

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4166/2006-ICCIFD

ATA/145/2011

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 8 mars 2011

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

Monsieur M_____

représenté par Berney & Associés S.A. Société Fiduciaire, mandataire

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 28 juillet 2009 (DCCR/756/2009)

EN FAIT

1. Monsieur M_____, né en 1944, est contribuable à Genève.
2. En 2002, année fiscale litigieuse, il exerçait une activité dans le secteur de l'immobilier en qualité d'indépendant. Il était le chef de deux entreprises individuelles, soit M_____ Rénovation et M_____ - Affaires immobilières. Par ailleurs, le contribuable avait repris l'entreprise de chauffage-ventilation créée par son père, Monsieur N_____, sise à la rue X_____, en raison individuelle. Ce bâtiment, vétuste, avait été démoli et remplacé par un immeuble locatif avec un accès situé à l'arrière de la rue X_____, soit à la rue Y_____. Cet immeuble avait été vendu en janvier 2002. L'entreprise avait été transférée au chemin du Z_____, dans un bâtiment propriété de Monsieur W_____. Ce dernier bâtiment a été agrandi et réaménagé aux frais de M. M_____, pour mieux correspondre aux besoins de l'entreprise. Le contribuable restait toutefois locataire dudit immeuble.

C_____ S.A. (ci-après : C_____), un groupe étranger, a racheté à M. M_____ l'entreprise de chauffage-ventilation et le contribuable en est devenu le directeur, salarié. L'immeuble Z_____ est resté la propriété de M. W_____ et M. M_____ en est demeuré locataire. Ce dernier sous-louait à C_____ l'immeuble et les installations dont il avait lui-même assumé le coût.

Aux termes d'une convention signée entre MM. M_____ et W_____ le 29 novembre 2002 - produite pour la première fois dans le cadre de la procédure devant le Tribunal administratif, devenu depuis le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la section administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), soit le 14 octobre 2009 - le premier cédait au second la totalité des investissements qu'il avait faits dans l'immeuble. M. M_____ acceptait la résiliation anticipée du bail pour le 31 décembre 2002 et autorisait le propriétaire à conclure un bail directement avec C_____. En échange de cette renonciation, M. W_____ versait à M. M_____ la somme de CHF 100'000.-.

3. Dans sa déclaration fiscale 2002, M. M_____ a mentionné un bénéfice net de l'activité indépendante de CHF 536'124.- pour M_____ Rénovation et CHF 205'030.- pour M_____ - Affaires immobilières, soit un total de CHF 741'154.-.
4. Le 7 avril 2003, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a notifié à M. M_____ un bordereau de taxation provisoire IFD 2002 d'un montant de CHF 503,05 calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 45'400.-.

5. Après avoir sollicité des renseignements de la part du contribuable, l'AFC-GE lui a notifié le 2 novembre 2005 un bordereau de taxation provisoire ICC 2002 d'un montant de CHF 244'242,15 calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 550'309.- et d'une fortune imposable de CHF 7'939'179.-.
6. Le 22 novembre 2005, M. M_____ a élevé réclamation en contestant la nature provisoire de ce bordereau. Il s'agissait d'une taxation définitive. De plus, la valeur fiscale des immeubles sis à Genève avait été majorée de CHF 398'750.-. Il contestait ce montant, faute de connaître la motivation du taxateur.
7. Le 13 octobre 2006, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation. La taxation provisoire du 2 novembre 2005 avait été établie conformément à l'art. 38 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). Elle joignait un bordereau rectificatif tenant compte des objections du contribuable s'agissant de la répartition intercantonale et de l'impôt immobilier complémentaire mais maintenant la taxation pour le surplus, en particulier quant au refus de la déduction précitée.

Ce bordereau rectificatif valait notification définitive de la taxation ordinaire. Certains éléments d'imposition ayant été modifiés au détriment du contribuable, ledit bordereau pouvait faire l'objet d'une nouvelle réclamation. Ce faisant, l'AFC-GE a fixé l'ICC 2002 à CHF 908'803,35 calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 2'577'876.- et d'une fortune imposable de CHF 6'105'111.- après avoir procédé à une reprise de CHF 2'448'814.- au niveau du bénéfice net du contribuable. Cette somme correspondait à la perte sur investissements pour l'immeuble Z_____, « lesdits investissements entrepris dans le cadre d'une transaction d'actions de S.A. n'ayant pas de corrélation avec l'activité immobilière du contribuable ».

8. Le 13 octobre 2006 également, l'AFC-GE a notifié à M. M_____ un bordereau IFD 2002 d'un montant de CHF 349'361,45 calculé sur un revenu imposable de CHF 3'042'300.-.
9. Le 9 novembre 2006, M. M_____ a élevé réclamation contre le bordereau IFD 2002 du 13 octobre 2006 en priant l'AFC-GE de tenir compte de la déduction liée à la perte sur investissements de l'immeuble Z_____. A lire l'avis de taxation, ces investissements auraient été entrepris dans le cadre d'une transaction d'actions et n'auraient pas de corrélation avec l'activité immobilière, ce qui était inexact. Dans sa lettre du 27 octobre 2004, il avait expliqué clairement que les investissements effectués pour l'immeuble Z_____ étaient entièrement liés aux immeubles sis X_____ et Y_____.

Cette perte était liée à l'activité immobilière et très étroitement liée à l'aliénation de l'immeuble Y_____.

10. Le 22 décembre 2006, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation relative à l'IFD mais l'a rejetée s'agissant de la déduction de la perte de CHF 2'448'614.- : celle-ci ne constituait pas une perte immobilière car elle n'était pas justifiée commercialement.

Le même jour, l'AFC-GE a notifié à M. M_____ un bordereau rectificatif IFD 2002 comportant un supplément d'impôt de CHF 349'361,45 s'ajoutant au montant de CHF 503,05 résultant du bordereau provisoire du 7 avril 2003. Eu égard à la reprise de la somme de CHF 2'448'814.-, l'AFC-GE mentionnait pour toute explication : « bénéfice net : les investissements Z_____, entrepris dans le cadre d'une transaction d'actions de S.A., n'ont pas de corrélation avec l'activité immobilière ».

11. S'agissant de l'ICC, le contribuable a recouru le 9 novembre 2006 auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts cantonaux et communaux, devenue la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), elle-même devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), contre la décision sur réclamation précitée du 13 octobre 2006 et le bordereau rectificatif ICC 2002 notifié le même jour en faisant valoir divers éléments qui ne sont plus litigieux à l'exception de la demande de prise en compte de la déduction de la perte sur investissements pour l'immeuble Z_____ en lien avec l'activité immobilière, aucune transaction d'actions de S.A. n'ayant eu lieu. De plus, la taxation dite définitive n'avait pas lieu d'être.

12. L'AFC-GE a répondu le 20 décembre 2007. Elle était habilitée à revenir sur la taxation provisoire du 2 novembre 2005 et dans le cadre de la taxation « définitive » du 13 octobre 2006, elle avait décidé de refuser la perte litigieuse, ce qui était parfaitement justifié. Dans un courrier du 18 mai 2004 qu'elle avait reçu de la part du mandataire du contribuable, il était mentionné que « pour des raisons d'ordre fiscal, M. M_____ s'était engagé à inscrire cet immeuble (ndr : soit celui du Z_____) dans sa fortune privée ». Il était dès lors évident que la perte en question ne pouvait être déduite comme perte commerciale. La lettre précitée ne figure toutefois pas au dossier.

13. Les parties ont alors répliqué et dupliqué, respectivement les 21 janvier et 28 février 2008.

Il résulte de ces écritures que le contribuable avait déménagé son entreprise commerciale au Z_____. Le emploi commercial lui avait été promis, mais il n'avait pu acquérir l'immeuble, son propriétaire préférant le louer. L'entreprise commerciale ayant été remise à un groupe étranger, celui-ci ne pouvait acheter l'immeuble, que l'on ne pouvait donc inscrire, respectivement laisser, au bilan. Le contribuable ayant assumé seul le coût des travaux, ceux-ci ne pouvaient figurer au bilan de l'entreprise. Il n'avait pas acquis l'enveloppe originelle de l'immeuble

de remplacement, mais n'avait financé que l'agrandissement, l'adaptation commerciale et les installations.

14. Le 12 janvier 2007, M. M_____ a recouru auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, devenue la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), elle-même devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), contre la décision sur réclamation du 22 décembre 2006 relative à l'IFD. Il a conclu derechef à l'admission de la déduction de la perte sur investissements pour l'immeuble Z_____ pour les motifs déjà exposés.
15. Après avoir joint les causes, la commission a statué le 28 juillet 2009 : elle a partiellement admis les recours et mis à la charge de M. M_____ un émoulement de CHF 300.-.

Au titre de l'IFD, elle a accepté la déduction de la perte sur investissements de CHF 2'448'814.- : M. M_____ exerçait une activité lucrative à titre indépendant et les travaux entrepris dans l'immeuble Z_____, agrandi et réaménagé pour les besoins de l'exploitation dans un immeuble dont il n'avait jamais été propriétaire mais dont il avait assumé seul les frais de rénovation, faisaient bien partie de sa fortune commerciale.

Pour l'ICC, le bordereau de taxation provisoire du 2 novembre 2005 pouvait, suite à la réclamation du contribuable, faire l'objet d'un bordereau rectificatif le 13 octobre 2006. La reprise de CHF 2'448'814.- avait été effectuée dans le bénéfice net en application de l'art. 3 al. 3 let. a de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16) et correspondait pour l'essentiel à l'art. 27 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) de sorte que les considérations développées au sujet de l'IFD s'appliquaient également pour l'ICC, raison pour laquelle cette perte était déductible. Le dispositif de la décision n'annulait toutefois pas les décisions de l'AFC-GE.

Cette décision a été expédiée aux parties le 7 août 2009.

16. Le 7 septembre 2009, l'AFC-GE a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision précitée en tant qu'elle admettait la déduction de la perte de CHF 2'448'614.- pour l'ICC et l'IFD. Il appartenait au contribuable de démontrer qu'il avait subi une perte commerciale à concurrence de ce montant. Or, M. M_____ ne l'avait jamais fait. Il n'avait jamais répondu à satisfaction à la demande de renseignements de l'AFC-GE du 23 septembre 2004 pas plus qu'il n'avait produit l'acte de cession des installations pour le prix de CHF 100'000.-. Il n'avait jamais prouvé avoir un lien commercial avec l'immeuble Z_____, dont il n'avait jamais été propriétaire. Il n'avait produit aucune facture relativement aux

aménagements qu'il disait avoir financés. En 2002, il ne déployait aucune activité à caractère commercial dans cet immeuble, ses sociétés étant domiciliées au chemin de la Pallanterie à Meinier. La commission avait considéré que les travaux entrepris dans cet immeuble l'avaient été pour des besoins de l'exploitation. Or, les deux raisons individuelles du contribuable n'entraient pas en considération car, à la lecture des inscriptions faites au registre du commerce, « on peut affirmer qu'à l'époque des investissements, soit par supposition durant l'année 1992, le contribuable n'ayant pas remis les éléments jusqu'à présent, la société bénéficiaire de ces travaux était la société M_____ C_____ Installations S.A., société dissoute sans liquidation par reprise de l'actif et passif par la société M_____ C_____ Service et Maintenance S.A. en 1995 devenue la même année C_____ S.A., société fusionnée en 2005 avec la société C. D_____ S.A. Ainsi, l'activation du montant de l'investissement ne peut en aucun cas être inscrite au bilan de la raison individuelle du contribuable et la perte supportée par cette dernière ».

Le bien concerné ne servait pas à l'exploitation de l'entreprise du contribuable en raison individuelle mais à C_____ S.A., utilisatrice et sous-locataire des locaux en question. L'admission de la perte en cause par la commission était totalement injustifiée et même arbitraire. La commission s'était fondée sur les explications du contribuable sans instruire la question de l'affectation des investissements et les modalités de leur cession.

17. Dans sa réponse du 13 octobre 2009, le contribuable a souligné l'incohérence de la position de l'AFC-GE, qui n'avait jamais requis la production des documents dont elle alléguait maintenant qu'ils étaient manquants. Il lui aurait appartenu d'instruire le dossier. Enfin, elle opérait une confusion entre la mise à disposition d'un immeuble à des tiers et l'exercice d'une activité industrielle propre, l'immeuble Z_____ n'ayant jamais servi à l'exploitation de la raison individuelle de M. M_____. Le recours de l'AFC-GE devait être rejeté. Il était téméraire. La commission avait parfaitement instruit le dossier et sa décision devait être confirmée. Ce faisant, le contribuable a produit la convention précitée du 29 novembre 2002 le liant à M. W_____.
18. Le 15 octobre 2009, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) s'est ralliée aux conclusions de l'AFC-GE et a renoncé à déposer de plus amples observations.
19. Compte tenu de la pièce produite par M. M_____, le juge délégué a fixé à la recourante un délai au 16 novembre 2009 pour se déterminer à son sujet.

L'AFC-GE a sollicité la prolongation de ce délai au 15 décembre 2009, puis au 15 janvier 2010, et enfin au 15 février 2010, ce qui lui a été refusé le 15 janvier 2010.

20. La commission a produit son dossier le 2 novembre 2010.
21. Sur quoi, la cause a été 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 de la Cour de justice, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010).
3. L'AFC-GE conclut à l'annulation de la décision de la commission dans la mesure où celle-ci a admis, pour l'ICC et l'IFD, la déduction de la perte litigieuse à hauteur de CHF 2'448'814.- au motif que cette dernière ne serait pas en lien avec l'exploitation de l'entreprise en raison individuelle du contribuable.

La question à trancher a trait à la manière dont le contribuable a mentionné dans sa déclaration fiscale 2002 pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) une « perte sur investissements au Z_____ » de CHF 2'448'614.- : au 31 décembre 2001, la valeur comptable de cet immeuble s'élevait à CHF 2'548'614.- dont CHF 100'000.-, correspondant au prix de cession des investissements précités, avaient été déduits.

4. A teneur de l'art. 38 al. 1 LPFisc, le département des finances peut procéder à une taxation provisoire sur la base des éléments déclarés, sans modification.

Il jouit des mêmes compétences dans la procédure de réclamation que dans celle de taxation (art. 42 al. 1 LPFisc). Il peut déterminer à nouveau tous les éléments de l'impôt et, après avoir entendu le contribuable, également modifier la taxation au désavantage de celui-ci (art. 43 al. 1 LPFisc). Il en est de même des juridictions de recours (art. 50 al. 2 et 54 LPFisc).

En conséquence, l'AFC-GE pouvait procéder à une *reformatio in pejus* dans le cadre des deux réclamations dont elle a été saisie et notifier au contribuable des bordereaux rectificatifs.

5. La recourante reproche à la commission de n'avoir pas instruit correctement la cause, alors qu'il lui incombait principalement de le faire.

Dans sa réponse du 12 décembre 2007 devant la commission, l'AFC-GE fait référence à une lettre du mandataire du contribuable remontant au mois de mai 2004 mais celle-ci n'est pas produite et ne figure pas dans le dossier.

La recourante fait de plus grief au contribuable de n'avoir pas produit de pièces relatives à l'affectation des investissements et aux modalités de leur cession, mais lorsque l'intéressé a fourni la convention signée le 29 novembre 2002 avec M. W_____, elle n'a pas été en mesure de se déterminer à son sujet dans le délai usuel d'un mois, ni dans celui de deux mois qui lui avait été accordé à sa demande.

Les explications qu'elle a développées dans son recours portent sur des éléments de fait qui ne sont pas contestés, à savoir que le contribuable n'a pas déployé en 2002 une activité à caractère commercial dans l'immeuble Z_____.

Enfin, la recourante ne craint pas d'alléguer le 7 septembre 2009 que le contribuable n'a jamais répondu de manière satisfaisante à sa requête du 23 septembre 2004 !

6. Il résulte du dossier et des pièces produites que l'AFC-GE a varié dans ses motivations mais sa position est restée identique : la perte en question n'était pas commerciale.

a. Dans le cadre de l'IFD, l'AFC-GE a mentionné pour toute explication dans la décision sur réclamation du 22 décembre 2006 que ces investissements avaient eu lieu « dans le cadre d'une transaction d'actions de S.A. », ce qu'elle a développé dans son recours, tout en faisant remonter ces investissements, « par supposition », à l'année 1992 !

b. Or, devant la commission, elle n'a plus soutenu cette argumentation.

7. La convention signée entre MM. W_____ et M_____ le 29 novembre 2002 fait apparaître que M. W_____ a versé à M. M_____ la somme de CHF 100'000.- pour la cession des investissements d'une part, mais également en échange de l'acceptation d'une résiliation anticipée du bail - pour le 31 décembre 2002 au lieu du 31 décembre 2013 - d'autre part. Quand bien même M. M_____ n'a jamais été propriétaire de l'immeuble Z_____, les investissements en question avaient bien été effectués pour réaménager les locaux afin que ceux-ci correspondent aux besoins de son entreprise individuelle, la recourante ayant elle-

même relevé que les deux autres sociétés de M. M_____ se trouvaient à la Pallanterie.

8. L'on discerne mal dans ces circonstances comment ces investissements auraient été effectués « dans le cadre d'une transaction d'actions de S.A. ». La recourante n'a pas produit la moindre pièce à l'appui de son affirmation.
9. Dès lors, cette perte de CHF 2'448'814.- était déductible dans le cadre des taxations ICC et IFD 2002, en application des art. 3 al. 3 let. a aLIPP-V et 27 al. 1 LIFD, les principes juridiques permettant ces déductions étant établis et non contestés (ATA/44/2011 du 25 janvier 2011).
10. En tous points mal fondé, le recours sera rejeté. Vu la qualité de la recourante, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 11 al. 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03). Il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure à M. M_____, faute de conclusions en ce sens (art. 87 LPA).

Le dispositif de la décision de la commission n'étant pas clair, il sera précisé que les bordereaux rectificatifs, de même que les décisions sur réclamation, seront également annulés et la cause renvoyée à l'AFC-GE pour nouvelles taxations au sens des considérants.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 7 septembre 2009 par l'administration fiscale cantonale contre la décision du 28 juillet 2009 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

au fond :

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ni alloué d'indemnité ;

annule les bordereaux rectificatifs ICC et IFD 2002 de même que les décisions sur réclamation querellés ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles taxations au sens des considérants ;

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 ;

communiqué le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, à Berney & Associés S.A. Société Fiduciaire, mandataire de Monsieur M_____ ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :