RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/478/2007-FIN **ATA/285/2007**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 5 juin 2007

dans la cause

Monsieur T_____
représenté par Me Pierre-Marie Glauser et Me Jan Langlo, avocats

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE
et
ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS
et
COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT

EN FAIT

1. Monsieur T_____ (ci-après : le contribuable) a exploité pendant plusieurs années à Genève un bureau de change sous la raison de commerce "T_____".

2. Par convention signée le 22 décembre 2000 (ci-après : la convention), il a vendu son fonds de commerce à la succursale de la banque R_____.

   a. Le prix de la vente était fixé à CHF 500'000.-, dont CHF 100'000.- étaient payables à titre d'arrhes au jour de la signature. Le solde, soit CHF 400'000.- , devait être versé dix jours avant la prise de possession des locaux, mais au plus tard le jour de la signature du bail (art. 2 de la convention).

   b. Selon l'article 3, intitulé "clause résolutoire", la validité de la convention était subordonnée à :

   - l'octroi d'un nouveau bail commercial de cinq ans minimum renouvelable à l'acheteur ou un transfert du bail en cours actuellement.

   - L'octroi d'une autorisation d'exploiter le commerce par la commission fédérale des banques (ci-après : CFB) ou toute autre instance concernée.

   c. Le défaut de ces conditions entraînerait l'annulation de la convention, les montants versés étant remboursés, sauf si l'acheteur avait caché des éléments laissant supposer l'impossibilité de conclure l'affaire.

   d. Le transfert du bail à un tiers était subordonné à l'accord du bailleur, qui disposait d'un délai de trente jours pour le refuser ou pour se substituer au bénéficiaire aux conditions convenues par ce dernier avec le locataire (art. 4 al. 4 let. a à d des conditions générales du bail auxquelles renvoie la convention).

   Le refus du bailleur ne pouvait être fondé que sur de justes motifs, au sens de l'article 263 de la loi fédérale complétant le code civil suisse du 30 mars 1911 (livre cinquième : droit des obligations - CO - RS 220). S'il était dû à la solvabilité douteuse de l'acquéreur, ce dernier devait supporter tous les frais encourus par l'activité du courtier (art. 5 convention).

   e. La prise de possession des locaux était fixée au 1er février 2001 pour autant que la CFB ait donné son aval à l'exploitation du commerce par l'acheteur.

3. L'ensemble des conditions posées par la convention s'étant réalisées, le transfert de possession du fonds de commerce a eu lieu à la date prévue, soit le 1er février 2001.

4. Dans le questionnaire "revenus et charges extraordinaires des personnes physiques" annexé à sa déclaration fiscale 2001-A du 8 octobre 2001, le contribuable a indiqué n'avoir procédé à aucune aliénation de ses actifs commerciaux en 1999 ou en 2000. Les comptes de bilan et de profits et pertes ne font pas davantage état de la vente litigieuse.

5. Dans sa déclaration fiscale 2001-B du 25 août 2002, le contribuable a mentionné une perte de son activité indépendante de CHF 7'703.- basée sur une comptabilité bouclée au 31 janvier 2001. Il a déclaré un revenu net IFD de CHF 100'984.-.

6. Sur demande de l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) du 9 juillet 2003, le contribuable a fourni un bilan de liquidation de l'entreprise au 31 janvier 2001, ainsi qu'une copie de la convention et de la note d'honoraires de la courtière de CHF 14'952.-.

Le compte d'exploitation au 31 janvier 2001 mentionne la vente du fonds de commerce au titre des produits exceptionnels.

7. Sur la base des éléments communiqués, l'AFC a retenu, pour l'année 2001, un revenu imposable de CHF 589'600.-. L'impôt IFD correspondant a été fixé à CHF 66'533,70, par bordereau du 21 octobre 2003.

8. Le 10 novembre 2003, le contribuable a élevé réclamation contre ce dernier.

La vente de son bureau de change aurait dû être imposée en 2000 et non en 2001. En effet, bien que le transfert de la possession se soit effectué en janvier 2001, la vente s'était réalisée en décembre 2000. Il était vrai que, selon la jurisprudence, il fallait surseoir à l'imposition jusqu'à l'exécution de la créance lorsque celle-ci était considérée comme incertaine, mais tel n'était pas le cas en l'espèce. En effet, les conditions figurant dans la convention (pas d'opposition de la part du bailleur et obtention par l'acquéreur d'une autorisation de la CFB pour l'exploitation dudit fonds) ne rendaient pas la créance incertaine ; elles n'étaient, pour les parties, que des clauses résolutoires et non des conditions suspensives à l'exécution de la convention. Il était évident, au vu des circonstances, qu'elles ne seraient pas un obstacle à son exécution, vu notamment les droits de transfert contenus dans le contrat de bail originaire et la crédibilité notoire de l'acquéreur. Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral admettait que de telles conditions ne permettaient pas à l'autorité de surseoir à l'imposition.

9. Par décision du 7 octobre 2004, l'AFC a confirmé la décision entreprise.

Contrairement à ce qu'affirmait le recourant, la validité du contrat était subordonnée à l'octroi par le bailleur d'un nouveau bail commercial de cinq ans renouvelable en faveur de l'acquéreur ou d'un transfert du bail en cours, ainsi qu'à l'obtention des autorisations d'exploiter nécessaires. Le contribuable lui-même, au moment des faits, avait attesté par son attitude qu'il ne considérait pas ce revenu comme acquis en 2001, puisqu'il avait déclaré l'intégralité du produit de sa cession dans ses revenus 2001 et rien dans ses revenus extraordinaires 1999 et 2000 (pas même les CHF 100'000.- d'acomptes reçus en décembre 2000). Il était évident que la créance était incertaine jusqu'à la réalisation de l'ensemble des conditions prévues par la convention ; il fallait donc considérer ledit revenu comme réalisé en 2001 et non en 2000.

10. Le 8 novembre 2004, le contribuable a recouru contre la décision rendue sur réclamation, auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : la commission), qui l'a confirmée le 13 décembre 2006.

11. Par acte du 8 février 2007, il a recouru auprès du Tribunal administratif et conclu à l'annulation de la décision prononcée par la commission, pour les motifs ci-dessus exposés.

12. Par lettre du 7 mars 2007, l'administration fédérale des contributions a conclu au rejet du recours.

Elle appuyait, sur le fond, les arguments développés par la commission dans sa décision.

13. L'AFC a fait de même le 12 mars 2007.

14. Les parties ont été entendues en comparution personnelle le 30 avril 2007.

Le contribuable a indiqué que la déclaration du produit de la vente dans la déclaration fiscale 2001 était une erreur de son homme d'affaires ; ce produit aurait dû être déclaré en 2000, ce qui aurait provoqué une taxation séparée de ce gain. Seul le revenu effectué en janvier 2001 aurait dû figurer dans la déclaration 2001, mais pas la vente elle-même, qui avait été conclue en décembre 2000.

15. Ensuite de quoi la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A et suivants de la loi sur l'organisation judiciaire du 22

novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Selon l'article 18 alinéa 2 LIFD, tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. Le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation. La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante.

Le recourant ne conteste pas que son imposition doive être examinée à l'aune de cette disposition. Il admet également le principe selon lequel, lorsqu'une créance est considérée comme incertaine, l'AFC surseoit à l'imposition jusqu'à l'exécution de la créance. Il considère néanmoins que sa créance de CHF 500'000.- était certaine déjà au jour de la signature du contrat de vente, soit le 22 décembre 2000, et non seulement en 2001, comme le soutient l'autorité intimée.

La question litigieuse porte donc uniquement sur l'année à partir de laquelle la créance résultant de la vente du fonds de commerce doit être considérée comme certaine.

3. a. Il découle clairement des termes de la convention que les parties ont subordonné la validité de la vente à des conditions dont la réalisation n'était objectivement pas certaine au moment de sa conclusion (art. 3 al. 1 de la convention). En effet, le non-respect de ces conditions et ses conséquences ont été expressément prévus (art. 3 al. 2 de la convention). La possibilité pour le bailleur de se substituer au bénéficiaire figure parmi les causes d'invalidation de la convention (art. 5 de la convention et 4 al. 4 des conditions générales du bail). Le refus éventuel du bail par le bailleur et ses conséquences ont également été envisagés (art. 5 convention). Enfin, la prise de possession des locaux était elle-même subordonnée à l'autorisation de la CFB.

b. La jurisprudence citée par le recourant à l'appui de son recours traite d'un cas inverse. Dans cet arrêt, le contribuable demandait qu'une vente d'immeubles soit comptabilisée l'année de l'inscription au registre foncier et non l'année précédente (année de la vente). Le Tribunal fédéral a considéré que la créance résultant de cette vente était certaine au moment de la conclusion du contrat ; même si l'inscription au registre foncier n'était intervenue que l'année suivante, le revenu avait été réalisé l'année de la vente (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.475/2002 du 31 mars 2003).

c. A contrario, les éléments du revenu qui présentent objectivement un caractère incertain, comme c'est le cas en l'espèce, doivent être considérés comme réalisés l'année où le contribuable reçoit la contre-prestation correspondante ou acquiert un droit ferme sur elle (Arrêt du Tribunal fédéral précité, consid. 3.1). Ainsi que le souligne le Tribunal fédéral dans cet arrêt, ce n'est que lorsque l'exécution d'un contrat de cession n'apparaît plus incertaine que le fait générateur de revenu fiscalement déterminant se produit.

d. A cet égard, il faut noter que les faits doivent s'apprécier objectivement. Par conséquent, c'est à tort que le recourant exige de l'autorité fiscale qu'elle évalue les chances de réalisation d'une convention.

e. Le contribuable ne s'y était d'ailleurs pas trompé puisqu'il a lui-même déclaré n'avoir procédé à aucune aliénation de ses actifs commerciaux en 2000 dans sa déclaration 2001-A, mais qu'il a fait figurer la vente dans ses revenus 2001. Il est au surplus responsable des actes de son mandataire.

f. Les griefs du recourant seront donc écartés. En tous points mal fondé, son recours sera rejeté.

4. Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 8 février 2007 par Monsieur T_____ contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 13 décembre 2006 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 1'500.- ;

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 Me Pierre-Marie Glauser et Me Jan Langlo, avocats du recourant ainsi qu'à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, à l'administration fiscale cantonale et à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy et Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :	le président :
C. Del Gaudio-Siegrist	F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :