

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/5298/2007-ICC

ATA/200/2011

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 29 mars 2011

1^{ère} section

dans la cause

Madame et Monsieur B _____

représentés par la fiduciaire Berney & associés S.A., mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 18 octobre 2010 (DCCR/1526/2010)

EN FAIT

1. Madame et Monsieur B_____ (ci-après : les époux B_____) sont domiciliés à Genève où ils sont contribuables.

M. B_____ est menuisier-charpentier à son compte.

Il est propriétaire d'un bâtiment de trois étages sur rez-de-chaussée à Veyrier, composé d'un atelier, d'un dépôt et d'un bureau utilisés par son entreprise, ainsi que d'appartements locatifs.

2. Dans leur déclaration fiscale 2003, les époux B_____ ont fait figurer l'immeuble de Veyrier dans la rubrique « immeuble locatif ou loué » pour une valeur de CHF 2'166'616.- de fortune. Les loyers encaissés se montaient à CHF 188'923.- et les charges et frais d'entretien à CHF 44'414.-.

Aucun immeuble commercial n'était annoncé.

Dans les comptes de son entreprise, annexés à la déclaration, M. B_____ a indiqué, à l'actif du bilan, une valeur « immeuble » de CHF 1'114'701,67. Un poste « frais de locaux » de CHF 162'469,50 était mentionné à la rubrique « frais généraux » du compte de pertes et profits.

3. A la demande de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), M. B_____ a précisé, le 11 novembre 2005, le détail du compte « frais de locaux ». Ce dernier était composé du loyer de l'atelier et des entrepôts, de CHF 142'255.-, de l'eau et de l'électricité pour CHF 3'577,75 et de l'entretien des locaux pour CHF 16'636,75.

4. Le 18 juin 2007, l'AFC-GE a notifié aux époux B_____ les bordereaux d'impôts concernant l'année fiscale 2003.

Tant en matière d'impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) qu'en matière d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), CHF 33'955.- avaient été ajoutés à la rubrique « rendement d'immeuble locatif ou loué ». De plus, la valeur des actifs commerciaux avait été portée de CHF 2'166'616.- à CHF 4'475'798.-. La remarque suivante était inscrite au sujet des immeubles : «15.20 - 6645 : Rajouter Fr. 33'955.00 pour la val. du dépôt du contribuable de même pour les loyers encaissés ».

5. Le 9 juillet 2007, les époux B_____ ont saisi l'AFC-GE d'une réclamation, tant en matière d'ICC que d'IFD.

La valeur du loyer du dépôt était comprise dans le loyer mensuel annoncé, versé à la régie Naef. Les postes figurant dans le compte « loyer » de la raison individuelle pour CHF 28'675.- correspondaient à des loyers payés à des tiers.

Les contribuables contestaient en outre d'autres éléments, qui ne sont plus litigieux en l'espèce.

6. Le 28 novembre 2007, l'AFC-GE a transmis aux époux B_____ des bordereaux rectificatifs ICC et IFD.

L'immeuble de Veyrier était à prépondérance professionnelle et devait, de ce fait, être comptabilisé.

En conséquence, le résultat de l'entreprise avait été modifié pour tenir compte de cette comptabilisation. CHF 62'629.- avaient été ajoutés dans les produits, représentant le solde de loyer versé à des tiers. CHF 93'304.- avaient été déduits des frais de locaux, constitués des frais d'entretien de CHF 44'414.-, des frais d'électricité et d'entretien de CHF 20'215.- ainsi que de CHF 28'675.- représentant le loyer versé à des tiers.

7. Le 13 décembre 2007, les époux B_____ ont adressé à l'AFC-GE - qui a transmis ce courrier à la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) et devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) - un recours contre les bordereaux sur réclamation qui leur avaient été notifiés.

L'immeuble de Veyrier était mixte. Le bureau, l'atelier et le dépôt étaient occupés par la menuiserie de M. B_____ alors que les six appartements étaient loués à des personnes physiques.

Selon l'état locatif au 31 décembre 2003, les loyers perçus étaient de CHF 188'929.-, dont CHF 108'300.- pour les loyers commerciaux, soit un pourcentage légèrement supérieur à 50 %. Ces chiffres étaient fondés sur l'état locatif produit par la régie et ne reflétaient pas la réalité économique du marché, car les loyers commerciaux étaient trop élevés.

Pour les spécialistes consultés, les loyers sur la commune de Veyrier étaient de CHF 250.- le m² pour des bureaux, de CHF 170.- le m² pour l'atelier et de CHF 120.- le m² pour les surfaces extérieures.

L'atelier du rez-de-chaussée mesurait 245 m², soit un loyer de CHF 41'650.-. Le bureau du premier étage était de 90 m², ce qui correspondait à un loyer de CHF 22'500.- et la surface en plein air dans la cour avait une aire de 135 m², soit un loyer CHF 16'200.-. Le total du loyer commercial était dès lors de CHF 80'350.- alors que les six appartements privés rapportaient un loyer annuel

de CHF 80'629.-. Le pourcentage commercial était donc de 49,91 %. L'immeuble devait en conséquence être maintenu dans la fortune privée des époux B_____, puisqu'il n'avait pas une prépondérance commerciale.

8. Le 30 juillet 2010, l'AFC-GE s'est opposée au recours. Les époux B_____ avaient reconnu que l'immeuble de Veyrier était de nature mixte et l'attestation établie par la régie Naef démontrait que la part commerciale était prépondérante.

La thèse soutenue par les contribuables dans leur recours revenait à procéder à une nouvelle évaluation du rendement de l'immeuble, postérieure au dépôt de la déclaration. Cette modification de chiffres au gré des conséquences fiscales n'était pas admissible.

Les recourants se basaient sur l'avis de professionnels ; l'état locatif litigieux avait précisément été établi par une régie, soit un professionnel de l'immobilier.

9. Le 24 septembre 2008, les contribuables ont répliqué. Depuis vingt ans, l'AFC-GE avait admis que l'immeuble appartenait à la fortune privée des époux B_____, qui désiraient que cela continue à être ainsi. Ils ne souhaitaient pas vendre l'immeuble, mais envisageaient de constituer la menuiserie en société anonyme afin de pouvoir la remettre en conservant précisément l'immeuble.

Ils produisaient une « analyse critique de l'état locatif au 31 août 2008 » établie par la société d'expertise immobilière Acanthe (ci-après : expertise Acanthe). Les trois locaux du sous-sol, soit un local d'archive, une cave à vin et un carnotzet faisaient partie du bail commercial, même s'ils n'avaient pas une telle affectation. Les prix de location retenus étaient de CHF 100.-/m² pour les surfaces de dépôts (sous-sol et rez-de-chaussée extérieur), de CHF 250.-/m² pour les surfaces artisanales ainsi que l'atelier et de CHF 280.-/m² pour les bureaux.

La situation était la suivante :

Etage	Affectation	Pièces	Surface (m ²)	Locataire	Montant annuel	Prix à la pièce	Prix au m ²
1ss	Local archive		25	M. B_____	2'500.-		100.-
1ss	Cave à vins		17	M. B_____	1'700.-		100.-
1ss	Carnozet		13	M. B_____	1'300.-		100.-

Rez	Atelier		144	M. B_____	36'000.-		250.-
Bât. 3273	Dépôt		22	M. B_____	2'200.-		100.-
1 ^{er}	Bureau		75	M. B_____	21'000.-		280.-
1 ^{er}	Bureau (séparé)		15	M. B_____	4'200.-		280.-
2 ^{ème}	Appartement	4	90	M. B_____	18'000.-	4'500.-	
2 ^{ème}	Appartement	4	60	[tiers]	21'000.-	5'250.-	
3 ^{ème}	Appartement	4		[tiers]	14'424.-	3'606.-	
3 ^{ème}	Appartement	2	55	[tiers]	9'540.-	4'770.-	
3 ^{ème}	Appartement	3	60	[tiers]	16'356.-	5'452.-	

L'affectation résidentielle (54%) était supérieure à l'affectation commerciale (46 %).

10. Le 29 octobre 2008, l'AFC-GE a transmis sa duplique.

Le rapport produit par les recourants se rapportait à l'état locatif 2008 et n'avait pas de pertinence pour les chiffres relatifs à l'année fiscale 2003.

11. Le 18 octobre 2010, la commission a rejeté les recours, tant en matière d'ICC que d'IFD.

L'AFC-GE avait appliqué la méthode de la prépondérance afin d'attribuer la valeur de l'immeuble à la fortune commerciale. Elle s'était fondée sur les chiffres indiqués dans la déclaration fiscale 2003. Les estimations produites ultérieurement par les contribuables n'avaient qu'une portée théorique visant à corriger après coup les conséquences de la répartition des loyers perçus.

12. Par acte mis à la poste le 3 décembre 2010 et reçu par 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), le 7 décembre 2010, les époux B_____ ont recouru contre la décision de la commission, tant en matière d'ICC que d'IFD.

D'une part, M. B _____ avait acheté l'immeuble le 31 mai 1989 et aucune modification de son utilisation n'était intervenue depuis lors. Le bâtiment avait toujours été géré par la régie Naef.

En 1992, l'AFC-GE avait changé la méthode utilisée pour attribuer à la fortune commerciale ou à la fortune privée les immeubles à utilisation mixte. Depuis cette année-là et jusqu'en 2002, le caractère privé avait été reconnu. Dès lors que l'utilisation n'avait pas été modifiée en 2003, l'AFC-GE ne pouvait modifier l'attribution en question.

D'autre part, certains des locataires des appartements y résidaient depuis fort longtemps et avaient des loyers qui n'étaient pas représentatifs du marché. Les loyers des habitations n'avaient pas pu être augmentés, vu la stabilité de leurs habitants.

De plus, les loyers commerciaux retenus par la régie Naef étaient trop élevés, comme l'avait indiqué la société Acanthe S.A. dans son expertise.

Enfin, si l'on tenait compte du rapport de surface entre l'occupation privée et celle professionnelle de l'immeuble, le pourcentage était de 58,18% en faveur de l'occupation privée. En effet, 370 m² étaient affectés à une utilisation privée et 266 m² avaient une fin professionnelle.

En conséquence, la décision de la commission devait être annulée et l'immeuble de Veyrier attribué à la fortune privée des époux B _____.

13. La commission a transmis son dossier le 20 décembre 2010.
14. Le 7 janvier 2011, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Les arguments développés n'étaient pas propres à remettre en question la décision litigieuse.

Le critère du rendement de l'immeuble, utilisé pour déterminer le caractère commercial ou privé du bâtiment était largement admis et celui des rapports de surface, proposé par les époux B _____, n'était utilisé que de manière subsidiaire.

Certaines surfaces (cave à vins, carnotzet et chambre du premier étage pour une surface totale de 45 m²) étaient annoncées comme ayant un caractère commercial dans le recours remis à la commission le 13 décembre 2007 et comme ayant un caractère privé dans celui remis à la chambre administrative. Dans ces conditions, le critère de la surface ne pouvait être décisif.

Il n'était pas possible de réévaluer virtuellement les loyers perçus par les recourants.

15. L'administration fédérale des contributions ne s'est pas déterminée.

16. Le 10 janvier 2011, le juge en charge de l'instruction de la cause a accordé un délai aux parties, échéant le 25 janvier 2011, pour formuler d'éventuelles requêtes d'instruction complémentaire. A défaut, la cause serait gardée à juger en l'état.
17. Aucune des parties n'ayant formulé de telles requêtes, 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 en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010 - aLOJ ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 dans sa teneur au 31 décembre 2010).

Impôt fédéral direct :

3. a. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, à l'exception des gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée qui ne sont pas imposables (art. 16 al. 1 et al. 3 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD).
- b. La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante (art. 18 al. 2, 3^{ème}, 1^{ère} partie LIFD).
- c. Selon la méthode de la prépondérance, utilisée depuis la publication de la circulaire n° 2 de l'administration fédérale des contributions, division principale de l'impôt fédéral direct du 12 novembre 1992, intitulée « revenu provenant de

l'activité lucrative indépendante selon l'article 18 LIFD (extension de l'assujettissement aux bénéficiaires en capital, passage à la méthode de la prépondérance et application générale de cette méthode dans le nouveau droit) » [ci-après : la directive], la fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune mixtes (c'est-à-dire, dont l'utilisation est en partie commerciale et en partie privée) qui servent entièrement ou de manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante. En revanche, les objets qui ne servent pas de manière prépondérante à l'activité commerciale appartiennent intégralement à la fortune privée même s'ils sont en partie utilisés à des fins commerciales.

A cet effet, il faut mettre en relation, en règle générale, tous les rendements qui se rapportent à la partie de l'immeuble servant à l'exploitation, avec le rendement total de l'immeuble. Si la part de l'utilisation commerciale s'élève à plus de 50 %, on est en présence d'une utilisation à prédominance commerciale. Le rendement total de l'immeuble se compose de l'ensemble des revenus provenant de l'immeuble, selon l'art. 21 LIFD, en y incluant la valeur locative, fixée à sa valeur marchande, pour la partie de l'immeuble affectée à l'exploitation (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.690/2004 du 27 mai 2005, consid. 2 et les références citées ; Y. NOËL, Article 18, in D. YERSIN/Y. NOËL (éd.), Impôt fédéral direct. Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, p. 257; P. AGNER/B. JUNG/G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, p. 67). La directive précise encore que l'on « pourra éventuellement faire appel à d'autres critères appropriés pour préciser la délimitation (p.ex. la superficie, le volume intérieur, l'octroi d'amortissements dans des cas limites) ».

4. Selon la doctrine et la jurisprudence, l'autorité est en droit de se fonder sur la déclaration des contribuables. Ces derniers sont garants de son exactitude et de son caractère exhaustif (ATA/518/2002 du 3 septembre 2002 ; Hugo CASANOVA, in RDAF 1999, p. 11). Ainsi, les contribuables ne peuvent revenir sur certaines opérations comptables uniquement parce qu'ils en ignorent les suites fiscales, et rectifier son résultat de façon à obtenir une taxation plus favorable (RDAF, 1977 371-383, p. 380).
5. En l'espèce, en tenant compte des montants ressortant des pièces comptables des recourants, la comparaison entre la part du rendement de l'immeuble, provenant de son activité indépendante et celle produite par les appartements loués appartenant à la fortune privée démontrent la prépondérance de la part commerciale.

Les correctifs que les recourants tentent, au cours de la procédure, d'apporter aux sommes qu'ils ont eux-mêmes annoncées, ne peuvent modifier cette appréciation. L'expertise Acanthe a été réalisée en 2008 et ne peut en conséquence être prise en compte pour apprécier les rendements de l'année 2003.

La chambre administrative relèvera d'autre part que même en utilisant le critère de la surface, subsidiaire selon la directive, le résultat est identique. En effet, selon l'état locatif fiscal établi par la régie des recourants, l'entreprise est locataire de 335 m². La surface totale des appartements loués aux deuxième et troisième étages du bâtiment, selon l'expertise Acanthe et le mémoire de recours à la chambre administrative, est quant à elle de 325 m².

6. Les recourants soutiennent que l'immeuble a toujours été attribué à la fortune privée depuis que la méthode de la prépondérance est utilisée, et que son utilisation est restée identique. Cette situation aurait dû être maintenue par l'administration. Ce grief s'apparente à celui de la bonne foi, due à des assurances reçues.

Ancré à 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 confère au citoyen le droit - à certaines conditions - d'être protégé dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités (ATF 130 I 26 consid. 8.1 p. 60 ; 129 I 161 consid. 4 p. 170 ; 129 II 361 consid. 7.1 p. 381 et les références citées). Ce principe 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 n'a qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec celui de la légalité (ATF 118 Ib 312 consid. 3b p. 316 ; Archives 60 p. 53, consid. 3).

En l'occurrence, en vertu du principe de la légalité, l'autorité de taxation pouvait donc examiner et apprécier les éléments imposables conformément à la loi sans être tenue par les éventuelles décisions qu'elle aurait pu prendre précédemment. Cela découle également de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables en matière fiscale et des périodes fiscales (Arrêt du Tribunal fédéral 2A 368/1995 du 24 avril 1996, consid. 2, non publié; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.390/1990 du 21 novembre 1991, publié in Archives 61 p. 791 et Revue fiscale 47/1992 p. 556, consid. 7).

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 (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, l'AFC-GE a procédé, après avoir demandé des informations complémentaires, à une appréciation de la situation conforme au droit. Partant, ce grief doit aussi être écarté, et le recours rejeté en matière d'IFD.

Impôt cantonal et communal :

7. La loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) est entrée en vigueur le 1er janvier 2010 (art. 71 LIPP), abrogeant notamment la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14).

Le litige portant sur l'année fiscale 2003, il est antérieur à l'entrée en vigueur de cette modification législative. Il sera donc examiné à l'aune de l'ancien droit, soit de l'aLIPP-V.

8. Ainsi que l'a relevé la commission, les art. 1 et 3 aLIPP-IV ont un contenu similaire aux art. 16 et 18 LIFD. Les principes jurisprudentiels applicables sont identiques à ceux rappelés ci-dessus.

En conséquence, le recours doit aussi être rejeté en ce qu'il concerne l'ICC.

9. Au vu de cette issue, un émoulement de CHF 1'000.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des recourants (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 3 décembre 2010 par Madame et Monsieur B_____ contre la décision du 18 octobre 2010 de la commission cantonale de recours en matière administrative;

au fond :

le rejette ;

met à la charge conjointe et solidaire des recourants un émoulement de CHF 1'000.- ;

dit qu'il ne sera pas alloué d'indemnité ;

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 Madame et Monsieur B_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :