RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4213/2022-ICCIFD **ATA/1034/2023**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 19 septembre 2023

4ème section

dans la cause

A_____ **recourant**
représenté par FIDELA Sàrl, mandataire

contre

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS **intimées**

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 26 juin 2023 (JTAPI/719/2023)

EN FAIT

A. **a.** Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD) 2019.

b. Selon sa déclaration fiscale 2019, A_____, né en 1943, exerce la profession d'architecte.

c. Par bordereaux de taxation du 25 octobre 2021, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a procédé à la taxation ICC et IFD 2019 du contribuable et de son épouse.

Selon les « avis de taxation activité indépendante » joints à ces bordereaux, elle a notamment pris en compte une perte sur actions B_____ de CHF 150'000.- (CHF 300'000.- x 50% au titre de participation qualifiée au sens des art. 19B al. 1 de la loi genevoise sur les personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP – D 3 08) et 18b de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11)

d. Dans sa réclamation, le contribuable a notamment reproché à l'AFC-GE d'avoir tenu compte d'une demi-perte sur actions de la B_____ de CHF 150'000.- au lieu de CHF 300'000.-, ce qui aurait réduit le bénéfice net à CHF 636'000.- au lieu de CHF 786'214.-.

e. Par décisions du 11 novembre 2022, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation et émis des bordereaux rectificatifs fixant l'ICC 2019 à CHF 324'961.95 sur la base d'un revenu imposable de CHF 881'290.- au taux de CHF 881'237.- et sur une fortune imposable de CHF 8'480'108.- au taux de CHF 8'635'792.-. Calculé sur un revenu imposable de CHF 920'300.- au taux de CHF 921'200.-, l'IFD s'est élevé à CHF 105'834.50.

L'AFC-GE a toutefois maintenu la taxation concernant la perte sur actions de la B_____ pour le motif suivant :

« Les dispositions de [l'art. 18b LIFD, respectivement de l'art. 19B LIPP] précisent que l'imposition partielle des revenus produits par les participations de la fortune commerciale est imposable à hauteur de 50% lorsque les droits de participation équivalent à 10% au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative. Dans son 2ème alinéa, l'article susmentionné ajoute une condition supplémentaire à son application en précisant que la durée de possession des droits de participation doit être d'un an au moins. À la lecture de ce qui précède et dans la mesure où vous remplissez ces conditions, vous constaterez que la perte de CHF 300'000.- doit être, par analogie

aux revenus de participation, appréhendée à raison de 50% dans l'établissement de l'assiette fiscale sur le revenu ».

B. **a.** Par acte du 12 décembre 2022, A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre ces décisions, concluant à ce qu'il soit confirmé que sa participation dans la B_____ faisait partie depuis 2000 sans interruption de sa fortune privée et que les dispositions de l'art. 19B LIPP ne lui étaient pas applicables. La société faisait partie des biens qu'il avait reçus en donation de la part de son père, selon acte du 18 février 2000, et qui avaient été simultanément transférés dans sa fortune privée et déclarés et imposés comme tels depuis l'année fiscale 2000.

b. L'AFC-GE a conclu à l'irrecevabilité du recours. Le contribuable n'avait pas un intérêt actuel digne de protection à recourir, dès lors que ses conclusions ne tendaient pas à une diminution de son imposition. En effet, si la participation dans la B_____ avait été attribuée à sa fortune privée, la perte de CHF 300'000.- n'aurait pas du tout été prise en déduction de son revenu imposable (puisque les gains en capital privé n'étaient pas imposables), alors que la perte était admise à hauteur de CHF 150'000.-. Ainsi, si le TAPI faisait droit aux conclusions, il n'en résulterait pas une diminution de son imposition.

c. Dans sa réplique, le contribuable a indiqué que la vente de la B_____ correspondait à la vente d'un immeuble. La perte sur actions n'était pas le résultat de leur vente, mais leur perte de valeur, puisque celle-ci était de CHF 0.-, la société disparaissant. Le recours ne disait pas seulement que l'abattement de 50% sur la perte relative aux actions n'était pas justifié, mais rappelait que l'immeuble et les actions étaient indissociables et faisaient partie de la fortune privée.

d. L'AFC-GE a dupliqué en constatant qu'aucun argument nouveau ni pièce nouvelle n'était avancé ni produit.

e. Par jugement du 26 juin 2023, le TAPI a déclaré le recours irrecevable, faute pour le contribuable de disposer d'un intérêt pour recourir. Si, comme celui-ci le souhaitait, sa participation aux actions était attribuée à sa fortune privée, la perte de CHF 300'000.- ne pourrait pas du tout être prise en déduction de son revenu imposable, étant donné que les gains en capital de la fortune mobilière privée n'étaient pas imposables. Dès lors que les conclusions du contribuable ne tendaient pas à une diminution de son imposition, il n'avait pas un intérêt actuel digne de protection à recourir.

C. **a.** Par acte expédié le 20 juillet 2023 à la chambre administrative de la Cour de justice, A_____ a recouru contre ce jugement, dont il a demandé l'annulation. Il avait reçu les actions en question de son père. Au décès de celui-ci, tous les biens dont il avait hérité avaient été inscrits dans sa fortune privée.

La vente de l'immeuble de B_____ devait faire l'objet d'une imposition à l'IBGI. En 2019, la société immobilière, propriétaire de ce bien, le lui avait vendu et la vente était ainsi soumise à l'IGBI. Le résultat de cette vente devait donc être exclu de l'impôt ordinaire. Il n'y avait pas eu vente d'un manteau d'actions, mais une perte du capital-actions.

b. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

c. Dans sa réplique, le recourant a persisté dans ses conclusions.

d. Sur ce, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Est litigieuse la question de savoir si le recourant a un intérêt à l'annulation des décisions sur réclamation et, donc, la qualité pour agir.

2.1 La LPFisc prévoit que les LPA est applicable pour autant que la LPFisc n'y déroge pas (art. 2 al. 2 LPA). S'agissant de la qualité de partie, la LPFisc ne prévoit rien de particulier.

2.2 À teneur de l'art. 60 al. 1 LPA, ont qualité pour recourir les parties à la procédure qui a abouti à la décision attaquée (let. a) et toute personne qui est touchée directement par une décision et a un intérêt personnel digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée (let. b). Les let. a et b de cette disposition doivent se lire en parallèle. Ainsi, le particulier qui ne peut faire valoir un intérêt digne de protection ne saurait être admis comme partie recourante, même s'il était partie à la procédure de première instance (ATA/805/2020 du 25 août 2020 consid. 2b et les références citées).

L'intérêt digne de protection au sens de cette disposition consiste dans l'utilité pratique que l'admission du recours apporterait à la partie recourante en lui évitant de subir un préjudice de nature économique, idéale, matérielle ou autre que la décision attaquée lui occasionnerait (ATF 138 III 537consid. 1.2.2). Cet intérêt doit être direct et concret (ATF 143 II 506 consid. 5.1). La simple perspective d'un intérêt juridique futur ne suffit pas à fonder un intérêt actuel (ATA/629/2020 du 30 juin 2020 consid. 5a).

2.3 En matière fiscale, est sans intérêt actuel le recours du contribuable dont les conclusions, bien que tendant à l'annulation d'une décision de taxation,

n'impliquent pas une diminution de l'impôt dû (ATF 140 I 114 consid. 2.4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_489/2018 du 13 juillet 2018 consid. 2.2.4 ; ATA/1304/2019 du 27 août 2019 consid. 12c).

2.4 Selon les art. 19B al. 1 et 2 LIPP et 18b al. 1 et 2 LIFD, les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les prestations appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation ainsi que les bénéfices provenant de l'aliénation de tels droits de participation sont imposables, après déduction des charges imputables, à hauteur de 50%, lorsque ces droits de participation équivalent à 10% au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative (al. 1).

L'imposition partielle n'est accordée sur les bénéfices d'aliénation que si les droits de participation sont restés propriété du contribuable ou de l'entreprise de personnes pendant un an au moins (al. 2).

2.5 En l'espèce, la perte subie lors de la vente des actions du recourant de la B_____ a été admise à hauteur de 50 % dans sa fortune commerciale. Si l'on suivait le raisonnement du recourant, qui souhaite traiter ladite vente comme un bien relevant de sa fortune privée, voire comme devant être exclue de l'impôt ordinaire, il perdrait le bénéfice de la déduction admise dans sa fortune commerciale. Il n'en tirerait ainsi aucun bénéfice sur le plan fiscal.

Dès lors que les conclusions du recourant n'impliquent pas une diminution de l'impôt dû, il ne dispose pas d'un intérêt digne de protection à ce que les décisions rendues sur réclamation soient annulées sur le point qu'il conteste. Dans ces conditions, le TAPI était fondé à déclarer son recours irrecevable.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge du recourant et celui-ci ne peut se voir allouer une indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 20 juillet 2023 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 26 juin 2023 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 700.- à la charge de A_____ ;

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

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, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession de la demanderesse, invoquées comme moyens de preuve, doivent être jointes à l'envoi.

communique le présent arrêt à FIDELA Sàrl, mandataire du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Florence KRAUSKOPF, présidente, Jean-Marc VERNIORY, Eleanor McGREGOR, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :	la présidente siégeant :
F. SCHEFFRE	F. KRAUSKOPF

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :