RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/386/2007-FIN **ATA/644/2007**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 18 décembre 2007

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

M. E_____
représenté par Fiducap, société fiduciaire S.A., mandataire

EN FAIT

1. Monsieur E_____ (ci-après : le contribuable ou l'intimé) était l'actionnaire unique des sociétés immobilières (ci-après : SI) P_____ N_____, entrée en liquidation à une date inconnue, dissoute le 11 décembre 1998, et F_____A, entrée en liquidation le 17 décembre 1998. Le contribuable possédait également 250 actions de la SI M_____S.A., entrée en liquidation le 25 juin 1999 et dont la bénéficiaire des prestations appréciables en argent était la SI I_____.

2. Pour chacune des sociétés précitées, les "déclarations pour réduction de l'impôt en cas de liquidation des sociétés immobilières", ont été renvoyées par le contribuable à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC ou la recourante) en 1999.

   Pour la SI F_____A, le contribuable a indiqué un excédent de liquidation IFD de CHF 2'729'640.- basé sur le bilan de liquidation au 31 mars 1999. Pour la SI P_____ N_____ 2, il a déclaré un excédent de liquidation IFD de CHF 13'092'271.- fondé sur le bilan de liquidation au 30 septembre 1999. Pour la SI M_____ S.A., il a mentionné un excédent de liquidation de CHF 4'517'168.- selon le bilan de liquidation au 30 septembre 1999.

3. Le 22 septembre 2000, le contribuable a rempli et retourné à l'AFC sa propre déclaration 2000. Il avait notamment exercé une activité dépendante auprès du Comptoir Genevois Immobilier et une activité indépendante dans le domaine immobilier.

   Il a déclaré un revenu de CHF 2'642'891.- provenant de son activité indépendante.

   En annexe, il a entre autres produit les comptes d'exercice 1999 dans lesquels il a indiqué, en sus des dividendes de liquidation susmentionnés, des pertes sur participation de CHF 2'128'556,60 pour la SI F_____A, et de CHF 9'350'000.- pour la SI P_____ N_____ 2.

4. Le 21 décembre 2000, l'AFC a notifié au contribuable un bordereau de taxation provisoire ICC 2000 d'un montant de CHF 826'231,05.

5. Les 17 décembre 2001 et 9 janvier 2002, l'AFC a notifié au contribuable des bordereaux rectificatifs ICC 2000.

   Le revenu imposable était de CHF 2'710'738.- au taux de CHF 8'988'570.-. L'AFC a arrêté les excédents de liquidation et les pertes sur participation aux montants mentionnés ci-dessus. Le revenu brut de l'activité indépendante du contribuable a été porté à CHF 9'105'212.-. L'impôt dû s'élevait à CHF 933'821,80.

6. Par acte du 14 janvier 2002, le contribuable a élevé réclamation à l'encontre des bordereaux rectificatifs précités. Le revenu de son activité indépendante avait été augmenté de CHF 6'462'321.-.

Le dividende de liquidation de la SI M_____ S.A. avait été comptabilisé à tort dans son assiette fiscale, car cette SI était détenue par I_____ S.A.

Les valeurs relatives aux dividendes de liquidation retenues, pour les deux autres sociétés, correspondaient aux valeurs calculées selon les normes de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), alors qu'il aurait fallu appliquer les normes cantonales résultant de l'article 42 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15).

Ce mode de faire avait pour conséquence que les dividendes de liquidation déclarés par une personne exerçant une activité indépendante étaient plus lourdement taxés sur le plan cantonal que s'ils figuraient dans le chef d'une personne physique sans statut d'indépendant. Cela engendrait une inégalité de traitement contraire à l'article 127 chiffre 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101).

7. Par décision sur réclamation du 9 septembre 2003, l'AFC a partiellement admis la réclamation et rectifié la taxation pour ce qui concernait l'excédent de liquidation de la SI M_____ S.A., qui a été attribué à I_____ S.A., et elle a maintenu la taxation pour le surplus.

Elle avait tenu compte de l'excédent de liquidation pour l'IFD pour déterminer l'excédent imposable, car il s'agissait d'une opération de nature professionnelle, l'excédent correspondant à la différence entre le produit de la distribution qui revenait "à l'actionnaire et la valeur comptable de la participation (ou le prix d'achat des actions si pas comptabilisées)".

L'excédent ICC, calculé sur la valeur nominale des titres, ne pouvait être retenu que pour le calcul de l'excédent de liquidation des SI faisant partie de la fortune privée de l'actionnaire.

8. Le bénéfice imposable de l'exercice 1999, taxation ICC 2000, se présentait come suit selon la déclaration fiscale 2000 et après taxation par l'administration fiscale (tableau de l'AFC):

Activité indépendante ordinaire :

	ICC	IFD	ICC
Bénéfice d'exploitation de l'activité indépendante ordinaire	**244'690,55**	**244'690,55**	**244'690,55**

Revenus imposables selon les articles 42 LIPM et 207 LIFD, excédent de liquidation :

	Val. D'acquisition	Val. Nominale	
SI F_____A,	2'178'556,60	50'000,00	
SI P_____ N_____ 2	9'550'000,00	200'000,00	
TOTAL	11'728'556,60		
	Déclaration	2000	Taxation AFC
Dividendes de liquidation	ICC	IFD	ICC
SI F_____A,	2'098'129,00	2'733'391,75	2'729'640,00
SI P_____ N_____ 2	11'778'628,00	13'074'478,62	13'092'271,00
TOTAL	13'876'757,00	15'807'870,37	15'821'911,00
Pertes sur participations			
SI F_____A,	2'128'556,60	2'128'556,60	2'128'556,00
SI P_____ N_____ 2	9'350'000,00	9'350'000,00	9'350'000,00
TOTAL	11'478'556,60	11'478'556,60	11'478'556,00
Bénéfice sur participations	2'398'200,40	4'329'313,77	4'343'355,00
Résultat bénéfice	**2'642'890,95**	**4'574'004,32**	**4'588'045,00**

9. Par l'intermédiaire de son mandataire, le contribuable a déposé un recours contre cette décision, le 10 octobre 2003, auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRICC).

Les articles 42 LIPM et 207 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) ne faisaient pas de distinction entre la liquidation de SI faisant partie de la fortune privée ou de la fortune commerciale de l'actionnaire. La décision de l'AFC, se fondant sur des excédents de liquidation de SI de nature professionnelle déterminée selon les normes de l'IFD, ne lui était pas applicable. Il a conclu à ce que la taxation des excédents de liquidation de SI soit réalisée selon les éléments de sa déclaration personnelle (déposée), sur la base des normes cantonales.

10. Le 28 février 2005, l'AFC a répondu en concluant au rejet du recours. Les actions des SI faisaient partie de la fortune commerciale du contribuable, fait qui n'était pas contesté par ce dernier. En conséquence, le calcul de l'excédent de liquidation devait se faire selon le principe de la valeur comptable, de sorte que cet excédent devait être imposé de manière analogue à celle appliquée pour l'IFD.

11. Par décision du 11 décembre 2006, la CCRICC a très partiellement admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelle décision conforme à ses considérants.

Le calcul de l'excédent de liquidation des deux SI devait être fait conformément au principe de la valeur comptable dès lors qu'il s'agissait d'actions faisant partie de la fortune commerciale. L'excédent de liquidation avait été déterminé sur la base des éléments que le contribuable avait indiqués sur les formules de déclaration en cas de liquidation de SI. Cet excédent avait été accepté par l'AFC, pour l'ICC, au montant que le contribuable avait lui-même déclaré dans ses comptes de résultat. La méthode de taxation appliquée par l'AFC était dès lors correcte.

L'AFC avait toutefois inclus à tort dans l'assiette du contribuable un gain de liquidation de CHF 250'000.-, correspondant à la valeur nominale du capital-actions des SI. Cette somme devait être déduite du revenu imposable. Pour le surplus, la décision sur réclamation et le bordereau litigieux étaient confirmés.

12. Le 1er février 2007, l'AFC a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision précitée qu'elle avait reçue le 3 janvier 2007 en concluant à son annulation dans la mesure où cette décision l'obligeait à déduire un montant de CHF 250'000.- du revenu imposable ICC 2000 du contribuable, et à la confirmation de sa propre décision du 9 septembre 2003.

Selon les compte de l'exercice 1999, le calcul des pertes sur liquidation faisait apparaître que le contribuable avait déduit de la valeur d'acquisition de la

SI F_____ A de CHF 2'178'556,60, la valeur nominale correspondante de ses actions de CHF 50'000.-, soit un résultat de CHF 2'128'556,60. Pour ce qui était de la SI P_____ N_____ 2, le contribuable avait déduit de la valeur d'acquisition de la SI de CHF 9'550'000.-, la valeur nominale correspondante de ses actions de CHF 200'000.-, soit un résultat de CHF 9'350'000.-.

Le contribuable avait donc déjà pris en compte le montant litigieux. L'AFC l'ayant taxé sur la base des pertes sur participations déclarées, une somme supplémentaire de CHF 250'000.- n'avait donc pas lieu d'être retranchée du revenu imposable du contribuable.

13. Le 7 février 2007, la CCRICC a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.

14. Dans sa réponse du 13 mars 2007, le contribuable a conclu au rejet du recours.

L'AFC confondait le bénéfice d'exploitation provenant de l'activité lucrative ordinaire du contribuable de CHF 244'690,55 et une déduction de CHF 250'000.- pour pertes déductibles. En effet, l'AFC avait diminué les pertes déductibles de CHF 250'000.-.

Ainsi, la somme précitée n'avait pas été admise comme perte déductible par l'AFC dans l'assiette imposable du contribuable, étant donné que l'AFC n'avait admis qu'une déduction de CHF 11'478'556.- contre une déduction de CHF 11'728'556.- reconnue par la CCRICC.

15. A la demande du juge délégué, l'AFC s'est déterminée le 5 juin 2007, de manière plus détaillée, sur l'argumentation susmentionnée.

a. Dans sa réponse du 13 mars 2007, le contribuable demandait la déduction d'un montant de CHF 250'000.- sur son assiette imposable, à savoir sur son bénéfice d'exploitation ordinaire. Or, la CCRICC avait admis dans sa décision la déduction d'un montant de CHF 250'000.- sur le gain de liquidation.

b. Le contribuable ne pouvait cependant faire valoir une perte de CHF 250'000.- sur son bénéfice d'exploitation ordinaire, mais uniquement une perte de CHF 250'000.- sur son bénéfice de liquidation. A la lecture des comptes du contribuable, celui-ci avait lui-même déjà retranché ce montant de CHF 250'000.- de son gain de liquidation sous rubrique "pertes sur participation".

Le bénéfice sur participation arrêté à CHF 4'343'355.- tenait ainsi compte du montant litigieux, lequel ne pouvait être déduit deux fois.

16. Le contribuable a dupliqué le 28 juin 2007 en persistant dans ses conclusions.

17. Le 2 juillet 2007, les parties ont été informées de ce que la cause était gardée à juger.

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. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Le litige se circonscrit à la question de savoir si un montant de CHF 250'000.- doit être déduit ou non du revenu imposable pour l'ICC 2000 provenant de l'activité indépendante du contribuable, dans le cadre de la taxation de l'excédent de liquidation obtenu par l'intimé lors de la liquidation des deux SI en cause.

3. La CCRICC a déterminé quelle était la méthode de taxation à appliquer aux excédents de liquidation des deux SI concernées pour l'ICC 2000. La méthode retenue n'est plus contestée par les parties.

4. L'article 42 LIPM prévoit que l'impôt sur le bénéfice en capital, réalisé lors du transfert d'un immeuble à l'actionnaire, par une SI fondée avant le 1er janvier 1995, est réduit de 75% si la société est dissoute (al. 1) ; et l'impôt sur l'excédent de liquidation obtenu par l'actionnaire est réduit dans la même proportion (al.2).

5. L'information n° 5/1994 du 19 décembre 1994, diffusée aux associations professionnelles, définit le mode de calcul de l'excédent de liquidation des SI pour les actionnaires personnes physiques, en matière d'ICC et d'IFD. Cette information a par ailleurs été complétée par les informations n° 7/96 du 20 février 1996, n° 4/2000 du 11 avril 2000 et n° 6/2000 du 23 novembre 2000.

6. Selon l'information n° 5/1994, sous point 4.1 "allègements fiscaux au niveau de l'actionnaire / IFD sur le revenu/bénéfice", lorsque les actions de la SI font partie de la fortune commerciale de l'actionnaire, l'excédent de liquidation imposable correspond à la différence entre le produit de la distribution qui revient à l'actionnaire et la valeur comptable de la participation déterminante pour l'impôt (principe de la valeur comptable). Il est intégré aux autres éléments imposables obtenus au cours de la même période fiscale (ou de calcul lorsque l'on se trouve dans le système praenumerando).

La même information n° 5/1994 sous point 4.2 "ICC sur le revenu/ bénéfice" dispose que lorsque les actions de la SI font partie de la fortune commerciale de l'actionnaire, l'excédent de liquidation est imposé avec les autres

revenus, la réduction d'impôt s'opérant de manière analogue à celle décrite pour l'IFD.

En d'autres termes, l'allègement fiscal est calculé sur le bénéfice/revenu total correspondant à l'addition du bénéfice d'exploitation ordinaire de l'activité indépendante ordinaire et du bénéfice sur participation lié directement à la liquidation des SI, ce dernier bénéfice étant trouvé en déduisant des dividendes de liquidation les pertes sur participation.

7. En l'espèce, la CCRICC a jugé qu'il y avait lieu de déduire du gain de liquidation une somme de CHF 250'000.-, correspondant à la valeur nominale du capital-actions des SI en cause. La recourante le conteste, car ledit montant aurait déjà été retranché par le contribuable dans ses comptes sous la rubrique "pertes sur participation".

8. Pour taxer l'excédent de liquidation des deux sociétés en cause, l'AFC a pris en compte les valeurs comptables, pour l'ICC, telles qu'indiquées par le contribuable.

L'excédent de liquidation a été déterminé sur la base des éléments que l'intimé a indiqués sur la formule de "déclaration pour réduction de l'impôt en cas de liquidation de sociétés immobilières".

Quant aux pertes sur participation, elles découlent des comptes d'exercice 1999. Or, ces pertes intègrent déjà la déduction de la valeur nominale du capital-actions.

Ainsi, le gain de liquidation de CHF 4'343'355.- comprend le montant litigieux. Ce dernier ne saurait dès lors être déduit une deuxième fois.

9. Bien fondé, le recours sera admis. La décision de la CCRICC sera annulée sur ce point, et celle de l'AFC du 9 septembre 2003 confirmée.

10. Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge du contribuable (art. 87 LPA).

11. Aucune indemnité ne sera versée à l'AFC dès lors qu'elle n'a pas pris de conclusions dans ce sens et n’a pas allégué avoir encouru de frais particuliers (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 1er février 2007 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 11 décembre 2006 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 11 décembre 2006, dans la mesure où cette décision oblige l'administration fiscale cantonale à déduire un montant de CHF 250'000.- du revenu imposable ICC 2000 de M. E_____ ;

confirme la décision de l'administration fiscale cantonale du 9 septembre 2003 ;

met à la charge de M. E_____ un émolument de CHF 2'000.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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'article 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 l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts, ainsi qu'à Fiducap, société fiduciaire S.A., mandataire de M. E_____.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, Mme Junod, juges, M. Bonard, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. a. i. : la vice-présidente :

P. Pensa L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :