

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3263/2007 ICC et A/3264/2007 IFD

DCCR/1527/2010

DÉCISION

DE LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS

EN MATIÈRE ADMINISTRATIVE

du 18 octobre 2010

dans la cause

Monsieur Y___ et Madame Y___

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

(Impôt fédéral direct, cantonal et communal 2001-B)

EN FAIT

1. Les époux Y___ (ci-après les contribuables ou les recourants) possèdent un immeuble sis dans la commune de Z___. Les contribuables utilisaient cet immeuble à titre d'habitation privée et le contribuable y avait installé son cabinet pour y exercer son activité lucrative indépendante de médecin.
2. Dans leur déclaration pour l'année fiscale 2001-B, les contribuables ont indiqué l'immeuble susmentionné dans leur fortune privée pour une valeur fiscale de 443'640 fr. A l'actif du bilan au 31 décembre 2001, le contribuable a comptabilisé un poste intitulé "locaux professionnels" pour 105'000 fr, et au passif un "amortissement locaux professionnels" de 43'465 fr. D'après les comptes de profits et pertes, après déduction notamment d'un amortissement sur "locaux professionnels" de 1'575 fr., l'exercice commercial 2001 du contribuable s'était soldé par un bénéfice de 3'534 fr. 85. Pour l'impôt cantonal et communal (ci-après l'ICC), le revenu et la fortune nets imposables du couple s'élevaient respectivement à 52'003 fr. et à 448'769 fr. Pour l'impôt fédéral direct (ci-après l'IFD), le revenu imposable était de 63'468 fr.
3. Au 31 décembre 2001, le contribuable a cessé d'exercer son activité professionnelle en prenant sa retraite.
4. Le 3 mai 2004, l'Administration fiscale cantonale (ci-après l'administration) a notifié aux contribuables leurs bordereaux pour l'ICC et l'IFD 2001-B. Fondé sur un revenu imposable de 209'134 fr. et une fortune de 510'253 fr., l'ICC s'élevait à 51'578 fr 50. Calculé sur la base d'un revenu imposable de 210'800 fr., l'IFD dû était de 15'578 fr. En établissant ces bordereaux, l'administration a porté la valeur fiscale de l'immeuble appartenant aux contribuables de 443'640 fr. à 665'460 fr., d'une part. D'autre part, elle a estimé qu'un tiers de la valeur de cet immeuble, faisant partie de la fortune commerciale du contribuable, était passé dans la fortune privée, du fait que le contribuable avait cessé son activité professionnelle. Il en découlait un bénéfice en capital de 158'710 fr. à ajouter au revenu imposable déclaré.
5. Le 19 mai 2004, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre de ces bordereaux. Le contribuable exposait qu'il avait arrêté d'exercer son activité professionnelle au 31 décembre 2001, sans avoir "remis" ses locaux professionnels. Ceux-ci, non utilisés, lui occasionnaient des frais d'entretien et non pas un revenu. De plus, en cas de vente éventuelle, des travaux importants devraient être entrepris afin de les transformer en habitation. Le paiement de l'impôt sur le bénéfice réclamé par l'administration le "pénalisait fortement".
6. Par décisions du 12 juillet 2007, l'administration a rejeté les réclamations des contribuables. L'estimation fiscale du bien immobilier sis sur la commune de Z___ s'élevait à 665'460 fr. (ou 399'276 fr. après abattement de 40%), incluant le terrain pour 232'500 fr. et le bâtiment de 432'960 fr.

En ce qui concernait le bénéfice en capital imposé, et comme le précisait l'article 3 alinéa 2 et 3 de la loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP-IV - D 3 13), le transfert d'un élément du patrimoine professionnel au patrimoine privé était considéré comme une aliénation. De ce fait, les bénéfices en capital réalisés lors d'aliénation de valeurs immobilières venaient s'additionner aux autres éléments du résultat d'exploitation et étaient soumis à l'impôt ordinaire sur le revenu.

7. Par actes déposés le 9 août 2007, le contribuable a recouru après des Commission cantonale de recours en matière d'impôts et Commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct. Il alléguait, en substance, que l'immeuble en cause étant un bien "alternatif" (immeuble à utilisation mixte) à prépondérance privée, il devait être attribué intégralement à la fortune privée de par la loi et qu'il ne saurait être question d'imposer un revenu lors du passage de la fortune professionnelle à la fortune privée, dès lors qu'il n'y avait aucun acte de réalisation.
8. Dans sa réponse du 29 mai 2008, l'administration a conclu au rejet des recours. Le bien immobilier était à utilisation mixte. Les contribuables l'avaient utilisé à titre d'habitation privée et le contribuable y avait installé son cabinet médical pour y exercer son activité lucrative indépendante de médecin. L'usage privé du bien était prépondérant. Par ailleurs, le contribuable avait comptabilisé pour la période 2001 et les périodes précédentes des amortissements sur cet immeuble, ce qu'il n'aurait à l'évidence pu faire s'il avait toujours été considéré comme faisant partie à 100% de la fortune privée des contribuables. Même si les contribuables n'avaient pas perçu en nature un revenu de 158'710 fr. lors de l'année 2001, l'imposition de ce bénéfice en capital pour la période en cause était justifiée, le principe de la prépondérance devant en tous les cas s'appliquer à partir de 2001.

EN DROIT

1. La Commission cantonale de recours en matière administrative, qui a repris depuis le 1^{er} janvier 2009 les compétences des Commission cantonale de recours en matière d'impôts et Commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (art. 162 al. 4 de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05), connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'Administration fiscale cantonale (art. 56X al. 2 et 56Y LOJ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 et 5 du règlement d'application de diverses dispositions fiscales fédérales du 30 décembre 1958 - RDDFF - D 3 80.04; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
2. Les recours A/3263/2007 ICC et A/3264/2007 IFD concernant le même complexe de faits et soulevant les mêmes problèmes juridiques, la Commission les joindra sous la

procédure A/3263/2007 ICC (art. 70 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 – LPA – E 5 10).

3. Interjetés en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, les recours sont recevables au sens des articles 140 LIFD et 49 LPFisc.
4. Le recourant ne conteste pas la prépondérance privée de son bien immobilier, ni le montant même du bénéfice en capital fixé par l'administration, mais estime que le transfert de la partie commerciale de celui-ci dans sa fortune privée devait être neutre du point de vue fiscal.

Impôt fédéral direct

5. La LIFD est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995. Après l'entrée en vigueur de la LIFD, les immeubles à utilisation mixte auxquels on appliquait jusque là la méthode du partage de la valeur (notice de l'AFC du 23 juillet 1969) ont désormais été attribués dans leur totalité soit à la fortune commerciale, soit à la fortune privée. Ils sont considérés comme faisant partie de la fortune privée lorsqu'il y a prépondérance de l'utilisation privée par rapport à l'exploitation commerciale. D'après le texte clair de l'article 18 alinéa 2 LIFD, "la fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante". C'est donc en fonction de l'usage prépondérant d'un bien que se détermine son appartenance à la fortune privée ou commerciale.
6. Datée du 12 novembre 1992, la Circulaire n° 2 (ci-après la circulaire) de l'administration fédérale des contributions, division principale de l'impôt fédéral direct, est 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) ».

Cette circulaire (publiée in Archives de droit fiscal suisse 61 (1992/93), p. 513) concrétise le principe de la prépondérance retenu par la LIFD, par opposition à celui du partage de la valeur qui prévalait sous l'empire de l'AIFD pour les biens utilisés par le contribuable dans l'exercice de son activité indépendante, mais aussi à des fins privées. A partir de la période fiscale 1995/1996, il suffit que l'utilisation commerciale dépasse la jouissance privée du bien pour que l'entier de celui-ci soit affecté à la fortune commerciale. Si tel n'est pas le cas, l'entier du bien est reconnu comme appartenant à la fortune privée (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).

Selon la circulaire, suite à l'entrée en vigueur de la LIFD, les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable des immeubles à utilisation mixte ne seront plus partagés en une partie privée exonérée et en une partie commerciale imposable, mais seront soumis intégralement à l'impôt sur le revenu (Chiffre 2.2 de la circulaire).

Toutefois, il est également précisé que, après l'entrée en vigueur de la LIFD, les immeubles utilisés d'une manière prépondérante à des fins privées doivent être attribués intégralement à la fortune privée. Faute d'une base légale, le passage dans la fortune privée, inhérent au système, des parties d'immeubles attribuées jusqu'ici à la fortune commerciale, ne représente pas un acte de réalisation. Ce passage reste donc neutre du point de vue de l'impôt sur le revenu (Chiffre 2.3 de la circulaire).

La méthode de la prépondérance a eu pour conséquence, dès la période fiscale 1995/1996, d'attribuer désormais entièrement à la fortune privée les biens considérés jusque là comme commerciaux lorsque la part servant à l'exploitation est inférieure à 50 pour cent et de les attribuer entièrement à la fortune commerciale lorsque la part servant à l'exploitation est supérieure à 50 pour cent. Ce passage de biens économiques de la fortune commerciale dans la fortune privée ou encore l'attribution de la totalité du bien à la fortune commerciale sont inhérents à la modification du système et ne constituent pas des cas de réalisation immédiate, ni dans les faits ni sur le plan comptable. Ces modifications ont en revanche pour conséquence que les amortissements futurs pourront soit porter sur la totalité de l'élément de fortune (bien commercial), soit être entièrement refusés (bien privé) (P. AGNER/B. JUNG/G. STEINMANN, op. cit., N° 6 p. 67).

7. En l'espèce, il n'est pas contesté que l'immeuble est utilisé de manière prépondérante à des fins privées, de sorte qu'il doit faire intégralement partie de la fortune privée du recourant, en application de la méthode de la prépondérance.

L'administration a procédé à un calcul afin de déterminer un bénéfice en capital du transfert de la part professionnelle de l'immeuble dans la propriété privée du contribuable. Ce faisant, l'administration a considéré que cette attribution de la part professionnelle de l'immeuble à la fortune privée constituait un acte d'aliénation de l'immeuble, dont le bénéfice en capital ainsi réalisé venait s'additionner au résultat d'exploitation de l'activité professionnelle indépendante du contribuable. Pour elle, le fait générateur de ce transfert est la cessation de l'activité professionnelle du contribuable. Or, comme constaté ci-dessus, le transfert dans la fortune privée d'éléments de la fortune commerciale s'est fait de par la loi au 1^{er} janvier 1995 et, par conséquent, il ne peut pas se faire une seconde fois.

Ce transfert étant inhérent à un changement de méthode et non pas à un acte concret de la part du contribuable, il n'y a pas lieu d'en tenir compte dans le calcul de l'impôt sur le bénéfice. Il s'agit d'une opération neutre sur le plan de cet impôt,

conformément à la circulaire et à la doctrine précitées. Le bénéfice en capital déterminé par l'administration doit être donc annulé.

8. Dans ces circonstances, le recourant ne pouvait comptabiliser à l'actif de son bilan que la part des travaux d'aménagement de son local utilisé professionnellement et les installations de son cabinet, ainsi que les amortissements y afférents (DCCR/861/2009).

Ainsi, les postes d'amortissements comptabilisés par le recourant ne pourront être repris et ajoutés au bénéfice imposable de son activité lucrative indépendante que dans la mesure où ils concernent l'immeuble. Il appartiendra à l'administration de déterminer si tel est le cas et, le cas échéant, le montant à reprendre à ce titre.

9. Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission partielle du recours et le dossier est renvoyé à l'administration pour nouvelle décision de taxation conforme aux considérants.

Impôt cantonal et communal

10. Le 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP – D 3 08), dont l'article 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (LIPP-I à V).

L'article 72 alinéa 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010, et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

11. En l'espèce, le recours concerne la période fiscale 2001. Il s'ensuit que la présente cause est régie par les dispositions de l'ancien droit (LIPP-I à V).
12. Calqué sur l'article 18 LIFD, l'article 3 alinéa 2 LIPP-IV prescrit notamment que le transfert dans la fortune privée d'éléments de la fortune commerciale fait partie du produit de l'activité lucrative indépendante.

Entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001, la LIPP-IV prévoit (art. 3 al. 3) le passage à la méthode dite de la prépondérance pour la détermination de la fortune commerciale. Il s'agit de la reprise de l'article 18 alinéa 2 LIFD qui a provoqué une modification de la pratique genevoise qui appliquait jusqu'ici la méthode dite de la répartition. En conséquence, un bien utilisé à la fois à des fins commerciales et privées ne sera considéré comme faisant partie de la fortune commerciale que s'il sert de façon prépondérante à celle-ci. Le critère déterminant est donc celui de la fonction actuelle de l'élément en cause.

Ainsi, au 1^{er} janvier 2001, en vertu du système de la prépondérance, un bien immobilier à l'utilisation mixte est considéré comme appartenant entièrement soit à la

fortune privée, soit à la fortune commerciale. Le transfert dans la fortune privée d'éléments de la fortune commerciale s'est fait également de par la loi à cette dernière date.

Il s'ensuit que les considérations développées ci-dessus pour l'impôt fédéral direct s'appliquent également à l'impôt cantonal et communal.

13. Par conséquent, le recours doit également être partiellement admis en tant qu'il a trait à l'ICC et le dossier renvoyé à l'administration pour nouvelle décision de taxation conforme aux considérants.
14. Au vu de l'issue du litige, aucun émolument ne sera pas mis à la charge des recourants et une indemnité de 1'000 fr. leur sera allouée à la charge de l'État de Genève, soit pour lui le Département des finances, en application des articles 144 alinéa 1 LIFD, 52 alinéa 1 LPFisc, 87 alinéa 1 LPA et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (RFPA – E 5 10.03).
15. Un émolument de procédure de 600 fr. sera mis à la charge de l'État de Genève, soit pour lui le Département des finances, qui succombe pour l'essentiel (art. 87 al 1 LPA).

PAR CES MOTIFS

LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS

EN MATIÈRE ADMINISTRATIVE

1. déclare les recours A/3263/2007 ICC et A/3264/2007 IFD recevables;
2. joint ces recours sous la procédure A/3263/2007;
3. les admet partiellement au sens des considérants;
4. renvoie les dossiers à l'administration pour nouvelles décisions de taxation conformes aux considérants;
5. met à la charge de l'État de Genève, soit pour lui le Département des finances, un émolument de 600 fr.;
6. alloue aux recourants une indemnité de 1'000 fr. à la charge de l'État de Genève, soit pour lui le Département des finances;
7. dit que, conformément aux articles 56A LOJ, 63 let. a et 65 LPA, la présente décision est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné de la décision attaquée et des autres pièces dont dispose le recourant;
8. communique la présente décision à :
 - a. Y___,
 - b. l'Administration fiscale cantonale,
 - c. l'Administration fédérale des contributions.

Siégeant : Olivier BINDSCHEDLER TORNARE, président, Jean-Marie HAINAUT et Magali ORSINI, juges assesseurs.

Au nom de la Commission :

Le président

Olivier BINDSCHEDLER TORNARE

Copie conforme de cette décision a été communiquée aux parties.

Genève,

Le greffier