

GE_GERICHTE ATA/69/2013 vom 6. Februar 2013

GE Cour de justice, 2013-02-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_69_2013

FR: GE_GERICHTE ATA/69/2013 du 6 février 2013

IT: GE_GERICHTE ATA/69/2013 del 6 febbraio 2013

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Le litige porte sur l'ICC et l'IFD 2007.

Comme le veut la jurisprudence, les deux impôts seront abordés séparément (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Impôt fédéral direct 3)

Selon l'art. 16 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), l'impôt sur le revenu a pour objet l'ensemble des revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature. Sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le

- 8/13 - A/3911/2010 cadre d'un rapport de travail (art. 17 al. 1 LIFD). Sont également imposables tous les revenus 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).

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 (art. 18 al. 2 LIFD). 4)

L'art. 18 al. 4 LIFD pose toutefois que les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles ne sont ajoutés au revenu imposable que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement.

La notion d'immeuble agricole et sylvicole n'est pas définie plus précisément en droit fiscal, et doit donc s'interpréter 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_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 n'impose les gains en capital réalisés sur des immeubles agricoles qu'à concurrence de la part correspondant aux amortissements récupérés, soit 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 réévaluation ou de transfert dans la fortune privée (ATF 126 II 473 consid. 3c).

A l'origine du litige à la base de l'arrêt précité, un agriculteur avait annoncé au fisc la cessation de son activité lucrative indépendante. En outre, compte tenu de son âge au moment de l'affermage de son domaine (65 ans révolus) et de la durée du contrat conclu (quinze ans, renouvelable tacitement pour de nouvelles périodes de six ans), cette remise à bail apparaissait définitive ; cette opération représentait dès lors la réalisation des biens-fonds concernés, de sorte que la reprise d'amortissements sur ces derniers devait être imposée (ATF 126 II 473 consid. 4). 5)

Selon la jurisprudence fédérale, 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 ; J. VON AH, *Die Besteuerung Selbständigerwerbender*, 2e éd., 2011, p. 38).

- 9/13 - A/3911/2010

Il existe toutefois des exceptions à cette règle, en particulier dans le cas où l'exploitant dispose à la manière d'un propriétaire du bien en question, et que ce dernier peut ainsi être porté au bilan conformément au droit comptable (Arrêts du Tribunal fédéral 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 ; X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4e éd., 2012, § 7 n. 53 ; J. VON AH, *op. cit.*, p. 38 ss ; M. ZWEIFEL/P. ATHANAS [éd.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I / 2a Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 1-82, 2000, n. 46 ad art. 18 LIFD*). 6)

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 ; on ne peut pas demander au contribuable de prouver un fait négatif, par exemple qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés. Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices clairs et précis 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 (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c.aa ; Arrêts du Tribunal fédéral 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 consid. 7b ; 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 = RDAF 2009 II 408 consid. 5 et les références citées ; ATA/8/2013 précité consid. 7b). 7)

En l'espèce, la parcelle n° 1 _____, sur laquelle sont construits le(s) hangar(s) et les serres, n'est devenue propriété du contribuable, au sens du droit civil, qu'au cours de l'année 2008.

Il ressort néanmoins du dossier constitué par la recourante, en particulier des comptes 2007 de la société et du document inventoriant les actifs à elle cédés par l'entreprise individuelle, que ces documents comportent un poste intitulé « serres », avec des amortissements correspondants dans le compte de résultat 2007. Il n'est pas contesté par ailleurs que durant les années précédant l'exercice 2007, le contribuable avait l'usage de ces serres et qu'il utilisait celles-ci dans le cadre de l'exploitation de son entreprise agricole et horticole, étant

précisé que la parcelle en cause appartenait à ses parents déjà retraités.

Dans cette mesure, l'AFC-GE pouvait considérer que les serres - qu'elle a improprement qualifiées de verger dans un premier temps - faisaient partie de la

- 10/13 - A/3911/2010 fortune commerciale de l'intimé. Ce dernier n'a par ailleurs pas démontré le contraire, se contentant de contester l'existence d'un verger, puis d'invoquer que l'AFC-GE n'avait pas démontré que les serres lui appartenaient avant 2007. A cet égard, le contribuable a adopté une position contradictoire puisqu'il a admis explicitement que le hangar était passé de sa fortune commerciale à sa fortune privée le 1er janvier 2007 (en n'hésitant pas du reste à déclarer à l'AFC-GE qu'il avait « conservé en nom propre » un bâtiment qui ne lui appartenait pas encore), tout en rejetant cette hypothèse pour les serres y attenantes.

Il y a par ailleurs bien eu transfert de la fortune commerciale à la fortune privée, dans la mesure où les actifs considérés - serres et hangars - ont été intégralement acquis par un sujet de droit fiscal indépendant, soit la société, qui salarie désormais le contribuable. Il n'y a ainsi pas eu d'affermage ou de mise à bail, si bien que les différents points examinés par le Tribunal fédéral dans l'arrêt cité plus haut ne sont pas pertinents dans le cadre du présent litige.

Compte tenu de ce qui précède, la reprise des CHF 91'177.- d'amortissements cumulés était justifiée. 8)

Reste à examiner la reprise de CHF 35'211.- au titre de rendement de la fortune mobilière.

Selon la recourante, la société étant surendettée et son capital-actions n'étant plus couvert, les bénéfices futurs de celle-ci doivent être appréhendés pour l'« actionnaire » comme rendement imposable jusqu'à concurrence du capital-actions de CHF 40'000.-. 9)

Est imposable le rendement de la fortune mobilière, en particulier les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) ; lorsque des droits de participation sont vendus conformément à l'art. 4a de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (LIA - RS 642.21), à la société de capitaux ou à la société coopérative qui les a émis, l'excédent de liquidation est considéré comme étant réalisé dans l'année pendant laquelle la créance de l'impôt anticipé prend naissance au sens de l'art. 12, al. 1 et 1bis, LIA (art. 20 al. 1 let. c LIFD).

Dans le cas d'une société de capitaux, le revenu de la participation n'est imposable que lorsqu'il est mis à la disposition du sociétaire, par une distribution décidée par l'organe suprême de la société – distribution ouverte – ou d'une manière non statutaire – distribution dissimulée – ; il n'y a pas de transparence entre société et associé, chacun étant un contribuable distinct (D. YERSIN/ Y. NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, n. 41 ad art. 20 LIFD).

- 11/13 - A/3911/2010 10) En l'espèce, la société n'a pas payé d'impôts sur le bénéfice en 2007, dans la mesure où les pertes commerciales des exercices précédents excédaient ce dernier. Les explications de l'AFC-GE pour considérer ce bénéfice comme un rendement imposable de la fortune mobilière des contribuables sont cependant fort peu compréhensibles, et ne sont au demeurant étayées ni par une quelconque référence jurisprudentielle ou doctrinale, ni par les pièces du dossier. Ainsi, il n'apparaît pas que les

intimés, bien qu'associés détenteurs de 95 % des parts sociales, aient perçu des dividendes sur ce bénéfice ; cela ne résulte pas de leur déclaration fiscale 2007 telle que figurant au dossier, et l'AFC-GE ne produit aucune pièce démontrant que tel aurait néanmoins été le cas de manière dissimulée. Comme elle n'indique pas quelle autre hypothèse prévue par l'art. 20 al. 1 let. c LIFD viendrait à s'appliquer, le jugement du TAPI ne peut qu'être confirmé sur ce point. Impôt cantonal et communal 11) L'ICC 2007 est régi par l'ancienne loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP), divisée en quatre parties (LIPP-I, LIPP-II, LIPP-III et LIPP-IV), conformément à l'art. 72 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) 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). 12) 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 (art. 3 al. 1 aLIPP-IV). 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 (art. 3 al. 5). 13) Les dispositions qui précèdent 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. 2 et 4 LIFD (ATF 138 II 32 consid. 2.1.1). 14) L'art. 6 let. c aLIPP-IV prévoit que les dividendes, les parts de bénéfice, l'excédent de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant

- 12/13 - A/3911/2010 de participations de tout genre (comme par exemple les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale) sont imposables en tant que rendement de la fortune mobilière. Cette disposition est identique à l'art. 20 al. 1 let. c LIFD. 15) Le droit cantonal étant ainsi matériellement identique à la LIFD, les considérants qui précèdent relatifs à l'IFD valent également, mutatis mutandis, pour l'ICC. 16) Le recours sera ainsi 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. 17) 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).

* * * * *

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