

GE_GERICHTE A/2198/2011 vom 26. August 2014

GE Cour de justice, 2014-08-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2198_2011

FR: GE_GERICHTE A/2198/2011 du 26 août 2014

IT: GE_GERICHTE A/2198/2011 del 26 agosto 2014

Regeste

FORTUNE PRIVÉE ET COMMERCIALE(DROIT FISCAL); NOTION ; DÉDUCTION DU REVENU(DROIT FISCAL) ; DÉDUCTION DES FRAIS D'ACQUISITION(DROIT FISCAL); FRAIS D'ENTRETIEN ET DE LOGEMENT | : Le produit de la vente d'un immeuble considéré par l'AFC comme faisant partie de la fortune commerciale de la contribuable sur lequel cette dernière exerçait une activité professionnelle doit être imposé à titre de revenu. En vertu du principe de l'étanchéité des exercices et étant donné que la contribuable n'a plus exercé d'activité en tant qu'indépendante suite à la vente de l'immeuble, les frais investis pour rénover ledit bien ne peuvent être admis comme déduction. | aLIPP-IV.3.al2; aLIPP-V.3.al3.leta; aLIPP-V.3.al3.letf

Erwägungen

E. 2

ème section dans la cause Madame A_____ représentée par Me Jacques Gautier, avocat contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE _____ Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 6 mai 2013 (JTAPI/543/2013) EN FAIT 1) Monsieur B_____ était propriétaire des parcelles n os 1_____, 2_____ et 3_____ de la commune de C_____ sur lesquelles se trouvaient un manège exploité par Monsieur D_____ ainsi qu'une maison d'habitation. 2) À son décès, le _____ 1998, sa femme, Madame A_____, et son fils, Monsieur E_____, sont devenus propriétaires à parts égales des parcelles par succession. 3) Mme A_____ a constitué la société simple F_____, A_____, inscrite au registre du commerce le _____ 1999, afin de louer la cinquantaine de boxes du manège sous forme de pension pour chevaux. Pour ce faire, elle a effectué des travaux de construction, de rénovation et de transformation sur le manège à hauteur de CHF 599'234.37, financés par un apport personnel et des emprunts. 4) En rapport avec l'activité de location qu'elle a menée au sein de la société simple précitée, Mme A_____ a tenu une comptabilité, dont elle a annexé les comptes de résultat à ses déclarations d'impôts et dans laquelle n'étaient pris en compte ni la valeur du manège en lui-même, ni les travaux qu'elle avait entrepris. 5) L'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC), pour la taxation des revenus de la contribuable, a pris en compte les bénéfices nets de l'ordre de CHF 6'000.- par année provenant du manège, de même que ses éventuelles pertes, dans le calcul du revenu imposable de Mme A_____, au même titre que son salaire d'employée. À partir de 2003, Mme A_____ a perçu une rente de retraite qui a été imposée à titre de revenu à la place de son salaire d'employée. 6) Pour la taxation de la fortune de la contribuable entre 2001 et 2006, l'AFC a intégré une partie des biens immobiliers de la contribuable comme appartenant à sa fortune commerciale et une partie de ceux-ci comme constituant un immeuble privé occupé par le propriétaire pour un montant de CHF 314'690.-. 7) Le 30 décembre 2006, Mme A_____ et son fils ont conclu

avec Madame G _____ un contrat de « gérance-vente » incluant une promesse de vente des parcelles n os 1 _____, 2 _____ et 3 _____ précitées, à teneur duquel leur serait versé un acompte de CHF 60'000.- par an à valoir sur le prix de vente. 8) Dans ses décisions de taxation pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) des années 2007 et 2008 émises le 14 octobre 2009, l'AFC a considéré ledit acompte comme un revenu de Mme A _____. En 2008, aucun bénéfice provenant de la location des boxes du manège n'a été imposé. Pour ces deux exercices fiscaux, l'AFC retenait que le montant de la fortune de la contribuable était composé principalement de deux montants, soit CHF 314'690.- et CHF 587'717.-. En 2007, elle a précisé que le premier de ceux-ci constituait la valeur de l'immeuble occupé par la propriétaire et le second celle des actifs commerciaux bruts. Dite valeur correspondait à la valeur fiscale de l'immeuble professionnel et était rattachée à un passif commercial de CHF 528'426.- correspondant à la dette hypothécaire y afférent. Dans sa décision de taxation 2008, elle a précisé, sous forme de remarque générale, que tous les éléments liés au manège de H _____ étaient attribuables à la fortune commerciale. 9) Le 16 décembre 2009, Mme A _____ et son fils ont signé, par-devant Me Claude TERRIER, notaire, l'acte de vente des parcelles précitées en faveur de Mme G _____, administratrice de la société I _____ SA nouvellement créée, pour un montant de CHF 2'300'000.-. Selon l'acte notarié, les vendeurs déclaraient que l'objet de la vente ne faisait pas partie de leur fortune commerciale et qu'ils n'étaient pas fiscalement considérés comme professionnels de l'immobilier, de sorte que l'opération était soumise à l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers. 10) À une date indéterminée, Me TERRIER a envoyé à l'AFC une attestation du montant à consigner pour l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers suite à la vente des parcelles faisant état d'une perte de CHF 118'902.- sur les parcelles précitées. Celle-ci était due aux travaux entrepris pour un montant de CHF 599'234.-. Le 26 février 2010, au bas de ladite attestation, le service des impôts spéciaux a indiqué qu'un montant de CHF 33'547.70 devait être consigné. 11) Le 8 juin 2010, Mme A _____ a rempli sa déclaration fiscale pour l'année 2009. Elle a mentionné la vente des parcelles à titre de prestations en capital et a joint l'acte de vente notarié. Elle a annexé à sa déclaration un décompte vendeur. Le solde du prix de vente à verser au 16 décembre 2009 s'élevait à CHF 2'180'664.-. Après déduction de l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers, un montant de CHF 920'195.40 lui revenait, représentant la moitié du solde disponible. 12) Le 13 avril 2011, l'AFC a notifié à Mme A _____ son bordereau ICC pour l'année 2009. La vente des parcelles avait généré un bénéfice net de CHF 205'205.- imposable à titre de revenu, soit CHF 1'150'000.- provenant de la moitié du prix de vente diminué de CHF 944'795.- correspondant à la moitié de la valeur d'acquisition de la parcelle, à la moitié de la provision pour division ainsi qu'aux acomptes perçus et fiscalisés. 13) Le 11 mai 2011, Mme A _____ a formé une réclamation contre le bordereau ICC 2009 précité. Elle a conclu à son annulation, à l'établissement d'un bordereau d'impôts sur le bénéfice immobilier d'un montant de CHF 33'542.70 pour l'ensemble de la vente, subsidiairement, tenant compte que la perte subie dans le cadre de la fin de l'exploitation du manège (CHF 571'942.70) était supérieure au bénéfice retenu par l'AFC (CHF 223'919.-), que l'AFC renonce à une imposition ou à la déduction des acomptes déjà imposés par l'AFC. L'AFC avait taxé la vente des parcelles comme si elles faisaient partie de sa fortune commerciale, alors qu'elles avaient toujours fait partie de sa fortune privée. 14) Par décision du 20 juin 2011, l'AFC a rejeté la réclamation de Mme A _____ et maintenu sa taxation pour l'année 2009. Les parcelles liées au manège étaient de manière prépondérante de nature commerciale. 15) Par acte du 19 juillet 2011, Mme A _____ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première

instance (ci-après : TAPI). Elle a conclu à son annulation et, principalement, au paiement d'un impôt sur les bénéfices et gains immobiliers de 10 % de CHF 50'441.-, subsidiairement à ce que l'AFC établisse une nouvelle taxation en tenant compte d'une perte de liquidation de CHF 153'885.- en rapport avec la liquidation de la société simple exploitant le manège. Elle n'avait pas utilisé de manière prépondérante sa part de copropriété du manège pour exercer une activité lucrative indépendante. Les travaux effectués avaient été financés par un emprunt admis par l'AFC à titre de passif commercial. Le bénéfice sur la vente des parcelles devait par conséquent être calculé de la manière suivante et soumis à l'impôt sur le bénéfice immobilier à un taux de 10 % : Prix de vente 50 % CHF 1'150'000.- - Prix d'acquisition 50 % CHF 882'675.- - Travaux 50 % CHF 189'724.- - Frais 50 % CHF 27'159.- Total CHF 50'442.- Si l'on considérait que la moitié des parcelles faisait partie de sa fortune commerciale, le résultat de leur vente présentait une perte de CHF 153'885.- sur le plan comptable en tenant compte d'un montant de CHF 409'510.- pour les travaux entrepris dans le cadre de l'exploitation du manège. Elle a annexé à son écriture une liste des travaux effectués de 1999 à 2001, ainsi que des frais de « dézonnement » et de procédure d'autorisation liés au manège et supportés de 2006 à 2009. Le seul montant indiqué pour cette dernière année étant un « émolument administratif » de CHF 900.-. 16) Le 30 janvier 2012, l'AFC a répondu au recours, concluant à son rejet. Mme A_____ avait hérité de la moitié des parcelles du manège de son mari qui l'avait exploité professionnellement. Elle avait financé les travaux entrepris sur le manège par des emprunts admis comme passif commercial par l'AFC. En 2007 et 2008, Mme A_____ avait été taxée en tant que personne physique dont le revenu provenait d'une activité lucrative indépendante sans que cela ne soit contesté. Ces éléments faisaient apparaître clairement la prépondérance commerciale de l'utilisation des parcelles. Les frais et charges d'entretien d'immeubles n'étaient déductibles que pour l'année fiscale au cours de laquelle ils avaient été facturés. Mme A_____ s'étant opposée à sa taxation pour l'année 2009, seules les dépenses facturées cette année pouvaient être déduites. Après examen desdites factures, seuls les travaux en relation avec la structure immobilière avaient été acceptés. 17) Par réplique du 17 février 2012, Mme A_____ a persisté dans ses conclusions. Les travaux avaient été financés par des emprunts dont elle était la débitrice dans le cadre de la gestion de sa fortune privée. Elle avait d'ailleurs pris une hypothèque sur sa maison, considérée par l'AFC comme faisant partie de sa fortune privée, pour garantir le prêt. Son mari n'avait en outre pas exploité le manège professionnellement et la vente des parcelles était une opération isolée, sans rapport avec son activité. Soit les parcelles faisaient partie de sa fortune privée et elle reconnaissait dans ce cas qu'elle ne pouvait pas déduire ses charges sur d'autres exercices, soit elles s'intégraient dans sa fortune commerciale et à ce moment, il fallait admettre une perte lors de leur réalisation. 18) Par duplique du 23 mars 2012, l'AFC a maintenu ses conclusions. 19) Par jugement du 6 mai 2013, le TAPI a rejeté le recours de Mme A_____. Mme A_____ admettait avoir exploité le manège en réalisant des revenus et n'alléguait ni ne démontrait en quoi consistait l'affectation privée des parcelles. En conséquence, c'était à juste titre que l'AFC avait soumis à l'impôt ordinaire le bénéfice résultant de la vente de ces parcelles. Les travaux ne pouvaient être déduits du bénéfice réalisé lors de la vente intervenue en 2009, sauf à violer le principe de l'étanchéité des exercices et celui de la périodicité de l'impôt. 20) Par acte du 19 juin 2013, Mme A_____ a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative). Elle a conclu à son annulation et, principalement, au paiement d'un impôt sur les bénéfices et gains immobiliers de 10 % de CHF 50'441.- ainsi

que, subsidiairement, à ce que l'AFC établisse une nouvelle taxation en tenant compte d'une perte de liquidation de l'exploitation du manège de CHF 153'885.-. Reprenant les arguments développés dans ses précédentes écritures, Mme A_____ ajoutait que son mari n'avait pas acheté les parcelles dans un but commercial. En tant que propriétaire pour moitié desdites parcelles, elle ne pouvait en être l'exploitante, mais les utilisait à titre d'agrément. En outre, le notaire ayant authentifié l'acte de vente avait considéré qu'elles faisaient partie de sa fortune privée. Par ailleurs, elle avait subi une perte lors de la vente, il était par conséquent manifeste que les parcelles ne servaient pas à une activité professionnelle indépendante. 21) Dans sa réponse du 22 juillet 2013, l'AFC a conclu au rejet du recours en reprenant l'argumentation développée en première instance. 22) Par réplique du 13 septembre 2013, Mme A_____ a persisté dans l'intégralité de ses conclusions. Son mari avait acheté les parcelles sans avoir recours à un prêt, l'emprunt auquel elle avait souscrit pour effectuer les travaux ayant uniquement servi à entretenir l'investissement initial effectué par son époux. En outre, elle ne possédait aucune formation dans l'exploitation d'un manège et avait gardé les parcelles plusieurs années avant de s'en séparer afin de préserver son capital. Elle avait par ailleurs utilisé quelques boxes du manège pour son usage personnel et c'était par erreur que son comptable avait indiqué l'immeuble comme fortune commerciale. 23) Par duplique du 16 octobre 2013, l'AFC a persisté dans les termes et conclusions de ses précédentes écritures. Mme A_____ avait eu la volonté d'acquérir un gain en louant 50 boxes pendant sept ans, cette activité de location lui ayant d'ailleurs rapporté un bénéfice brut de CHF 52'545.18 en 2006 et de CHF 118'756.51 en 2005 selon la comptabilité annexée à ses déclarations fiscales. 24) Par lettre du 18 novembre 2013, le conseil de Mme A_____ a produit un courrier de sa cliente expliquant que les activités professionnelles de son époux n'avaient aucun rapport avec l'exploitation du manège. 25) Sur quoi, la cause a été gardée à juger. EN DROIT 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - 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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2011 - LPFisc - D 3 17). 2) a. Il s'agit de déterminer si la vente des parcelles peut être imposée à titre de revenu de la recourante. b. S'agissant du droit applicable, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/406/2014 du 3 juin 2014). En l'espèce, l'ICC 2009 est régi par l'ancienne loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP), divisée en cinq parties (aLIPP-I, aLIPP-II, aLIPP-III, aLIPP-IV et aLIPP-V), entrée en vigueur le 1 er janvier 2001 pour coïncider avec le délai fixé aux cantons par la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). En effet, en vigueur depuis le 1 er janvier 1993, la LHID est devenue obligatoire pour les cantons au 1 er janvier 2001 (art. 72 al. 1 LHID). Trouvent en particulier application la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (ROLG 2000 p. 747 - aLIPP-IV) ainsi que la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (ROLG 2000 p. 754 - aLIPP-V). c. Sont imposablestous 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 (art. 3 al. 1 1 ère phr. aLIPP-IV). 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 (art. 3 al. 2 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). Cette disposition légale reprend la teneur de l'art. 18 al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995, lequel consacre le recours au principe de la prédominance ou de la prépondérance (ATA/609/2011 du 27 septembre 2011 consid. 5 et 11). Cela signifie qu'il n'est plus possible qu'un bien, notamment immobilier, puisse être rattaché à la fois à la fortune commerciale et privée. Les biens servant de manière prépondérante (plus de 50 %) à l'exercice d'une activité lucrative indépendante sont affectés à la fortune commerciale tandis que ceux affectés de manière prépondérante à une situation privée sont affectés à la fortune privée (Peter AGNER/Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Schulthess 2001, ad art. 18 LIFD, p. 67 ; Yves NOËL in Danielle YERSIN, Yves NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 18 n. 64 p. 256 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., § 7). d. La notion d'activité lucrative indépendante en matière fiscale s'interprète largement, de telle sorte que si l'activité du contribuable est orientée dans son ensemble vers l'obtention d'un revenu, l'intéressé est réputé exercer une activité lucrative indépendante (ATA/55/2014 du 4 février 2014 et les références citées). Une telle qualification peut se justifier, selon les cas, même si l'activité n'est exercée que de manière accessoire ou temporaire, voire ponctuelle (arrêts du Tribunal fédéral 2C_455/2011 du 5 avril 2014 et 2C_456/2011 du 5 avril 2012 consid. 5.1 et les références citées ; ATA/55/2014 précité). C'est avant tout en lien avec les transactions effectuées par les particuliers sur des immeubles ou sur des titres que la jurisprudence a été amenée à dégager des critères permettant de tracer la limite entre les gains (privés) en capital et les bénéfices (commerciaux) en capital. Sont notamment considérés comme des indices d'une activité lucrative indépendante dépassant la simple administration de la fortune privée les éléments suivants : le caractère systématique et/ou planifié des opérations, la fréquence élevée des transactions, la courte durée de possession des biens avant leur (re)vente, la relation étroite entre l'activité indépendante (accessoire) supposée et la formation et/ou la profession (principale) du contribuable, l'utilisation de connaissances spécialisées, l'engagement de fonds étrangers d'une certaine importance pour financer les opérations, le réinvestissement du bénéfice réalisé ou encore la constitution d'une société de personnes (ATA/55/2014 précité). 3) Selon un principe généralement admis en matière fiscale, l'administration supporte le fardeau de la preuve et doit démontrer l'existence d'éléments imposables, tandis qu'il incombe à celui qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve. En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, il incombe alors au contribuable de remettre en cause le point de vue de l'administration. Il en va de même lorsque la présentation des faits par l'autorité est vraisemblable selon l'expérience de la vie. Dans ces situations, le fardeau de la preuve des allégations contraires à celles de l'administration repose alors sur le contribuable (ATA/726/2013 du 29 octobre 2013 et les références citées). 4) En l'espèce, la recourante a constitué en 1999 une société simple pour exploiter la cinquantaine de boxes à chevaux du manège et tenu une comptabilité pour cette activité. Le bénéfice provenant de l'exploitation de la location du manège a été imposé par l'AFC à titre de revenu. Dès 2003, elle n'a plus eu d'activité salariée, continuant néanmoins ladite exploitation dont elle percevait les

bénéfices. En 2007 et 2008, le manège en lui-même a été imposé à titre de fortune commerciale et l'acompte de CHF 60'000.- reçu à valoir sur la vente des parcelles comme revenu de son activité indépendante sans qu'elle l'ait contesté. Même si la recourante affirme dans ses écritures que sa gestion du manège était d'ordre privé, il n'en demeure pas moins que les biens-fonds dont elle était copropriétaire ont été affectés principalement à l'activité lucrative de location de boxes pour chevaux qu'elle y a développé. Au vu de ces éléments et en application du principe de prépondérance, c'est à juste titre que l'AFC a considéré dans le cadre de la taxation de l'ICC pour l'exercice 2009 que les gains consécutifs à la vente des parcelles étaient soumis à l'impôt sur le revenu, dès lors que, préalablement à cette opération, celles-ci appartenaient à la fortune commerciale de la contribuable.

5) a. Il convient encore d'examiner si, dans le cadre de la taxation litigieuse, l'AFC devait déduire le coût des travaux entrepris par la recourante sur son bien. b. Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 3 al. 3 aLIPP-V). Font notamment partie de ces frais, les dépenses faites pour l'exploitation d'un commerce, d'une industrie ou d'une entreprise et celles qui sont nécessaires pour l'exercice d'une profession ou d'un métier (art. 3 al. 3 let. a aLIPP-V) ainsi que les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, qui ont été comptabilisées (art. 3 al. 3 let. f aLIPP-V). c. Une déduction des dépenses au sens de l'art. 3 al. 3 let. f aLIPP-V n'est admise que lorsque ces frais trouvent leur cause dans des événements ayant lieu durant la période fiscale y afférente (ATA/406/2014 du 3 juin 2014 et les références citées). La déduction des pertes effectives est une exception au principe de périodicité de l'impôt et ne doit être acceptée que de manière restrictive. Une telle déduction ne peut être invoquée par le contribuable qu'aussi longtemps qu'il exerce une activité indépendante ou que si, ayant cessé une telle activité indépendante, il en commence ou poursuit une autre à la suite de la précédente (ATA/406/2014 précité et les références citées). En effet, le rapport des pertes est en principe lié à la personne du contribuable exerçant une activité indépendante (arrêt du Tribunal fédéral 2C_33/2009 du 27 novembre 2009 consid. 3.4. ; ATA/406/2014 précité).

6) En l'espèce, force est de constater que la recourante n'a pas demandé que le prix des travaux entrepris soit pris en compte fiscalement au cours des périodes pertinentes. Elle ne les a même pas mentionnés dans sa comptabilité et il n'incombe pas à l'AFC de s'enquérir de l'existence d'éléments susceptibles de diminuer la dette fiscale du contribuable. Conformément au principe de l'étanchéité des exercices en droit fiscal, des pertes résultant de ces frais ne sauraient être prises en compte ultérieurement dans le cadre de la taxation pour l'année 2009. Par ailleurs, il ressort du dossier qu'elle n'a plus exercé d'activité indépendante à partir de 2007, soit après la signature du contrat de promesse de vente. Conformément à la jurisprudence précitée, elle ne peut pas faire valoir la perte subie en 2009 lors de la vente du bien et qui a pour origine les investissements consentis sur les parcelles, faute d'avoir continué à exercer une activité professionnelle indépendante. Les coûts des travaux ne peuvent ainsi être déduits du montant imposable retenu par l'AFC, ni à titre d'impenses, ni à titre de pertes.

7) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *