

GE_GERICHTE ATA/593/2011 vom 20. September 2011

GE Cour de justice, 2011-09-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_593_2011

FR: GE_GERICHTE ATA/593/2011 du 20 septembre 2011

IT: GE_GERICHTE ATA/593/2011 del 20 settembre 2011

Regeste

Résumé: Une opération de réhabilitation d'immeuble doit être qualifiée d'activité lucrative indépendante. Si le contribuable conserve un appartement pour lui-même, le bénéfice dégagé par la différence entre la valeur vénale de la part de PPE et la valeur de revient de l'appartement doit être taxé au titre de l'activité lucrative indépendante.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

E. 2

Le présent litige concerne la déclaration fiscale 2001-A. Les prestations découlant du rappel d'impôt sont régies par le droit matériel en vigueur au cours de la période litigieuse (ATA/93/2005 du 1er mars 2005 et les références citées). In casu, la procédure de rappel d'impôt a été ouverte en 2006. Toutefois, sont applicables les dispositions fiscales relatives à l'exercice 2001, soit les dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) dans sa teneur au 1er janvier 2001, ainsi que celles de la LHID, de la LIPP-1, la aLITPP-II, voire la loi sur l'imposition des personnes physiques - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP- I - D

E. 3

a. Depuis le 1er janvier 2001, le canton de Genève applique, en lieu et place du système praenumerando bisannuel, le système postnumerando annuel, y compris pour la taxation fédérale.

Dans le système postnumerando annuel, l'impôt dû pour une année correspond aux revenus réalisés durant cette même année et ne se calcule donc plus sur la base des deux années précédentes. Lors du passage entre les deux systèmes, une brèche de calcul s'est produite. Les revenus réalisés durant les années 1999/2000 n'ont jamais servi de base d'imposition.

Dans le but d'éviter une disproportion entre les éléments effectivement réalisés en 1999 et 2000 et ceux imposables pour l'année 2001, le législateur fédéral a prévu une imposition spéciale des revenus extraordinaires : les revenus extraordinaires réalisés durant les années 1999 et 2000 ou lors d'un exercice clos au cours de ces années sont soumis à un impôt annuel entier pour l'année fiscale

- 9/12 - A/3422/2007 où ils ont été acquis, au taux correspondant à ces seuls revenus (art. 69 al. 2 LHID et art. 6 al. 2 aLITPP II).

b. En matière d'IFD, un système d'imposition similaire a été mis en place pour l'imposition des revenus extraordinaires réalisés durant les années précitées (art. 218 al. 2 LIFD). L'art. 218 al. 3 LIFD précise que doivent être en particulier considérés comme de tels revenus les prestations en capital, les revenus de fortune non périodiques, les gains de loterie et, par analogie avec l'art. 206 al. 3 LIFD, les revenus extraordinaires provenant d'une activité lucrative indépendante soit, à teneur de ce dernier article, les bénéfices en capital réalisés, les réévaluations comptables d'éléments de fortune, les provisions dissoutes, ainsi que les amortissements et provisions justifiés par l'usage commercial qui ont été omis (ATA/57/2005 du 1er février 2005).

E. 4

a. La notion d'activité lucrative indépendante est une notion de droit fiscal qui n'est pas définie clairement dans la pratique, eu égard aux états de fait diversifiés auxquels elle doit s'appliquer (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.40/2003 du 12 septembre 2003, consid. 2.2). De manière générale, on y englobe toute activité par laquelle un entrepreneur participe à la vie économique à ses propres risques, avec l'engagement de travail et de capital, selon une organisation librement choisie, et avec l'intention de réaliser un bénéfice (ATF 125 II 113 consid. 5b p. 120 ; 121 I 259 consid. 3c p. 263). Une activité lucrative indépendante peut être exercée à titre principal ou accessoire, être durable ou temporaire (ATA/388/2010 du 8 juin 2010 ; ATA/257/2009 du 19 mai 2009).

b. Pour le Tribunal fédéral, les critères de cette activité ne doivent pas être considérés de manière isolée et peuvent apparaître avec des intensités variables. L'analyse se concentre sur cinq éléments principaux : (a) une activité aux risques du contribuable ; (b) la mise en œuvre de travail et de capital ; (c) une organisation librement choisie ; (d) une organisation reconnaissable de l'extérieur ; (e) un but lucratif (Rapport du Conseil fédéral sur un traitement uniforme et cohérent des activités lucratives dépendantes et indépendantes en droit fiscal et en droit des assurances sociales, FF 2002 1076, 1090 ; D. YERSIN / Y. NOËL, op. cit., pp. 238-239, ad. art. 18 LIFD ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007, n°7 et n° 26 ss).

Toutefois, de par l'extension jurisprudentielle de la notion d' « autre activité lucrative indépendante » de l'art. 18 al. 1 in fine LIFD (ATF 125 II 113 précité), seuls sont impondérables le premier et le dernier de ces critères (D. YERSIN / Y. NOËL, op. cit., p. 239, ad. art. 18 LIFD et les références citées).

E. 5

A ce stade de la procédure, les recourants ne contestent plus l'existence d'un cas de rappel d'impôt au sens de l'art. 340 al. 3 aLCP ou de l'art. 175 LIFD. De même, ils ne contestent plus le fait que l'opération de réhabilitation de l'immeuble Cinégram à laquelle ils ont procédé soit qualifiée d'activité lucrative indépendante

- 10/12 - A/3422/2007 ayant généré un revenu extraordinaire au sens des art. 6 al. 3 aLITPP-II et 218 LIFD. Comme l'a considéré à juste titre le TAPI, la notion d'activité indépendante susceptible de générer des revenus imposables doit être comprise dans un sens large et il est incontestable que, quels que soient les motifs qui y aient présidé, l'opération de réhabilitation de l'immeuble Cinégram suivie de la revente de la plus grande partie des appartements issus de la transformation constitue une opération de nature commerciale dépassant un acte de gestion d'un patrimoine privé dont les revenus doivent être taxés.

E. 6

La contestation subsiste sur le fait de savoir si, dans le revenu extraordinaire dégagé par cette opération pour l'exercice fiscal 2001-A, doit être incluse la part de bénéfice en rapport avec l'appartement que les recourants ont conservé pour eux-mêmes et les deux dont ils ont fait donation à leurs deux fils. Le montant dudit bénéfice est théorique, mais chiffrable. Il représente la différence entre la valeur vénale des parts de PPE liées aux trois objets et leur valeur de revient. Les recourants eux-mêmes en ont déterminé le montant dans le tableau que leur mandataire a fourni à l'AFC-GE le 1er juin 2006 à la suite de l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt. Il s'agit de déterminer si ce montant doit être pris en considération immédiatement comme revenu taxable, à l'instar des gains réalisés par les contribuables lorsqu'ils ont vendus les quinze autres appartements, même s'ils ont conservé la propriété de ces parts de PPE au sein de leur famille avec l'intention de garder l'usage de ces trois logements.

E. 7

En l'espèce, dès lors que l'on considère que l'opération immobilière en question constituait une activité lucrative indépendante, il y a lieu de retenir que les éléments du patrimoine privé que les contribuables ont investi dans celle-ci sont devenus, pour sa durée, des éléments d'un patrimoine commercial, représentant les fonds propres qu'ils ont engagés dans celle-là. A son issue, ce sont de nouveaux éléments patrimoniaux qui ont réintégré leur patrimoine privé, issus de la réhabilitation du bâtiment et de la création des dix-huit appartements, ainsi que de la division de l'immeuble en PPE. Dans de telles circonstances, c'est conformément aux art. 6 al. 3 aLITPP-II et 218 LIFD que l'AFC-GE a pris en considération à titre de gain extraordinaire l'accroissement de valeur globale généré par l'opération, en y incluant la part de celui portant sur les trois appartements que les contribuables ont conservés pour leur propre usage et celui de leurs enfants. Lors de son audition, l'intimée a indiqué que ce mode de faire était conforme à sa pratique. C'est une solution similaire que le Tribunal fédéral a confirmé dans un contentieux concernant le canton de Nidwald lorsqu'il a considéré, dans le cas de cinq frères et sœurs qui s'étaient associés pour bâtir deux bâtiments de huit appartements sur des parcelles dont ils avaient hérité mais n'avaient mis en vente que la moitié d'entre eux, que le bénéfice réalisé en rapport avec les appartements non vendus devait être taxé à titre de revenu de l'activité lucrative indépendante, dès lors que les associés les utilisaient pour eux-mêmes, indépendamment d'une vente ultérieure à des tiers (2A_74/2002 du 8 septembre

- 11/12 - A/3422/2007 2004 in RDAF 2005 II 37 consid. 5.2 ; Arrêt du président de la cour fiscale du Tribunal cantonal du canton de Fribourg du 18 juillet 2010 ; dans le même sens, P. LOCHER, Kommentar zum DGB, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Therwil/Bâle 2001, n° 103, p. 387).

Le recours sera rejeté. L'AFC-GE était en droit de notifier aux recourants le 14 juillet 2006 les bordereaux de rappel d'impôt 2001-A ICC et IFD.

E. 8

Un émoulement de CHF 1'000.- sera mis, conjointement et solidairement, à la charge des recourants, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *

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