

GE_GERICHTE ATA/112/2015 vom 27. Januar 2015

GE Cour de justice, 2015-01-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_112_2015

FR: GE_GERICHTE ATA/112/2015 du 27 janvier 2015

IT: GE_GERICHTE ATA/112/2015 del 27 gennaio 2015

Regeste

Résumé: Arrêt de renvoi du Tribunal fédéral. Reprise portant sur des amortissements relatifs à des arrhes. Reprise justifiée dans la mesure où en raison de la cessation de l'exercice d'une activité indépendante de manière définitive il y a eu passage des éléments de la fortune commerciale à la fortune privée.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). 2)

Les époux A_____ ont « proposé » la tenue d'une audience de comparution personnelle, afin de « lever tout doute sur les faits déterminants ».

a. Le droit d'être entendu, tel que garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), comprend notamment pour le justiciable le droit d'obtenir l'administration des preuves pertinentes et valablement offertes, de participer à l'administration des preuves essentielles et de se déterminer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 138 I 154 consid. 2.3.2 et 2.3.3 ; 137 I 195 consid. 2.3.1 ; 136 I 265 consid. 3.2 ; 135 II 286 consid. 5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 6B_942/2013 du 27 mars 2014 consid. 4.1). Le juge peut toutefois renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 138 III 374 consid. 4.3.2 ; 137 III 208 consid. 2.2 ; 136 I 229 consid. 5.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_245/2014 du 10 novembre 2014 consid. 2.1). Le droit d'être entendu n'implique pas non plus une audition personnelle des parties, qui doivent seulement disposer d'une occasion de se déterminer sur les éléments propres à influencer sur l'issue de la cause (ATF 134 I 140 consid. 5.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1255/2012 du 26 juin 2013 consid. 5.1 ; 2D_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 ; ATA/594/2014 du 29 juillet 2014 ; ATA/302/2012 du 15 mai 2012), ce que prévoit d'ailleurs expressément l'art. 41 LPA, applicable par le renvoi de l'art. 76 LPA.

b. En l'espèce, il ne se justifie pas d'ordonner l'audition des parties, comme le proposent les époux A_____. Ceux-ci, de même que l'autorité recourante, ont eu l'occasion de s'exprimer à de nombreuses reprises durant la procédure et

- 11/18 - A/3911/2010 d'exprimer leur point de vue, ainsi que de se déterminer par écrit suite à l'arrêt de renvoi du Tribunal fédéral et de produire toutes les pièces qu'ils estimaient utiles à l'appui de leurs allégués. Leur audition n'est, en tout état, pas non plus de nature à apporter des éléments supplémentaires au dossier, qui est en état d'être jugé par la chambre

de céans. 3) a. Le litige fiscal concernant une période fiscale antérieure au 1er janvier 2010, se pose la question du droit applicable, étant précisé que certaines des dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) ont été modifiées par la loi fédérale du 22 mars 2013 sur la mise à jour formelle du calcul dans le temps de l'impôt direct dû par les personnes physiques, entrée en vigueur le 1er janvier 2014 (RO 2013 2397).

La LIFD ne contient aucune disposition spécifique relative à cette question, tandis que la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) prévoit qu'elle s'applique dès la période fiscale 2010, les périodes antérieures étant régies par l'ancien droit (art. 72 al. 1 LIPP). De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1 non publié in ATF 140 I 68 ; ATA/1/2015 du 6 janvier 2015 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012).

b. En l'espèce, le recours concernant l'IFD et l'ICC de la période fiscale 2007, la présente cause est régie par le droit en vigueur pour cette période, à savoir respectivement les dispositions de la LIFD au 31 décembre 2007 et celles de l'ancien droit cantonal. 4) a. En application du principe de l'autorité de l'arrêt de renvoi du Tribunal fédéral, l'autorité cantonale à laquelle une affaire est renvoyée voit sa cognition limitée par les motifs de l'arrêt de renvoi, en ce sens qu'elle est liée par ce qui a été déjà jugé définitivement par le Tribunal fédéral ainsi que par les constatations de fait qui n'ont pas été critiquées devant lui ; d'autres éléments ne peuvent être pris en considération que sur les points qui ont fait l'objet du renvoi, lesquels ne peuvent être ni étendus, ni fixés sur une base juridique nouvelle (ATF 135 III 334 consid. 2 ; 131 III 91 consid. 5.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 5A_581/2014 du 3 novembre 2014 consid. 2.1 ; 2C_132/2011 du 28 juillet 2011 consid. 3.2).

b. Suite à l'arrêt de renvoi du Tribunal fédéral, le présent litige porte sur la reprise des amortissements relatifs aux serres de CHF 91'177.-, d'abord qualifiées de verger par l'autorité recourante, plus précisément la question de savoir si celles-ci sont imposables au regard de l'impôt sur le revenu, tant fédéral que cantonal, à savoir le point de l'arrêt de la chambre de céans du 6 février 2013 annulé par le Tribunal fédéral. Dans ce cadre, les deux impôts, fédéral et cantonal,

- 12/18 - A/3911/2010 seront abordés séparément, comme le veut la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). 5) a. En matière d'IFD, l'art. 16 LIFD prévoit que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail (art. 17 al. 1 LIFD), de même que ceux provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD).

b. L'art. 18 al. 2 LIFD précise que 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.

c. L'attribution d'un élément patrimonial à la fortune commerciale suppose ainsi l'existence d'une activité lucrative indépendante. Lors de la cessation de celle-ci, les éléments de la fortune commerciale du contribuable perdent leur caractère commercial et sont, fiscalement, transférés dans sa fortune privée. Le moment auquel intervient respectivement la cessation de l'activité et le transfert des biens de la fortune commerciale à la fortune privée peut parfois s'avérer délicat à déterminer. Tel est notamment le cas en matière de commerce d'immeubles, où la limite entre l'exercice d'une véritable activité lucrative indépendante et la simple administration de la fortune privée est souvent floue. Dans ce cadre, la jurisprudence a précisé que les éléments entrant dans la fortune commerciale d'un commerçant d'immeubles y demeurent, en principe, aussi longtemps que le contribuable n'a pas expressément déclaré à l'autorité fiscale qu'il entendait procéder à un décompte fiscal ou qu'il n'a pas exprimé, d'une autre manière, sa volonté nette de retirer un bien de sa fortune commerciale. Le transfert d'un élément de la fortune commerciale dans la fortune privée n'intervient au surplus pas par le simple écoulement du temps (ATF 126 II 473 consid. 3b ; 125 II 113 consid. 6c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_276/2010 du 19 octobre 2010). En d'autres termes, le moment déterminant pour le passage de la fortune commerciale dans la fortune privée selon l'art. 18 al. 2 LIFD est celui où le contribuable manifeste de manière claire et précise, expressément ou par actes concluants, vis-à-vis des autorités fiscales sa volonté de transférer l'élément dans sa fortune privée (ATF 125 II 113 consid. 6c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_977/2013 du 1er mai 2014 consid. 3.1 ; 2C_948/2010 du 31 octobre 2011 consid. 4.1.2 ; 2C_276/2010 précité consid. 3.3).

- 13/18 - A/3911/2010

Par ailleurs, lorsqu'un contribuable cesse son activité lucrative indépendante et en informe les autorités fiscales, le bénéfice en capital réalisé lors du passage d'éléments de sa fortune commerciale dans sa fortune privée doit en principe être imposé, à condition que le contribuable n'ait pas expressément indiqué son intention d'aliéner ultérieurement ces éléments dans le cadre de la liquidation de son entreprise (aliénation différée) ou de donner celle-ci provisoirement à bail, notamment jusqu'à sa vente à un tiers ou jusqu'à son transfert à ses héritiers (ATF 126 II 473 consid. 3b ; 125 II 113 consid. 6c.aa ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_977/2013 précité consid. 3.1). En revanche, la donation d'un élément de la fortune commerciale implique son passage préalable dans la fortune privée du donateur, une aliénation à titre gratuit n'étant pas compatible avec le but lucratif d'une entreprise (arrêt du Tribunal fédéral 2C_164/2009 du 13 août 2009 consid. 5.4).

d. Selon la jurisprudence, ne peut en principe appartenir à la fortune commerciale qu'un bien qui est propriété, au sens du droit civil, de celui qui exploite l'entreprise (ATF 110 Ib 121 consid. 2a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_379/2008 du 4 décembre 2008 consid. 2.4). Cette règle subit toutefois des exceptions, en particulier lorsque l'exploitant dispose du bien en question à la manière d'un propriétaire et qu'il peut être porté au bilan conformément au droit comptable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_2/2013 du 9 juillet 2013 consid. 2.3.1 ; 2C_379/2008 du 4 décembre 2008 consid. 2.5 ; 2A.52/2003 du 23 janvier 2004 consid. 3.1 ; 2A.107/2002 du 6 septembre 2002 consid. 1.3).

e. Lorsque les bénéfices proviennent de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles, notions s'interprétant à la lumière de la LDFR, en particulier de son art. 2 al. 2, de la loi fédérale sur l'aménagement du territoire du 22 juin 1979 (LAT - RS 700) et de la loi

fédérale sur l'agriculture du 29 avril 1998 (LAgr - RS 910.1 ; ATF 138 II 32 consid. 2.2.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_142/2012 du 12 décembre 2013 consid. 3.9 ; 2C_873/2011 du 22 octobre 2012 consid. 5.1 ; 2C_359/2010 du 15 décembre 2011 consid. 3.2), l'art. 18 al. 4 LIFD ne les impose qu'à concurrence des dépenses d'investissement. Ces amortissements correspondent à la différence entre la valeur comptable des biens-fonds en cause et leur prix d'acquisition, augmenté des dépenses d'investissement. Cette disposition s'applique non seulement aux gains d'aliénation, mais également à ceux issus de réévaluations ou de transferts dans la fortune privée (ATF 126 II 473 consid. 3c). Selon la jurisprudence, l'affermage d'une entreprise constitue une réalisation au sens de l'art. 18 al. 2 LIFD, ou de l'art. 18 al. 4 LIFD s'il s'agit de la remise à bail d'immeubles agricoles ou sylvicoles, à condition toutefois que cette remise à bail paraisse irrévocable et ne représente pas une mesure purement provisoire, prise dans l'attente d'un acheteur ou de la remise de l'affaire à un héritier (ATF 126 II 473 consid. 3d).

- 14/18 - A/3911/2010

f. En matière fiscale, les règles sur le fardeau de la preuve veulent que l'autorité fiscale établisse 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. Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures, mais il ne peut en principe pas lui être demandé d'en faire de même d'un fait négatif, par exemple qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés, dont la preuve doit être apportée par l'autorité fiscale. Si les preuves recueillies par celle-ci apportent suffisamment d'indices claires et précis révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégués et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 ; 2C_574/2009 du 21 avril 2010 consid. 4.2 ; ATA/8/2013 du 8 janvier 2013 ; ATA/483/2012 du 31 juillet 2012 ; ATA/283/2011 du 10 mai 2011). Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (art. 142 al. 4 LIFD ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4 ; ATA/8/2013 précité). 6)

En l'espèce, il ressort des données figurant au RF que la parcelle n° 1 _____ comprend des dépôts, dont le hangar, ainsi que des serres, lesquelles ont été improprement qualifiées de verger par l'autorité recourante, ce qui n'est toutefois plus contesté à ce stade de la procédure. Même si M. A _____ n'est devenu propriétaire, au sens du droit civil, de cette parcelle qu'au cours de l'année 2008 suite à une donation de ses parents, il n'en avait pas moins l'usage depuis plusieurs années, dès lors qu'il y exploitait l'entreprise individuelle active dans le domaine horticole, utilisant à cette fin tant le hangar que les serres, ce qu'il a d'ailleurs admis et qui est corroboré par différents éléments du dossier. Ainsi, le formulaire 2007 mentionne un report de la période antérieure à 2007 concernant les amortissements sur les constructions légères en propriété, telles que les hangars, les ateliers, les halles, les couverts, boxes et stabulations, et le document intitulé « vente des actifs et passifs (valeur comptable) de D _____ à F _____ Sàrl, 1er janvier 2007 » et remis par les intimés à l'AFC-GE en annexe à leur courrier du 26 mai 2009 mentionne, parmi les actifs transférés, des serres. Les intéressés faisaient ainsi usage du hangar et des serres dans le cadre de leur entreprise individuelle, dont l'adresse indiquée au RC est au demeurant celle de la parcelle

n° 1 _____, à savoir le chemin E _____, avant même que M. A _____ ne devienne propriétaire de celle-ci.

Bien que l'entreprise individuelle demeure inscrite au RC, il ressort de différents éléments du dossier que M. A _____ a cessé d'exercer son activité d'indépendant à compter du 1er janvier 2007. Ainsi, en date du 26 mai 2009, il a informé l'AFC-GE avoir vendu, le 1er janvier 2007, tous les actifs et passifs de

- 15/18 - A/3911/2010 son exploitation à la société, dont il était devenu salarié, de même que son épouse, y compris les serres, ne conservant en son nom que le hangar, qu'il mettait gratuitement à disposition de celle-ci. Même si, par la suite, il a indiqué ne pas avoir mis un terme à son activité d'indépendant, sans pour autant produire de document à l'appui de ses allégués, celle-ci paraît pour le moins difficilement réalisable, dès lors que les outils y relatifs, à savoir la parcelle et les bâtiments s'y trouvant, ont été utilisés dès 2007 exclusivement par la société, les intimés n'exposant pas que l'exercice d'une activité indépendante se ferait d'une autre manière.

M. A _____ a au demeurant indiqué avoir mis à disposition de la société le hangar, admettant son transfert dans la fortune privée, tout en déniaut aux serres le même sort, alors qu'elles constituent un élément essentiel de l'activité horticole et une grande part de la surface de la parcelle, les cédant néanmoins à la société. Celle-ci dispose d'ailleurs de la même adresse que l'entreprise individuelle et exerce la même activité, ce qui ressort des buts inscrits pour chacune d'elles au RC, qui sont identiques. Par ailleurs, les époux A _____ ont également cessé l'exploitation de la boulangerie, les buts et la raison sociale de celle-ci ayant été modifiés en fin d'année 2006 pour devenir « F _____ Sàrl » et reprendre les activités de l'entreprise individuelle, les recentrant dans le domaine horticole. À cela s'ajoute la description que fait le site internet de la société, qualifiée de spécialiste dans son domaine depuis 1991, ce qui met en évidence la reprise des activités de l'entreprise individuelle au profit de la société et par voie de conséquence la cessation de celles de la première nommée. Pour l'année 2007, les époux A _____ n'ont au surplus déclaré aucun revenu provenant d'une activité indépendante, mais seulement le produit de leur activité salariée, étant employés de la société, laquelle exerce son activité sur l'ensemble de la parcelle n° 1 _____.

Au vu de ces éléments, l'AFC-GE pouvait, à juste titre, considérer que les intimés avaient cessé d'exercer leur activité en qualité d'indépendants, entraînant le passage de la fortune commerciale à la fortune privée des différents éléments la composant dès 2007. Ce qu'ils en ont fait ultérieurement, à savoir le transfert à une entité indépendante, est toutefois sans pertinence pour déterminer la nature des biens en question, mais montre que la cessation de leur activité d'indépendants pouvait être qualifiée de définitive. Le fait qu'ils n'aient pas atteint l'âge de la retraite en 2007, qu'ils n'aient pas remis à bail les biens en question à la société ni conclu de contrat d'affermage avec celle-ci n'y change rien, dès lors que les éléments du dossier laissent apparaître ce transfert comme étant définitif, la société faisant usage des biens des intimés en vue de l'exercice de son activité.

Cette opération représente dès lors la réalisation du bien-fonds concerné, de sorte que la reprise d'amortissement sur ce dernier devait être imposée. Il s'ensuit

- 16/18 - A/3911/2010 que la reprise des CHF 91'177.- d'amortissements cumulés était justifiée, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'examiner les faits sous l'angle d'une restructuration au sens de l'art. 19 al. 1 let. b LIFD, cas de figure non envisagé par l'AFC-GE dans ses

décisions contestées et dépassant ainsi le cadre du présent recours. 7) a. Concernant l'ICC, celui-ci est régi, pour l'année 2007, par l'ancienne loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP), divisé en quatre parties (aLIPP-I, aLIPP-II, aLIPP-III et aLIPP-IV), conformément à l'art. 72 al. 1 LIPP, entrée en vigueur le 1er janvier 2010 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_954/2010 du 8 décembre 2011 consid. 2). Trouve en particulier application la loi sur l'imposition des personnes physiques, Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14).

b. Aux termes de l'art. 3 aLIPP-IV, sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole et de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante ; sont également considérées comme une activité lucrative indépendante, les opérations portant sur des éléments de la fortune, notamment sur des titres et des immeubles, dans la mesure où elles dépassent la simple administration de la fortune (al. 1). Les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles et sylvicoles sont soumis à l'impôt sur le revenu pour la part du gain représentée par la différence entre la valeur totale des biens avant amortissements et leur valeur comptable lors de l'aliénation ; le bénéfice constitué par la différence entre la valeur d'aliénation et la valeur totale des investissements est, quant à lui, assujéti à l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (al. 5).

Ces dispositions sont conformes à la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et correspondent à l'art. 18 al. 3 et 4 LIFD (ATF 138 II 32 consid. 2.1.1).

c. Le droit cantonal étant ainsi matériellement identique à la LIFD, les considérants qui précèdent relatifs à la LIFD valent également, mutatis mutandis, pour l'ICC. 8)

Au vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis. Le jugement entrepris sera annulé en tant qu'il retient que la nouvelle taxation ne doit pas inclure le montant de CHF 91'177.- au titre de l'IFD et de l'ICC 2007 et confirmé pour le surplus. 9)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des époux A_____, qui succombent pour une large part (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *

- 17/18 - A/3911/2010

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