

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/74/2007 ICC

DCCR/404/2009

DÉCISION

DE LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS

EN MATIÈRE ADMINISTRATIVE

du 11 mai 2009

dans la cause

Monsieur X__

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

(Impôt cantonal et communal 2003)

EN FAIT

1. Le présent litige concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) 2003.
2. Selon sa déclaration fiscale 2003, Monsieur X___ (ci-après le contribuable ou le recourant), né en 1950, est marié et sans activité lucrative. Son épouse est employée.
3. Ladite déclaration fiscale fait état d'un revenu et d'une fortune imposables de respectivement 113'032 fr. et 3'206'240 fr. Elle comporte en annexe des justificatifs d'une vente d'un appartement, sis au chemin de la Y___ sur la commune de Genève, que le contribuable a acheté en juin 1997 au prix de 552'000 fr. et qu'il a vendu en juillet 2003 pour le prix de 611'322 fr.
4. Par lettre du 14 octobre 2005, l'administration fiscale cantonale (ci-après l'administration) a invité le contribuable à lui remettre notamment le décompte détaillé de la vente immobilière susmentionnée, que l'administration a considérée comme professionnelle.
5. Par lettre de son mandataire du 28 novembre 2005, le contribuable a remis une copie de la déclaration pour l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (IBGI) datée du 11 août 2003. Il a précisé que cette vente ne pouvait être en aucun cas considérée comme une vente professionnelle.
6. Le calcul du gain immobilier soumis à l'IBGI est le suivant :

Valeur d'aliénation		611'322.00
Valeur d'acquisition	552'000.00	
Frais d'acquisition 4%	22'080.00	
	<u>574'080.00</u>	
Gain immobilier imposable		<u>37'242.00</u>
7. Par bordereau de taxation daté du 11 avril 2006, l'administration a fixé l'ICC 2003 à 58'461 fr. 55 sur la base d'un revenu imposable de 152'671 fr. au taux de 154'427 fr. et d'une fortune imposable de 3'347'785 fr. au taux de 4'060'388 fr.

Ce faisant, l'administration a notamment ajouté au revenu imposable un bénéfice net de 37'242 fr.
8. Par courrier de son mandataire du 18 avril 2006, le contribuable a élevé réclamation contre le susdit bordereau de taxation. Il a contesté le caractère professionnel de la vente de l'appartement du chemin de la Y___ et demandé un détail chiffré avec une motivation claire de la reprise de 37'242 fr.
9. Par lettre du 28 juin 2006, l'administration a indiqué que la vente de l'appartement était d'ordre professionnel conformément au courrier que le notaire avait adressé à l'administration (Service des gains et bénéfices immobiliers) le 19 mai 2003.

Ledit courrier du notaire mentionnait expressément: "vous voudrez bien me confirmer que cette opération relève, pour [le contribuable], de l'activité professionnelle et m'adresser une dispense de consignation des fonds en regard de l'impôt cité en référence ?".

La commission observe que cette demande a été rejetée par l'administration le 12 juin 2003, la consignation prévue par l'article 86A LCP devant être effectuée par le notaire.

10. Par courrier de son mandataire du 30 juin 2006, le contribuable a déclaré maintenir sa réclamation. Il a nié toute reconnaissance formelle de sa qualité de professionnel de l'immobilier par le notaire.
11. Par décision du 20 décembre 2006, l'administration a maintenu tel quel le bordereau ICC 2003 pour le motif suivant :

«La vente immobilière 2003 est bien de nature professionnelle pour les raisons suivantes :

En 1997, vous avez acheté 8 appartements en PPE dont celui qui a été vendu en 2003;

En 2000, vous négociez avec l'Office du logement pour déterminer le prix maximal en cas de revente de ces lots de PPE, ce qui s'apparente à une recherche de gain;

Entre 2001 et 2002, vous revendez tous les lots sauf celui vendu en 2003 et notre administration a qualifié ces opérations de professionnelles ce que vous n'avez jamais contesté ;

En 2003, [le notaire] demande une dispense de consignation compte tenu de la nature professionnelle de cette vente."

12. Par courrier de son mandataire du 4 janvier 2007, le contribuable a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après la commission).

Il allègue que suite à un héritage, il a choisi d'investir une partie de celui-ci dans l'achat d'appartements afin de les louer et de s'assurer ainsi un revenu régulier pour couvrir ses dépenses d'entretien personnelles. Il a également acquis un chalet à Gstaad. L'autre partie de sa fortune a été placée sous forme de titres.

Le chalet de Gstaad ayant nécessité d'importants travaux de rénovations, plus coûteux que prévus, et ses placements boursiers ayant subi de fortes pertes, le contribuable a été contraint d'assainir sa situation financière en vendant une partie de ses appartements à Genève.

Il précise que ces appartements étaient soumis au contrôle de l'Etat sur le prix de revente, qui n'autorisait qu'une augmentation en raison de l'indexation et d'éventuels travaux d'amélioration.

Il estime par conséquent que le gain de la vente de l'appartement en cause n'est pas taxable, dès lors que celui-ci faisait partie de sa fortune privée. Il conclut en outre à ce que les frais du recours soient supportés par l'administration.

13. Dans sa réponse du 21 janvier 2008, l'administration conclut au rejet du recours.

Elle expose qu'en 1997 le contribuable a acquis huit appartements en propriété par étages au chemin de la Y___ pour un prix de 3'992'891 fr.

Durant l'année 2000, le contribuable a entrepris des négociations avec l'Office cantonal du logement (OCL) afin de déterminer le prix maximal de revente admissible pour ses huit logements. Celui-ci a été fixé, en octobre 2000, par l'OCL à 4'440'018 fr.

Ces appartements ont tous été revendus entre 2001 et 2003. L'administration a qualifié les ventes intervenues en 2001 et 2002 d'opérations professionnelles. Elle avait estimé qu'en cherchant à revendre les appartements trois ans après leur acquisition et en les revendant dans les quatre à six ans après celle-ci, le recourant ne visait que la recherche d'un profit.

Elle relève par ailleurs que le notaire avait demandé à l'administration, par courrier du 19 mai 2003, qu'elle lui confirme que la vente de l'appartement relevait de l'activité professionnelle du recourant. Aucun accord n'a été conclu avec l'administration sur la nature (privée ou professionnelle) du bien immobilier. En outre, la perception de l'IBGI ne dispensait pas le recourant de mentionner la vente de l'appartement dans sa déclaration fiscale, l'IBGI étant ensuite imputé sur l'ICC 2003.

14. Dans sa réplique du 4 février 2008, le recourant souligne que sa fortune mobilière a fondu comme neige au soleil en raison de la crise boursière en passant de 2'514'000 fr. en 2001 à 1'000'000 fr. en 2005. La vente des appartements, ainsi que du chalet de Gstaad, a eu lieu dans le but de rembourser ses dettes et d'assainir sa situation. De plus, le contrôle de l'Etat sur le prix de revente des appartements montre que le contribuable n'avait pas l'intention de réaliser un bénéfice spéculatif sur une vente ultérieure comme aurait pu le faire un professionnel de l'immobilier.
15. Par duplique du 8 février 2008, l'administration persiste intégralement dans ses conclusions précédentes.
16. Le détail de l'argumentation des parties sera repris en tant que de besoin dans la partie "En droit".
17. Le 1^{er} janvier 2009, à la suite du remplacement de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts par la Commission cantonale de recours en matière administrative, la présente procédure a été reprise par cette dernière.

EN DROIT

18. La Commission cantonale de recours en matière administrative, qui a repris depuis le 1^{er} janvier 2009 les compétences de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts (art. 162 al. 3 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. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
19. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de l'article 49 LPFisc.
20. Le présent litige porte sur la question de savoir si la vente de l'appartement en cause entre dans le cadre de l'activité lucrative indépendante du recourant. Dans l'affirmative, le bénéfice de 37'242 fr. sera ajouté à son bénéfice imposable.
21. D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, la location de ses propres immeubles constitue normalement de l'administration courante de la fortune privée (capital d'investissement) et c'est avec la plus grande des réserves qu'il y a lieu de considérer que celle-ci est exercée en la forme commerciale et constitue par conséquent une activité lucrative (indépendante) (RDAF 2005 II p. 109 et réf. citées).

Le propriétaire qui surélève son immeuble en y construisant des logements et des locaux commerciaux en vue de les louer et de réaliser un revenu ne fait en général qu'administrer sa fortune privée (Archives 52 p. 363, A.273/1979, consid. 6a).

La location de grands immeubles d'habitation est considérée comme de l'administration de fortune, même si le bailleur a l'obligation d'entretenir les appartements et de chercher, si besoin est, de nouveaux locataires (Archives 48 p. 364, P.771/1977, consid. 4c).

La location d'appartements meublés ne constitue pas non plus une activité lucrative indépendante lorsque les travaux effectués dans ce contexte, comme c'est le cas pour les travaux d'entretien, ont principalement pour but de réaliser un revenu grâce à l'objet du bail (Archives 63 p. 656, 2A.344/1991, consid. 2c).

La location d'appartements (non meublés) sis dans un immeuble de placement constitue de l'administration de fortune privée tant et aussi longtemps que cette activité se limite à la réalisation de revenus sans avoir de caractère commercial (Praxis 1997 No 80 p. 405, H 273/ 96, consid. 5a; ATF 111 V 81, consid. 2a p. 83, 110 V 86s, consid. 5a et références citées dans chacune des décisions).

Le raisonnement est le même pour la location de locaux commerciaux (cf. RDAT 2000 I 19t p. 671, 2P.215/1998, consid. 3c/bb: «Contrat de dépôt» pour un dépôt d'engrais). La location a en revanche un caractère commercial lorsque cette activité dépasse la simple administration de bâtiments (Praxis 1997 No 80 p. 405, H 273/96, consid. 5a; ATF 110 V 86, consid. 5a).

Le Tribunal fédéral a admis également l'administration de fortune privée dans l'hypothèse d'un immeuble comportant une trentaine d'appartements dont le propriétaire s'était limité à gérer les appartements de telle manière qu'il puisse régulièrement réaliser un revenu (ATF 2A.488/1998 du 26 juillet 1999, consid. 3b in fine).

Enfin, la location de ses propres immeubles n'est pas exercée en la forme commerciale du seul fait que la fortune à administrer est volumineuse et que le propriétaire tient, pour cette raison, une comptabilité (ATF 110 Ib 17, consid. 3a p. 21; Archives 48 p. 363, P.771/1977, consid. 4c et références citées).

Selon X. Oberson, le critère décisif de l'appartenance d'un bien à la fortune commerciale découle du motif de l'acquisition aux fins de l'exploitation d'une entreprise et de son utilisation effective à cette fin. Un bien fait partie de la fortune commerciale si, compte tenu de sa fonction technique et économique, il sert effectivement à l'exploitation d'une entreprise. En conséquence, la qualification découle de deux éléments : (i) l'exercice d'une activité lucrative indépendante; et (ii) le fait que le bien en question serve effectivement à son exercice (X. Oberson, Droit fiscal suisse, 3^{ème} éd., 2007, N° 35 p. 90-91).

Selon le Tribunal fédéral, il y a commerce professionnel d'immeubles, qui forme un des aspects de l'activité lucrative indépendante, lorsque le contribuable procède de manière systématique à l'acquisition et à la vente de biens patrimoniaux dans l'intention d'obtenir un gain. Il exerce dans ce cas une activité qui excède la pure administration de sa propre fortune ou l'exploitation d'une opportunité résultant d'une circonstance fortuite (RDAF 2001 44). La distinction entre les deux types d'une activité se fonde sur une analyse de l'ensemble des circonstances du cas concret (ATF 125 II 113 consid. 3^e et 6a). Le Tribunal fédéral retient comme indices d'une activité indépendante : la manière de procéder (systématique ou planifiée), la volonté d'augmenter son capital ou de rechercher de manière plus active des gains en bénéficiant du développement du marché immobilier, la fréquence des opérations immobilières et l'activité professionnelle du contribuable, l'utilisation des connaissances professionnelles du contribuable, l'usage de crédits importants et le réinvestissement des bénéfices réalisés dans des opérations immobilières ultérieures (RDAF 2001 44-45 et les références citées).

