

# **BGer 2C 1081/2013 vom 2. Juni 2014**

Bundesgericht, 2014-06-02, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_1081\\_2013](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_1081_2013)

FR: TF 2C 1081/2013 du 2 juin 2014

IT: TF 2C 1081/2013 del 2 giugno 2014

## **Regeste**

Impôt cantonal et communal 2004 | Finances publiques & droit fiscal

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Les recours déposés dans les causes 2C\_1081/2013 et 2C\_1164/2013 sont dirigés contre deux arrêts rendus par la Cour de justice du canton de Genève, qui concernent des situations de fait similaires et reposent sur des argumentations quasi identiques. Les griefs formulés par le recourant sont semblables. Il se justifie dès lors de joindre ces causes par économie de procédure et de statuer sur les deux recours dans un seul arrêt (cf. art. 71 LTF et 24 PCF [RS 273]).

### **E. 2**

Les arrêts attaqués sont des décisions finales ( art. 90 LTF ) d'une autorité judiciaire supérieure ayant statué en dernière instance cantonale, rendues dans des causes de droit public et qui ne tombent pas sous le coup d'une clause d'exception de l' art. 83 LTF ( art. 86 al. 1 let. a et al. 2 LTF ). Le recours en matière de droit public est ouvert (cf. art. 82 let. a LTF en relation avec l'art. 73 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; loi sur l'harmonisation fiscale RS 642.14]; ATF 130 II 202 consid. 1 p. 204). La loi sur l'harmonisation fiscale assujettit en effet à l'impôt sur le revenu le produit de l'activité lucrative indépendante conformément à l' art. 8 al. 1 LHID et à l'impôt sur les gains immobiliers les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable conformément à l' art. 12 al. 1 LHID ; ces deux dispositions entrent dans les matières harmonisées ( art. 73 al. 1 LHID ). Il s'ensuit que les recours constitutionnels subsidiaires déposés par le recourant sont irrecevables (art. 113 a contrario LTF).

### **E. 3**

Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF ). Le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l'art. 95, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause ( art. 97 al. 2 LTF ), ce que la partie recourante doit démontrer d'une manière circonstanciée, conformément aux exigences de motivation des art. 42 al. 2 et 106 al. 2 LTF (cf. ATF 133 II 249 consid. 1.4.3 p. 254 s.). La notion de " manifestement inexacte " correspond à celle d'arbitraire au sens de l' art. 9 Cst. ( ATF 136 II 447 consid. 2.1 p. 450). Lorsque, comme en l'espèce, la partie recourante n'a pas expliqué de manière circonstanciée en quoi les deux conditions de l' art. 97 al. 1 LTF seraient réalisées, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans les actes attaqués.

#### **E. 4.1**

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de son application par les instances cantonales aux dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation fiscale. Cependant, lorsque les dispositions de la loi sur l'harmonisation fiscale laissent une certaine marge de manoeuvre aux cantons, l'examen de l'interprétation du droit cantonal est limité à l'arbitraire ( ATF 134 II 207 consid. 2 p. 210), dont la violation doit être motivée conformément aux exigences accrues de l' art. 106 al. 2 LTF . Aux termes de cet alinéa, le Tribunal fédéral n'examine la violation de droits fondamentaux que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant.

#### **E. 4.2**

Invoquant les art. 8 CC , ainsi que 9 et 30 Cst., le recourant débat " de la saine administration des preuves " et d'appréciation arbitraire des preuves. Il n'expose toutefois pas en quoi les art. 9 et 30 Cst. lui confèrent concrètement le droit à une " saine administration des preuves ". Tel qu'il est formulé, le grief est par conséquent irrecevable parce qu'il ne respecte pas les exigences de motivation de l' art. 106 al. 2 LTF . En revanche, dans la mesure où le recourant entend se plaindre de la violation des règles relatives à la répartition du fardeau de la preuve en droit fiscal en se fondant sur l' art. 8 CC , son grief sera examiné ci-dessous.

#### **E. 4.3**

Invoquant l' art. 29 al. 2 Cst. , le recourant se plaint de n'avoir pas été entendu oralement par l'instance précédente sans exposer en quoi l' art. 29 al. 2 Cst. lui garantit un tel droit, qui du reste n'existe pas. En effet, à lui seul, l' art. 29 al. 2 Cst. ne confère pas le droit d'être entendu oralement par l'autorité ( ATF 134 I 140 consid. 5.3 p. 148; 130 II 425 consid. 2.1 p. 428 s.; 122 II 464 consid. 4c p. 469). Ne répondant pas aux exigences de motivation de l' art. 106 al. 2 LTF , le grief est irrecevable.

#### **E. 4.4**

Invoquant l' art. 9 Cst. , le recourant se plaint ensuite de l'interprétation arbitraire de la loi. Ce grief se confond avec celui de la violation du droit fédéral harmonisé (cf. consid. 2 ci-dessus), également invoqué par le recourant, de sorte qu'il n'a pas de portée propre en l'espèce et ne sera pas examiné pour lui-même.

#### **E. 5**

L'instance précédente a correctement désigné les dispositions légales applicables et dûment exposé la jurisprudence relative à l'attribution d'immeubles à la fortune commerciale ainsi que celle relative aux conséquences qu'emporte cette qualification auprès des héritiers.

#### **E. 5.1**

L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques provenant de l'activité lucrative indépendante ( art. 7 al. 1 LHID ), parmi lesquels figurent, aux termes de l' art. 8 al. 1 LHID , tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable ou du transfert dans la fortune privée d'éléments de la fortune commerciale, tandis qu'en vertu de l' art. 12 al. 1 LHID , l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix

d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses). Aux termes de l' art. 8 al. 2 LHID , la fortune commerciale comprend tous les éléments de la fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante. Les art. 8 al. 2bis et 2quater LHID n'étaient pas encore en vigueur pour les périodes fiscales 2004 et 2005 en cause en l'espèce (RO 2008 2893; FF 2005 4469). Les cantons peuvent percevoir l'impôt sur les gains immobiliers également sur les gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles faisant partie de la fortune commerciale du contribuable, à condition que ces gains ne soient pas soumis à l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice ou que l'impôt sur les gains immobiliers soit déduit de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice ( art. 12 al. 4 LHID ).

### **E. 5.2**

Dans le canton de Genève, selon l'art. 3 al. 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009 en vertu de l'art. 69 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 [LIPP - D 3 08]), applicable aux périodes fiscales 2004 et 2005 en cause en l'espèce, les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation, de la réévaluation comptable ou du transfert dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. Un tel produit est taxé au titre de l'impôt sur le revenu (art. 3 al. 1 aLIPP-IV). En revanche, les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée sont exonérés de l'impôt, les règles sur l'imposition des gains immobiliers étant réservées (art. 10 let. i aLIPP-IV). La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent entièrement ou de manière prépondérante à l'activité indépendante (art. 3 al. 3 aLIPP-IV). Outre les biens directement affectés à l'exercice de l'activité commerciale (immeubles utilisés comme bureaux, fonds de commerce, etc), sont considérées comme relevant d'une activité lucrative indépendante, les opérations (et notamment les ventes) portant sur des éléments de la fortune, en particulier sur des titres et des immeubles, dans la mesure où elles dépassent la simple administration de la fortune (art. 3 al. 1 aLIPP-IV).

### **E. 5.3**

Selon la jurisprudence, la notion d'activité indépendante de l' art. 18 LIFD est identique à celle de l' art. 8 al. 1 et 2 LHID (arrêt 2C\_455/2011 du 5 avril 2012 consid. 8 et les références citées). Elle doit être comprise dans un sens large, de sorte que les bénéfices provenant d'une activité dépassant la simple administration de la fortune privée représentent le revenu imposable d'une activité lucrative indépendante et que les éléments patrimoniaux utilisés pour cette activité sont des actifs commerciaux, même s'il n'y a pas d'activité organisée sous la forme d'une entreprise ( ATF 125 II 113 consid. 5b, 5d et 5e p. 122 ss). Ainsi, le commerce professionnel d'immeubles doit être qualifié d'activité lucrative indépendante au sens de l' art. 7 al. 1 LHID et entraîne l'imposition comme revenu du bénéfice en capital lorsque le bien aliéné fait partie du patrimoine commercial (2C\_349/2009 du 16 novembre 2009 consid. 4.1.2). En matière de bénéfices tirés de l'aliénation d'immeubles, sont notamment des indices en faveur d'une activité excédant la simple administration de la fortune privée, le caractère systématique ou planifié des démarches effectuées, la fréquence des opérations immobilières, le rapport étroit entre l'opération réalisée et l'activité professionnelle du contribuable, le recours à des connaissances spéciales, la durée de possession, la proportion des fonds étrangers investis dans l'opération, ainsi que le réinvestissement des produits de la vente dans de nouvelles

acquisitions immobilières. Ces indices peuvent, considérés dans leur ensemble ou même isolément selon les circonstances, conduire à admettre l'existence d'une activité lucrative au sens de l' art. 18 LIFD et 8 al. 1 et 2 LHID (cf. ATF 125 II 113 consid. 6a p. 124). Ainsi, l'architecte ou l'entrepreneur, qui, dans l'exercice de sa profession, acquiert systématiquement des propriétés immobilières, est imposable au titre de commerçant d'immeubles ( ATF 112 Ib 79 consid. 2a p. 81; Archives 47 p. 418 et les références citées).

#### **E. 5.4**

Le Tribunal fédéral a nouvellement jugé que les actifs de la fortune commerciale du commerçant d'immeubles ou de titres demeurent commerciaux malgré l'écoulement du temps (cf. arrêts 2C\_164/2009 du 13 août 2009 consid. 5.4; 2C\_29/2008 du 28 mai 2008 consid. 3.3). Dans le même ordre d'idées, il a aussi jugé que l'appartenance d'un bien à la fortune commerciale ou privée n'est pas modifiée par une dévolution successorale. Les actifs de la fortune commerciale du de cujus demeurent commerciaux auprès de ses héritiers. Ces derniers peuvent décider de les affecter à la fortune commerciale de leur propre activité indépendante ou de les conserver en leur qualité de biens commerciaux même s'ils n'exercent pas eux-mêmes une activité indépendante; ils peuvent également choisir de les transférer dans leur fortune privée par une déclaration expresse de volonté à l'adresse du fisc (arrêts 2C\_349/2009 du 16 novembre 2009 consid. 4.1.2; 2A.105/2007 du 3 septembre 2007 consid. 3.4, in RDAF 2007 II p. 299; cf. aussi Danielle Yersin, La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée, dans le domaine immobilier, Archives 67 p. 114; Martin Arnold, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, Archives 75 p. 283 s.) ou encore les aliéner. Ce n'est qu'au moment où ils décident du transfert dans la fortune privée ou de l'aliénation que le bénéfice en capital en provenant constitue un revenu imposable au sens de l' art. 18 al. 2 LIFD . Ce système d'imposition permet aux héritiers de décider du moment de l'imposition du bénéfice en capital (arrêts 2C\_349/2009 du 16 novembre 2009 consid. 4.1.2; 2A.105/2007 du 3 septembre 2007 consid. 3.4, in RDAF 2007 II p. 299).

#### **E. 5.5**

En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l' art. 8 CC , destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment ( ATF 92 I 253 consid. 2 p. 256 s.; arrêts 2C\_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 11.1; 2C\_446/2012 du 16 janvier 2013 consid. 2.4, RF 68/2013 p. 378; cf. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6e éd., Zurich 2002, p. 416 et les nombreuses références). Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (arrêts 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6; 2C\_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 5.2; 2C\_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4; cf. Daniel Schär, Normentheorie und mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung in gemischten Steuerverfahren, Archives 67 p. 433 ss, p. 448). Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (arrêt 2A.105/2007 du 3 septembre 2007, consid. 4 s. in RDAF 2007 II 299).

### **E. 6.1**

En l'espèce, le père du recourant exerçait la profession d'architecte. Il exploitait également une entreprise du bâtiment. Il a acquis les immeubles vendus en 2004 et 2005 alors qu'il exerçait ses activités lucratives principales. Se fondant sur les déclarations du recourant dans la procédure ayant conduit à l'arrêt attaqué du 8 octobre 2013, le Tribunal administratif de première instance a retenu que le père du recourant avait procédé à des travaux de rénovation et d'entretien par sa propre entreprise. Dans l'arrêt attaqué du 8 octobre 2013, l'instance précédente expose quant à elle que le recourant avait reconnu que son père s'était servi des ressources de son entreprise pour valoriser à moindre frais les bâtiments et les terrains qu'il achetait, ce qui était corroboré par les copies de requêtes d'autorisation de construire versées à la procédure, dans lesquelles ce dernier apparaissait comme architecte ou entrepreneur de projets de rénovation, d'entretien ou de construction portant sur ses propres immeubles et par l'absence de factures correspondant aux travaux effectués démontrant que dites constructions et rénovations n'avaient pas été exécutées par une autre entreprise. Dans l'arrêt du 29 octobre 2013, l'instance précédente s'est référée aux faits qui avaient été établis dans l'arrêt du 8 octobre 2013. Au vu de l'acquisition des immeubles à une période où feu le père du recourant exerçait les professions d'architecte et d'entrepreneur, au vu des travaux de rénovation, d'entretien et de construction effectués par sa propre entreprise et en l'absence de facturation de ces travaux à des entreprises tierces, c'est à bon droit que l'instance précédente a jugé que les immeubles vendus en 2004 et 2005 appartenaient à la fortune commerciale du père du recourant puis à la fortune commerciale du recourant, la dévolution successorale n'ayant pas modifié leur appartenance à dite fortune commerciale.

### **E. 6.2**

Le recourant objecte en vain que les immeubles ont été taxés du vivant de son père dans la fortune privée et qu'ils n'étaient pas comptabilisés dans les comptes de l'entreprise de bâtiment. Du moment que les immeubles servaient directement les affaires de l'entreprise de bâtiment de son père, ils appartenaient à la fortune commerciale. Le recourant prétend à tort que la jurisprudence exige que les critères destinés à trancher l'appartenance d'un bien à l'une ou l'autre fortune privée ou commerciale doivent tous être mis en commun. Les indices que la jurisprudence considère comme déterminant peuvent être appréciés dans leur ensemble ou même isolément selon les circonstances (cf. consid. 5.3 ci-dessus). Le recourant soutient aussi en vain que l'instance précédente ne pouvait pas faire l'économie d'un examen immeuble par immeuble. En effet, il perd de vue que ce n'est pas le caractère systématique ou planifié des démarches effectuées ni la fréquence des opérations immobilières, ni la durée de possession, la proportion des fonds étrangers investis dans les opérations, ou encore le réinvestissement des produits de la vente dans de nouvelles acquisitions immobilières qui ont conduit, à bon droit, l'instance précédente à juger que les immeubles vendus en 2004 et 2005 appartenaient à la fortune commerciale du père du recourant. Ce qui a été jugé déterminant à juste titre, c'est l'intérêt économique qu'ils revêtaient pour les activités de l'entreprise de celui-ci. Sur ce dernier point, les autorités fiscales cantonales avaient établi que le père du recourant s'était servi des ressources de son entreprise pour valoriser les bâtiments et les terrains qu'il achetait. Elles avaient constaté que ce fait était corroboré par les copies de requêtes d'autorisation de construire versées à la procédure, dans lesquelles ce dernier apparaissait comme architecte ou entrepreneur de projets de rénovation, d'entretien ou de construction portant sur ses propres immeubles.

Dans ces conditions, il appartenait au recourant, eu égard aux règles de répartition du fardeau de la preuve (cf. consid. 5.5 ci-dessus), de prouver l'inverse en produisant, par exemple, des factures correspondant aux travaux effectués démontrant que dites constructions et rénovations avaient été exécutées par une autre entreprise, ce qui n'a pas été fait, comme l'instance précédente pouvait dûment le juger sans violer l' art. 8 CC .

### **E. 6.3**

Dans ces conditions en jugeant que les immeubles vendus en 2004 et 2005 appartenaient à la fortune commerciale du recourant, l'instance précédente n'a pas violé le droit fédéral.

### **E. 7**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet des recours dans la mesure où ils sont recevables. Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires ( art. 66 al. 1 LTF ). Il n'est pas alloué de dépens ( art. 68 al. 1 et 3 LTF ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.