

GE_GERICHTE A/2929/2006 vom 24. November 2008

GE Cour de justice, 2008-11-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2929_2006

FR: GE_GERICHTE A/2929/2006 du 24 novembre 2008

IT: GE_GERICHTE A/2929/2006 del 24 novembre 2008

Regeste

; ACTIVITÉ LUCRATIVE DÉPENDANTE ; ACTIVITÉ LUCRATIVE
INDÉPENDANTE ; PROFESSION | LIPP-IV. 3; LIPP-IV. 10. leti;

Volltext

Genf Tribunal administratif de première instance en matière fiscale 24.11.2008
A/2929/2006 Genève Tribunal administratif de première instance en matière fiscale
24.11.2008 A/2929/2006 Ginevra Tribunal administratif de première instance en matière
fiscale 24.11.2008 A/2929/2006

; ACTIVITÉ LUCRATIVE DÉPENDANTE ; ACTIVITÉ LUCRATIVE
INDÉPENDANTE ; PROFESSION | LIPP-IV. 3; LIPP-IV. 10. leti;

A/2929/2006 DCRI/523/2008 du 24.11.2008 (ICC) , ADMIS Descripteurs : ; ACTIVITÉ
LUCRATIVE DÉPENDANTE ; ACTIVITÉ LUCRATIVE INDÉPENDANTE ;
PROFESSION Normes : LIPP-IV. 3; LIPP-IV. 10. leti; En fait En droit Par ces motifs 523
POUVOIR JUDICIAIRE LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN
MATIÈRE D'IMPÔTS dans sa séance du 24 novembre 2008 a statué ainsi qu'il suit sur le
recours formé par Monsieur X___ , le 8 août 2006, contre une décision de l'administration
fiscale cantonale du 13 juillet 2006 (A/2929/2006 ICC) . EN FAIT Le présent litige
concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) 2003. Durant la période concernée et selon le
Registre du commerce, Monsieur X___ (ci-après le contribuable ou le recourant), né en
1913 et âgé de 90 ans au moment des faits, était associé de la Société en nom collectif A. &
C. X___, dont le but social est la gypserie-peinture, la maçonnerie, la pose de carrelage et
de papiers peints, et qui a été inscrite au Registre du commerce en ____. L'autre associé,
Monsieur Z___, est le fils du contribuable. En date du 15 décembre 1994, le contribuable
avait acquis la totalité du capital-actions de la société immobilière "B___" (ci-après la SI)
pour la somme de 2'160'000 F. D'après les indications du contribuable, ce prix d'achat a été
financé à raison de 1'400'000 F par un emprunt auprès de l'UBS. Depuis lors, son fils en
était l'administrateur avec signature individuelle. Par acte du 24 juillet 2003, le contribuable
a vendu la totalité du capital-actions de la SI pour le prix de 2'900'000 F. Dans sa
déclaration fiscale 2003, le contribuable a indiqué qu'il exerce la profession d'entrepreneur.
Le revenu imposable déclaré s'élevait à 911'275 F et la fortune imposable à 18'259'044 F.
Dans l'état des titres, le contribuable a mentionné des actions des différentes SI. Il a par
ailleurs, déclaré plusieurs immeubles détenus en nom propre. S'agissant des éléments de son
activité commerciale, le contribuable n'a mentionné que ceux relatifs à l'entreprise A. & C.
X___. Selon les comptes de résultats, son entreprise n'avait réalisé aucun chiffre d'affaires
ni en 2002 ni en 2003. En tant que charges, la SNC n'a eu que des frais de locaux et
d'administration. Elle a été radiée en 2005. Afin de procéder à la taxation du contribuable,
l'administration fiscale cantonale (ci-après l'administration) lui a demandé, par lettre du 7

décembre 2004, de lui indiquer de quelle manière il avait investi le produit de la vente de la SI. Par lettre du 13 décembre 2004, le contribuable a répondu que le produit de vente de la SI, soit 1'212'000 F après remboursement des hypothèques, des commissions et des frais de notaire, avait été déposé sur un compte auprès de l'UBS, lequel présentait un solde de 2'788'097 F au 31 décembre 2003. Par lettre du 11 mars 2005, l'administration a demandé au contribuable de lui fournir le décompte de la vente des actions de la SI aboutissant au bénéfice de 1'212'000 F. Le contribuable a répondu par pli du 4 avril 2005. Le décompte du bénéfice se présentait comme suit: Prix de vente 2'900'000 Commissions de vente payées 50'000 Prix de vente net 2'850'000 Valeur d'acquisition 2'400'000 Gain immobilier imposable 450'000 Le 2 septembre 2005, l'administration a notifié au contribuable un bordereau ICC 2003. Fondé sur un revenu imposable de 1'371'446 F et une fortune imposable de 18'681'228 F, l'impôt dû s'élevait à 439'482,85 F. Ce faisant, l'administration a imposé le bénéfice de la cession des actions de la SI à raison de 450'000 F. Le 20 septembre 2005, le contribuable a élevé réclamation contre ce bordereau. Les actions de la SI cédées, faisaient partie de sa fortune privée et, par conséquent, le gain réalisé n'aurait pas dû être imposé au titre de revenu. Au moment de l'acquisition des actions de la SI, en 1994, le contribuable ne faisait qu'un placement de sa fortune. Âgé de 92 ans, il n'exerçait plus aucune activité lucrative, en particulier, celle de promoteur immobilier. Par décision sur réclamation du 13 juillet 2006, l'administration a maintenu la taxation contestée. A cet effet, elle a indiqué avoir retenu les éléments suivants pour qualifier l'opération litigieuse de professionnelle: malgré son âge, le contribuable doit être considéré comme exerçant une activité d'entrepreneur, pour financer l'acquisition de la SI, une hypothèque lui a été octroyée, hors bilan, pour un montant de 1'400'000 F, son fils était l'administrateur de la SI, le contribuable était en étroite relation avec d'autres professionnels de l'immobilier, précédemment, le contribuable avait effectué d'autres ventes de biens immobiliers, dont les bénéfices avaient été taxés au régime ordinaire, ce qui n'avait pas été contesté par lui. Par acte déposé le 8 août 2006, le contribuable a déféré cette décision auprès de la commission de céans, en reprenant, en substance, les arguments de sa réclamation. Dans sa réponse à la commission du 7 février 2007, l'administration s'est opposée au recours. Persistant dans son argumentation développée dans sa décision sur réclamation précitée, elle a également allégué que le contribuable avait effectué plusieurs ventes immobilières. Les pièces produites font état de 8 ventes réalisées entre 1980 et 1985. Le recourant n'a pas répliqué.

EN DROIT A la forme Le recours, motivé et déposé en temps utile, est recevable au sens de l'article 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc; D 3 17). Au fond La question est de savoir si la vente par le recourant de la SI est une opération commerciale dont le produit est imposable (art. 3 al. 1 et 2 LIPP-IV; D 3 14) ou relève de la gestion de la fortune privée dont le gain en capital est exempt d'impôt sur le revenu (art. 10 let. i LIPP-IV). I. Des gains en capital réalisés par des personnes non astreintes à la tenue d'une comptabilité peuvent être imposés, pourvu que l'intéressé soit qualifié d'indépendant pour cette activité. Le tribunal fédéral admet que la requalification en activité indépendante s'étend également aux biens qui en sont à l'origine et qui deviennent ainsi commerciaux (ATF 125 II 113). Selon l'article 2 lettre b ORC, est réputée entreprise, au sens de la présente ordonnance, toute activité économique indépendante exercée en vue d'un revenu régulier. Est exercée en vue d'un revenu régulier, l'activité organisée consistant dans la répétition, envisagée d'emblée, d'affaires identiques ; peu importe qu'elle soit limitée dans le temps, sauf si sa durée est si brève qu'elle exclut la répétition (ATF 84 I 187 ; JT 1959 I 477). La loi fiscale ne définit pas l'activité lucrative indépendante. La doctrine et la

jurisprudence ont dégagé des critères qui permettent de la distinguer de l'activité lucrative dépendante, de l'administration de la fortune privée et enfin des activités exercées comme violon d'Ingres sans caractère lucratif véritable. L'activité lucrative indépendante se caractérise : par la mise en œuvre d'un capital (le patrimoine professionnel) et de travail (même si le rôle du capital est parfois minime) ; par le fait que l'activité déployée vise à obtenir un profit et qu'elle a une certaine continuité, ce qui exclut les activités occasionnelles ; par la liberté dont jouit l'indépendant dans l'organisation de son activité ; enfin, par la participation à la vie économique, l'indépendant offrant ses services ou ses produits, sous son nom, pour son compte et à ses risques et périls (J. M. Rivier, Droit fiscal suisse, 2^{ème} éd. p. 340). Les différentes caractéristiques de la notion d'activité lucrative indépendante ne doivent pas être examinées de manière isolée et peuvent se présenter avec une intensité variable (ATA du 13 janvier 2004, dans la cause G.). Peuvent être qualifiés d'indépendants des particuliers qui ne fournissent personnellement aucun travail, ne disposent d'aucune structure et ne sont pas reconnaissables comme indépendants, et cela par la seule activité de gestion de leurs biens. Ne se trouvent dans leur cas que la prise de risque et le but de gain (Yersin/Noël, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, p. 239 n° 3).

II. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, il y a commerce professionnel d'immeubles, qui forme un des aspects de l'activité lucrative indépendante, lorsque le contribuable procède de manière systématique à l'acquisition et à la vente de biens patrimoniaux dans l'intention d'obtenir un gain. Il exerce dans ce cas une activité qui excède la pure administration de sa propre fortune ou l'exploitation d'une opportunité résultant d'une circonstance fortuite (RDAF 2001, p. 44). La distinction entre les deux types d'activité se fonde sur une analyse de l'ensemble des circonstances du cas concret (ATF 125 II 113 consid. 3e et 6a). Le Tribunal fédéral retient comme indices d'une activité indépendante : la manière de procéder (systématique ou planifiée), la volonté d'augmenter son capital ou de rechercher de manière plus active des gains en bénéficiant du développement du marché immobilier, la fréquence des opérations, la durée de possession, les liens entre les opérations immobilières et l'activité professionnelle du contribuable, l'utilisation des connaissances professionnelles du contribuable, l'usage de crédits importants et le réinvestissement des bénéfices réalisés dans des opérations immobilières ultérieures (ATA B. du 20 mai 2003; RDAF 2001, pp. 44-45 et les références citées). Une opération isolée peut également être qualifiée de professionnelle, et partant produire un revenu imposable, lorsque le bénéfice est le produit d'une activité qui, par son genre et son étendue, est assimilable à celle d'un courtier en immeubles. C'est le cas par exemple lorsque, pour conclure une certaine affaire, le contribuable a formé une société simple avec un courtier en immeubles, qui agit dans l'exercice de sa profession, d'accord avec son associé et pour le compte commun (ATF 96 I 655 ; ATA L. du 1er juin 1999 et réf. cit.). Ainsi que le Tribunal fédéral a eu l'occasion de le préciser (RDAF 2001 II 233 , 2A.4/1998), un degré de financement substantiel par des fonds étrangers, une possession de courte durée et un chiffre d'affaires annuel relativement élevé, avec une mise de fonds importante et une grande prise de risques, sont des indices que le contribuable gère son portefeuille-titres, non pas uniquement de manière dynamique, mais aussi de façon systématique et méthodique. Il importe d'ailleurs peu que le contribuable n'agisse pas lui-même: il doit en effet se laisser opposer les activités déployées par le gestionnaire de son choix. Outre la manière systématique ou planifiée de procéder, la fréquence des transactions et une courte durée de possession, constituent également des indices allant dans le sens d'une activité lucrative. Il en va de même du rapport étroit avec les affaires ou l'activité

professionnelle du contribuable, la mise en œuvre de connaissances techniques spéciales, le fait d'agir conjointement avec d'autres personnes actives dans le domaine en cause, respectivement la réalisation d'une affaire dans le cadre d'une société de personnes ou en s'adjoignant le concours de spécialistes. Chacun de ces indices peut, en conjonction avec d'autres, mais le cas échéant également à lui seul, suffire pour faire conclure à une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 LIFD (RDAF 2003 II 209 , 2A.66/2002 ; 2002 II 480 , 2A.205/2001). Selon les cas, une opération unique peut même ressortir à une telle activité lorsque, par son ampleur, sa complexité, les connaissances requises ou les moyens mis en œuvre, elle excède largement les capacités d'un simple particulier en matière de gestion de ses biens, respectivement les limites d'un mandat de gestion de fortune de type traditionnel. Tel est également le cas lorsque l'opération isolée est en rapport avec la profession principale du contribuable. Ce sont les circonstances dans lesquelles s'est déroulée l'opération et son but qui sont déterminants (ATF 93 I 285 ; Die Praxis 2003 no 192 p. 1055, Der Steuerentscheid 2003 B 23.1 no 55, 2A.486/2002). Le Tribunal fédéral a encore jugé (arrêt 2P.317/2005 du 3 avril 2006) que des immeubles ne peuvent faire l'objet d'amortissements déductibles du revenu imposable en vertu des articles 27 et 28 LIFD que s'ils servent à une activité lucrative indépendante au sens de l'article 18 al. 1 LIFD, partant, s'ils appartiennent à la fortune commerciale du contribuable (art. 18 al. 2 LIFD). La location de ses propres immeubles relève de l'administration ordinaire de la fortune privée; on ne doit y voir une activité indépendante qu'avec une grande retenue (arrêt 2A.488/1998 du 26 juillet 1999 consid. 3b et les références citées). Ainsi, la location d'immeubles d'habitation ressortit à l'administration de la fortune privée même si le propriétaire est chargé d'entretenir les appartements, de chercher de nouveaux locataires et de veiller à la bonne exécution des contrats de location. Tel est encore le cas même si les immeubles à administrer nécessitent la tenue d'une comptabilité (Archives 52 p. 363 consid. 6 ; 48, p. 363 et ss., consid. 4c et les références citées) et que les locataires font un usage commercial de l'immeuble loué ou que le propriétaire de l'immeuble en cause participe ou est intéressé aux activités commerciales du locataire (Archives 52 p. 363 consid. 6 ; ATF 79 I 63 s. et les références citées). Selon sa jurisprudence la plus récente (arrêt du TF 2A.105/2007 du 3 septembre 2007), le TF a toutefois précisé que la notion d'activité indépendante 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 (cf. ATF 125 II 113 consid. 6a p. 124 sur les conditions pour admettre l'existence d'un commerce professionnel d'immeuble) doit être qualifié d'activité lucrative indépendante au sens de l'article 18 al.1 et 2 LIFD et entraîne l'imposition comme revenu du bénéficiaire en capital lorsque le bien aliéné fait partie du patrimoine commercial. S'agissant de la distinction entre l'activité professionnelle du contribuable et la gestion de sa fortune privée, la commission de céans a rappelé qu'il y a activité à but lucratif lorsque le contribuable procède à des achats et à des ventes d'immeubles non pas simplement dans l'administration de sa fortune ou en profitant d'une occasion qui s'est présentée fortuitement à lui, mais systématiquement et avec l'intention d'obtenir un gain. Il n'est pas nécessaire qu'il exerce cette activité à titre principal ; il peut aussi la pratiquer accessoirement. Les critères distinctifs de l'activité professionnelle sont notamment le caractère systématique des opérations, la relation avec l'activité professionnelle du

contribuable, la participation à une société de personnes, la nature quasi-professionnelle de l'activité et l'intention de réaliser un gain (DCCR n° 212 du 20 novembre 2003). Le critère d'appartenance d'un bien à la fortune commerciale découle du motif de l'acquisition aux fins de l'exploitation d'une entreprise et de son utilisation effective à cette fin (ATF 120 Ia 354 ; ATF 94 I 464). Un bien fait partie de la fortune commerciale si, compte tenu de sa fonction technique et économique, il sert effectivement à l'exploitation d'une entreprise (arrêt du Tribunal fédéral du 23 janvier 2004 in RDAF 2005 II 112). En conséquence, la qualification découle de deux éléments : (i) l'exercice d'une activité lucrative indépendante et (ii) le fait que le bien en question serve effectivement à son exercice (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 3^{ème} édition, 2007, p. 90-91, § 35). La comptabilisation d'un bien au bilan de l'entreprise constitue une présomption, certes non décisive, de son appartenance commerciale (RDAF 1986, 79), cela d'autant plus si le contribuable a subdivisé sa fortune commerciale et privée dans sa comptabilité de façon cohérente et continue pendant de nombreuses années et que les comptes sont tenus de façon exacte (Archives 63, 37). D'autres indices peuvent jouer un rôle, comme le motif de l'acquisition de ce bien, l'apparence extérieure, l'origine du financement ayant permis l'acquisition de ce bien, le traitement comptable (notamment la déduction d'amortissements) ou la mise en gage de l'élément en cause, aux fins de garantir des dettes commerciales. Les gains en capital privés ne peuvent être imposés à moins de preuves solides d'une véritable activité indépendante à leur origine. La notion d'activité dépassant la simple administration de la fortune ne suffit pas (Yersin/Noël, op. cit., p. 241 n° 10 et les références citées). Selon un principe généralement admis en matière fiscale, on considère que l'administration supporte le fardeau de la preuve de 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/792/2003 du 28 octobre 2003; RDAF 1998 II 24 ; X. Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle 2002, p. 431 n. 9 et références citées). En l'espèce, la commission considère qu'il n'est pas démontré que le contribuable ait effectué l'opération immobilière concernée en tant que professionnel de l'immobilier. Aucun élément déterminant du dossier ne démontre que lors de l'acquisition et de la vente du bien immobilier en cause, le contribuable s'était associé avec des professionnels de l'immobilier. Il n'est pas démontré non plus que le recourant, âgé de 81 ans au moment de l'achat et de 90 ans au moment de la vente, ait organisé cette opération de manière planifiée dans la seule intention d'en tirer un revenu. Les ventes alléguées par l'administration entre 1980 et 1985 n'ont aucun rapport avec l'opération litigieuse, les actions de la SI concernée ayant été acquises en 1994 et vendues en 2003. Les pièces produites ne sont pas suffisantes pour considérer que l'activité habituelle du recourant consistait à acquérir et vendre des biens immobiliers, après 1985, c'est à dire près de 10 ans avant l'acquisition de la SI revendue en 2003. Au vu de toutes les circonstances, la commission est d'avis que le contribuable n'a pas déployé une activité supérieure à la normale dans la gestion de son patrimoine privé. Il apparaît en outre que la gestion de l'immeuble n'a jamais fait l'objet d'une comptabilité. Il n'est nullement établi qu'il ait par ailleurs exercé une activité indépendante à laquelle se rattacherait la gestion de l'immeuble.

La seule mise à profit des connaissances d'un courtier lors de la vente n'est pas suffisante pour déduire qu'il s'agit d'une opération commerciale. Bien au contraire, si le recourant avait disposé réellement du réseau de connaissances allégué par l'administration, il se serait dispensé de commissionner un tiers pour vendre ses actions. Le contribuable n'a pas procédé de manière systématique et fréquente à des ventes d'immeubles durant près de 20 ans. La SI en cause a été détenue par le recourant pendant plus de 8 ans. En outre, il n'est pas démontré qu'il ait réinvesti le gain réalisé. Ainsi, il s'agit d'une opération isolée qui, de l'avis de la commission, est dénuée de caractéristiques suffisantes amenant à la reconnaissance d'une activité indépendante. Enfin, le fait que le contribuable ait financé en partie l'acquisition du bien immobilier par des fonds étrangers n'est pas décisif. Celui-ci a été en effet grevé d'une hypothèque, qui, selon l'avis de la commission, n'excède pas la simple administration de la fortune privée. Au vu des autres circonstances du cas d'espèce, la seule importance du gain et l'intention de réaliser celui-ci ne sont pas suffisantes pour conclure qu'il s'agit d'une activité indépendante. Le recours est admis. En application de l'article 52 LPFisc et au vu de l'issue du litige, aucun émolument n'est mis à la charge du recourant. PAR CES MOTIFS La commission cantonale de recours 1. déclare le recours recevable, 2. l'admet, 3. renvoie le dossier à l'administration pour nouvelle décision de taxation conforme aux considérants, 4. communique la présente décision en copie avec accusé de réception : a) au recourant, à l'adresse de son mandataire, b) à l'administration fiscale cantonale. Siégeants : Antoine Berthoud, président, Elisabeth Gabus-Thorens, vice-présidente, Serge Augsburger, Laurence Dematriz, Yves Dupont, Claude Miffon, Cyril Mizrahi, Myriam Nicolazzi et Patrice Schaer, commissaires, Paolo Assaloni, Claude Burnier, Véronique Chevillard, Franco Curti, Michel Grandchamp et Zlatimir Wiese, secrétaires-juristes. Au nom de la commission cantonale de recours : Antoine Berthoud Claude Burnier Président Secrétaire-juriste La présente décision est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification (art. 53 LPFisc). L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné de la décision attaquée et des autres pièces dont dispose le recourant. Copie conforme de cette décision a été communiquée aux parties à la procédure. Genève, le

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