Ces indices ne sont pas cumulatifs. Suivant son importance dans un cas concret, la présence d'un seul indice peut emporter qualification d'activité professionnelle. L'aspect le plus discutable de cette jurisprudence découle de l'incertitude juridique de

la pesée, dans chaque cas, des différents indices, qui s'effectue sans grande systématique, dès lors que le poids de chaque indice peut varier suivant l'état de fait à prendre en considération (X. Oberson, op. cit., N° 50 p. 96).

22. En l'espèce, le recourant a hérité d'une fortune qu'il a choisi de placer dans des immeubles d'une part et dans des titres d'autre part.

En ce qui concerne les biens immobiliers, le contribuable avait acheté en 1997 huit appartements au chemin de la Y___ soumis au contrôle des loyers et des prix de l'Etat pour un total de 3'992'891 fr. Sur demande du contribuable en octobre 2000, l'autorité cantonale de contrôle a informé ce dernier que le prix maximum total de revente des appartements s'élevait à 4'440'018 fr., sur la base de l'indexation du coût de la vie (195'257 fr.), de travaux à plus-value (98'500 fr.) et de la prise en compte des frais de notaire lors de l'acquisition (153'370 fr.).

Il ressort de sa déclaration fiscale 2003, que le recourant occupe l'un de ces huit appartements, ainsi qu'un immeuble (chalet) à Saanen (BE) dont la valeur fiscale après abattement se monte à 916'668 fr.

Suite à la vente des sept appartements en 2001 et 2002, le contribuable n'a pas acquis de nouveaux immeubles, de sorte qu'on ne saurait parler dans son cas d'une activité systématique de vente et d'achat de biens immobiliers.

De plus, compte tenu du contrôle de l'Etat sur les prix de revente des appartements du chemin de la Y___, il est vraisemblable que le recourant avait initialement l'intention de les louer pendant une durée prolongée, afin de s'assurer des revenus réguliers, plutôt que de les revendre.

Étant donné la durée de surveillance des prix des appartements par l'Etat, il apparaît peu probable qu'un professionnel de l'immobilier aurait choisi ce type d'immeuble dans le but de le revendre peu de temps après. L'on peut donc raisonnablement souscrire à l'argumentation du recourant, qui allègue que la vente de ces appartements trois à quatre ans après leur acquisition était motivée par la nécessité d'assainir sa situation financière.

En outre, le choix du recourant d'investir l'autre partie de son héritage dans un portefeuille de titres auprès d'une banque dénote une volonté de diversification des risques comme le ferait un particulier dans la gestion de son patrimoine privé. Ce mode de faire conforte de surcroît l'opinion de la commission selon laquelle le recourant n'était pas spécialisé et actif professionnellement dans le domaine immobilier.

Tel est également le cas de l'examen de la déclaration d'impôts 2003 du recourant, de laquelle il ressort un endettement total de 722'446 fr., dont 572'000 de dettes hypothécaires, extrêmement modéré au regard de sa fortune brute déclarée de 4'769'594 fr.

Dans ces circonstances, il y a lieu de considérer qu'en vendant l'appartement en cause le recourant a agi dans le cadre de l'administration de sa fortune privée et, partant, que l'imposition du bénéfice de cette vente n'est pas justifiée dans le cadre de la taxation ICC 2003.

Par conséquent, le recours est admis. Le dossier sera renvoyé à l'administration afin qu'elle notifie un nouveau bordereau ICC 2003 conforme aux considérants ci-dessus.

23. Vu l'issue du recours, aucun émolument n'est mis à la charge du recourant en application de l'article 52 LPFisc.
24. En outre, une indemnité de procédure de 1'000 fr. est allouée au recourant.

PAR CES MOTIFS

LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS

EN MATIERE ADMINISTRATIVE

1. déclare le recours recevable;
2. l'admet;
3. renvoie le dossier à l'administration pour nouvelle taxation ICC 2003 conforme aux considérants ci-dessus;
4. alloue au recourant une indemnité de procédure de 1'000 fr.;
5. 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;
6. communique la présente décision à :
 - a. X___,
 - b. l'administration fiscale cantonale.

Siégeant : Antoine BERTHOUD, président suppléant, Phillippe EHRENSTRÖM et Patrice SCHAER, juges assesseurs.

Au nom de la Commission :

Le président suppléant

Antoine BERTHOUD

Copie conforme de cette décision a été communiquée aux parties.

Genève,

La greffière