord, on doit être en présence d'une promesse concrète effectuée à l'égard d'une personne déterminée. Il faut également que l'autorité ait agi dans le cadre et dans les limites de sa compétence, que la personne concernée n'ait pas été en mesure de se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement fourni, qu'elle se soit fondée sur ce renseignement pour prendre des dispositions qu'elle ne peut ensuite modifier sans subir de préjudice et, enfin, que la loi n'ait pas subi de changement depuis le moment où la promesse a été faite (ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 637 ; 129 I 161 consid. 4.1 p. 170 ; 122 II 113 consid. 3b/cc p. 123 et les références citées ; Arrêt du Tribunal fédéral 1P.373/2006 du 18 octobre 2006 consid. 2 ; G. MULLER/U. HÄFELIN/ F.UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, Zürich 2006, 5^{ème} éd., p. 130ss ; A. AUER/ G.MALINVERNI/ M. HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, Berne 2006, Vol. 2, 2^{ème} éd., p. 546, n. 1165ss ; P. MOOR, Droit administratif, Berne 1994, Vol. 1, 2^{ème} éd., p. 430, n. 5.3.2.1).

b. Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée en cette matière (cf. art. 5 et 9 Cst. ; ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 637 ; 118 Ib 312 consid. 3b p. 316 ; E. BLUMENSTEIN/ P. LOCHER, System des Steuerrechts, Zurich 2002, 6^{ème} éd., p. 28 et les nombreuses références ; J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, Lausanne 1998, 2^{ème} éd., p. 132).

Ainsi, la contribuable ne peut bénéficier d'un traitement dérogeant à la loi que si les conditions mentionnées ci-dessus - qui doivent être interprétées de manière stricte - sont remplies clairement et sans équivoque (Arrêt du Tribunal fédéral 2C.382/2007 du 23 novembre 2007 consid. 3 ; 2A.83/2006 du 18 octobre 2006 consid. 7 ; ATA/589/2009 du 10 novembre 2009 ; ATA/111/2006 du 7 mars 2006 consid. 5b).

Les recourants considèrent à tort les taxations antérieures comme des assurances données par l'AFC-GE, dès lors qu'un contribuable n'est pas protégé par une taxation passée en force au delà de la période concernée et l'administration est en droit de changer sa position lors d'une taxation ultérieure

(ATA/866/2010 du 7 décembre 2010 ; J.-A. REYMOND, La bonne foi de l'administration en droit fiscal, in Présence et actualité de la Constitution dans l'ordre juridique, Genève 1991, p. 380 ; RDAF 1971 p. 110)

En l'espèce, les conditions d'application du principe de la bonne foi, telles que développées ci-dessus, ne sont pas remplies. La taxation 2005 est conforme au droit et aucune assurance particulière n'a été donnée aux recourants quant à celle-ci.

10. Dans la mesure où les recourants demandent à ce que l'instruction porte également sur la rectification des taxations antérieures et ont pris des conclusions en renvoi de la cause à l'AFC-GE pour modification de celles-ci, ils adressent à la juridiction de céans une demande de révision de ces décisions en force qu'elle n'est pas compétente pour traiter en première instance (art. 147 et ss LIFD ; art. 55 et ss de la loi de procédure fiscale, du 4 octobre 2001 - LPFisc ; RS D 3 17). Les conclusions en question sont ainsi irrecevables et la demande sera donc transmise à l'AFC-GE, conformément à l'art. 64 al 2 LPA.
11. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement. Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

rejette dans la mesure où il est recevable le recours interjeté le 24 janvier 2011 par Madame et Monsieur T_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 13 décembre 2010 ;

transmet à l'administration fiscale cantonale la demande de révision des taxations antérieures de Madame et Monsieur T_____ ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de Madame et Monsieur T_____ , pris conjointement et solidairement ;

dit qu'aucune indemnité de procédure ne leur est allouée ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Marcel Bersier, avocat des recourants, au Tribunal administratif de première instance, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : Mme Hurni, présidente, Mme Junod et M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction :

M. Tonossi

la présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :