

GE_GERICHTE A/4704/2007 vom 26. Juli 2011

GE Cour de justice, 2011-07-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_4704_2007

FR: GE_GERICHTE A/4704/2007 du 26 juillet 2011

IT: GE_GERICHTE A/4704/2007 del 26 luglio 2011

Regeste

; IMPÔT ; DROIT FISCAL ; DÉDUCTION DU REVENU(DROIT FISCAL) ; FRAIS DE CONSTRUCTION ; PLUS-VALUE ; FRAIS D'ENTRETIEN ET DE LOGEMENT ; REFORMATIO IN PEJUS | La déduction de frais dont le contribuable n'a pas fait état précédemment viole le principe de l'étanchéité des exercices et celui de la périodicité de l'impôt, car ce mode de procéder remettrait en cause les taxations antérieures entrées en force contre lesquelles le recourant n'a pas élevé réclamation. | LPFisc.54 ; LIFD.18.al1 ; LIFD.27 ; LHID.8.al1 ; LHID.10.al1.leta ; LIPP-V.3b.al3

Erwägungen

E. 8

Le 14 octobre 2005, le contribuable a élevé réclamation en contestant la valeur fiscale retenue par l'AFC-GE aussi bien pour l'ICC que l'IFD. En 1982, l'AFC avait admis une valeur fiscale de CHF 660'000.-. Depuis, il avait toujours indiqué ce montant que l'AFC-GE avait systématiquement corrigé. Comme il n'avait pas l'intention de vendre ce bien, il n'avait pas pris la peine de se poser des questions à ce sujet. Le bien avait dû être vendu aux enchères. Or, depuis 1982, cet immeuble avait fait l'objet de travaux, d'études et de frais de mutation pour être transformé en 1992 en propriété par étages (ci-après : PPE). Il n'avait jamais déduit ces frais du résultat d'exploitation annuel de l'immeuble. Il devait donc pouvoir corriger cette valeur fiscale qui ascendait dès lors à CHF 815'211.- selon le calcul reproduit ci-dessous : « 1. Valeur fiscale initiale au 23 février 1982 Les honoraires de CHF 16'588,50 étaient largement incomplets, ces derniers ayant fait l'objet d'un décompte ultérieur. J'ai retrouvé des notes, malheureusement pas des documents (c'était il y a 23 ans!!), au sujet du décompte d'honoraires qui comprennent : - honoraires architectes pour..... CHF 30'455.- - honoraires ingénieur civil et ing. chauffage pour CHF 15'358.- pour un montant total de CHF 45'813.- soit un pourcentage raisonnable et logique de 10 % pour des travaux ascendant à un montant de CHF 455'724.-. 2. Suite du décompte Plusieurs mutations successives, ainsi qu'une mise en PPE ont occasionné d'autres frais (Achat part A_____, achat part W_____, P_____). De plus, des travaux ont été entrepris en 1993, 1999 et 2001. Je précise que ces montants n'ont pas été comptabilisés dans les frais d'exploitation à l'exception de ceux indiqués. 3. Décompte final En conclusion, le montant réelle (sic) de la valeur fiscale est donc de CHF 815'211.-. De cette aventure, je conclus que je dois annoncer systématiquement tout changement de valeur fiscale d'un objet immobilier même si vous ne me le demandez pas ou même si aucune transaction n'a lieu, d'où la demande suivante ». A cette réclamation était annexé un récapitulatif des décomptes des travaux effectués en 1980 et 1981, en 1993-1994, en 1999 et en 2001.

E. 9

Par deux décisions du 25 octobre 2007, l'AFC-GE a rejeté la réclamation et maintenu que la valeur fiscale du bien considéré s'élevait à CHF 660'000.-. Ce montant était correct et correspondait à la dernière valeur retenue dans les déclarations fiscales du contribuable.

E. 10

Le 24 novembre 2007, M. C _____ a recouru contre ces deux décisions auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la CCRMI), remplacée le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), laquelle est devenue à son tour le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). En 1986, l'AFC-GE avait elle-même corrigé la valeur fiscale pour la porter à CHF 850'000.-. Il avait donc bien réalisé une perte de CHF 96'485.-. Ces dix dernières années, son salaire mensuel moyen était de CHF 10'000.- environ sauf en 2003. Depuis 2005, il remboursait CHF 3'000.- au Crédit Suisse pour s'acquitter d'une dette dont le solde s'élevait alors à CHF 290'000.-. Son loyer se montait à CHF 2'400.- par mois. Il avait toujours été de bonne foi. Il existait une énorme disproportion entre les dettes qui étaient les siennes, son salaire et les impôts à payer pour un immeuble qu'il avait été contraint de vendre. Il priait la commission d'admettre la déduction d'une perte de 96'485.-.

E. 11

Le 23 mai 2008, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. En 1985, M. C _____ était devenu l'unique propriétaire des parcelles n os X _____ et Y _____ pour une valeur totale de CHF 850'000.- (CHF 660'000.- + CHF 190'000.-). La valeur qu'elle avait retenue en 1986 se rapportait donc aux deux parcelles précitées. Quant aux travaux effectués entre 1986 et 2001, le contribuable n'avait produit aucune pièce justifiant une augmentation de la valeur de la parcelle et le montant qu'il indiquait dans sa réclamation différait de celle mentionnée dans son recours.

E. 12

Le 16 juillet 2008, le recourant a fourni le décompte détaillé du prix de revient de l'immeuble s'élevant à CHF 815'211.- ainsi que les pièces justificatives.

E. 13

Le 25 juillet 2008, l'AFC-GE a accepté de réduire à CHF 73'137.- (CHF 77'855.- - CHF 4'718.-) le bénéfice net sur la vente de l'immeuble. Les frais antérieurs à 1985 n'avaient pas à être pris en considération car ils étaient antérieurs à l'acquisition par le contribuable de la seconde moitié de l'immeuble. L'AFC-GE a néanmoins accepté quatre factures de 1993 (A. Banchet & fils, Fanac & Robas, Serrurerie de Versoix), totalisant CHF 4'718.-. Les autres factures avaient trait à des frais d'entretien.

E. 14

Le 5 septembre 2008, M. C _____ a déploré le fait que l'AFC-GE n'ait pas considéré qu'il avait été contraint de vendre et que la valeur de l'immeuble avait nécessairement augmenté durant les vingt-cinq ans pendant lesquels il en avait été le propriétaire.

E. 15

Le 7 décembre 2009, la commission a partiellement admis le recours pour l'ICC et l'IFD et renvoyé la cause à l'AFC-GE pour nouvelles taxations. Le raisonnement qu'elle avait tenu valait aussi bien en ICC qu'en IFD, les dispositions applicables étant désormais identiques.

A titre liminaire, le produit de la vente immobilière devait être soumis à l'impôt ordinaire sur le revenu et non à l'impôt spécial sur les bénéfices et gains immobiliers, prévu par les art. 80 et ss de la loi genevoise sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), raison pour laquelle la référence faite par le recourant à la valeur fiscale avant la vente n'était pas correcte, cette dernière n'étant déterminante que pour la fixation du gain soumis à l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (art. 82 al. 5 LCP). En l'espèce, le contribuable n'avait pas tenu une comptabilité concernant l'immeuble en cause. Il fallait donc reconstituer celle-ci et en particulier, la valeur comptable de l'immeuble avant la vente, qui devait correspondre au prix d'acquisition ou au coût de revient, déduction faite des amortissements nécessaires. A teneur de l'art. 58 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) applicable par analogie, le bénéfice net imposable comprenait notamment les produits qui n'avaient pas été comptabilisés dans le compte de résultat, y compris les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation et de liquidation. De plus, selon l'art. 27 al. 1 LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante pouvaient déduire les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Le recourant avait fait valoir pour la première fois au moment de la vente de l'immeuble le décompte des travaux effectués entre 1978 et 2001. L'AFC-GE n'ayant pas soutenu avoir admis des frais d'entretien lors des exercices fiscaux précédents, elle n'alléguait pas non plus que des amortissements auraient été admis en déduction lors des taxations des périodes antérieures. Depuis 1985, c'était un montant de CHF 660'000.- qui avait toujours été retenu en taxation pour cette parcelle par l'administration, sans que M. C _____ ne s'y soit opposé. Ce montant serait donc considéré comme valant prix d'acquisition. A celui-ci, il convenait d'ajouter les dépenses subséquentes justifiées par pièces ayant apporté une plus-value à l'immeuble. Le fardeau de la preuve incombait sur ce point au contribuable. En examinant les factures remises par celui-ci, la commission les a admises à hauteur de CHF 64'048,75. Elle a écarté les postes pour lesquels aucune facture n'avait été produite ou ceux pour lesquels aucune explication n'avait été fournie. En conséquence, la valeur comptable de l'immeuble déterminante pour calculer le résultat de la vente était fixée à CHF 724'048.- (CHF 660'000.- + CHF 64'048.-). Le gain imposable était ainsi ramené à CHF 13'806.- (CHF 737'855.- - CHF 724'048.-).

E. 16

Cette décision a été expédiée aux parties le 16 décembre 2009.

E. 17

Par acte posté le 15 janvier 2010, l'AFC-GE a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif, devenu depuis le 1 er janvier 2011 la chambre administrative de la section administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), en concluant à son annulation. Devant la commission, elle avait départagé les dépenses entraînant une plus-value de celles constituant des frais d'entretien, et accepté de tenir compte de factures à hauteur de CHF 4'718.-, ramenant ainsi le bénéfice à CHF 73'137.- alors que la commission les avait acceptées à hauteur de CHF 64'048,75, réduisant ainsi le gain imposable à CHF 13'806,25. Ce faisant, la commission faisait incidemment référence à la pratique Dumont pour certains montants afin de justifier leur déductibilité. Or, si, en application de l'art. 27 LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante pouvaient déduire les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel, M. C _____ n'avait pas tenu de comptabilité relative à cet immeuble. Il faisait valoir des frais antérieurs à 2003, qui ne pouvaient être pris en compte en application du principe d'étanchéité et de

périodicité de l'impôt. Par ailleurs, il n'avait jamais élevé réclamation à l'encontre des taxations des années antérieures, entrées en force. Le raisonnement était identique en matière d'ICC au regard de l'art. 8 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et de l'art. 3 al. 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (LIPP-IV - D 3 14), alors en vigueur, dont la teneur était identique à celle de l'art. 18 al. 2 LIFD. Quant aux art. 10 al. 1 let. a LHID et 3b al. 3 LIPP-IV prévoyant que les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante pouvaient déduire les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel, leur teneur était identique à celle de l'art. 27 al. 1 LIFD. Il incombait au contribuable, en l'espèce, d'établir le prix de revient de l'immeuble. Comme celui-ci ne l'avait pas fait, ni produit de comptabilité, l'AFC-GE avait tenu compte, comme prix d'acquisition initial, de la valeur fiscale retenue historiquement, soit CHF 660'000.-. Dans son recours, elle a réexaminé toutes les factures produites pour arriver à la conclusion que les seules plus-values qui auraient pu être prises en compte se seraient élevées à CHF 8'616.-, le bénéfice net étant ainsi ramené à CHF 69'239.- (CHF 77'855.- - CHF 8'616.-). Quant à la pratique Dumont, à laquelle la commission faisait référence de manière implicite, celle-ci ne s'appliquait pas car elle ne concernait que les immeubles détenus à titre privé et non ceux faisant partie de la fortune commerciale d'un contribuable.

E. 18

Invitée à se déterminer, l'AFC-CH a sollicité le 16 février 2010 un délai au 1^{er} avril 2010. Malgré cela, elle n'a pas déposé d'observations.

E. 19

Le 24 février 2010, le contribuable a relevé qu'il n'avait pas recouru contre la décision de la commission car celle-ci était parvenue à « un compromis raisonnable ». La commission concluant à un bénéfice de CHF 13'806.-, il acceptait ce montant par gain de paix. Il ne comprenait pas l'acharnement de l'AFC-GE, car il n'existait pas de cas où une vente forcée ait conduit à la réalisation d'un bénéfice. La commission n'avait pas tenu compte de nombreux frais qu'il avait encourus car il n'avait pu les établir par pièces. Les travaux de rénovation avaient eu lieu en 1982 et personne ne gardait des factures pendant plus de vingt-cinq ans.

E. 20

Sur quoi, la cause a été gardée à juger. EN DROIT 1. Depuis le 1^{er} janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ). Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer. 2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 -aLOJ ; 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, dans sa teneur au 31 décembre 2010). 3. Il est établi et non contesté que la parcelle n° Y_____, seule en cause, fait partie de la fortune commerciale du contribuable, lequel n'a pas tenu de comptabilité pour cet immeuble. Le litige ne porte dès lors pas sur l'impôt spécial sur les bénéfices et gains

immobiliers, au sens des art. 80 ss LCP, mais sur l'imposition du revenu, au titre de l'ICC et de l'IFD 2003, réalisé par le contribuable à l'occasion de la vente forcée, selon l'AFC-GE, respectivement sur la déduction de la perte résultant de cette opération, d'après le contribuable. Il importe donc de déterminer la valeur de la parcelle n° Y _____ à prendre en considération pour effectuer ce calcul. 4. Selon les pièces du dossier, l'AFC-GE a toujours considéré depuis 1985 et jusqu'en 2003 que cette parcelle avait une valeur fiscale de CHF 660'000.-. Celle de CHF 850'000.- que l'AFC-GE aurait prise en considération dès 1986, selon les allégués du contribuable, comprenait la valeur de la parcelle n° X _____ pour CHF 190'000.-. Malgré cela, jamais jusqu'à la vente forcée en 2003 et la taxation contestée qui en est résulté, le contribuable n'a recouru contre la valeur fiscale retenue ni fait valoir des déductions en lien avec les divers travaux qu'il avait fait réaliser dans cet immeuble depuis qu'il en avait acquis la moitié en 1978 et l'autre partie en 1985. 5. La commission ne s'est ainsi pas fondée sur cette valeur fiscale, au motif que celle-ci ne serait déterminante que pour la fixation du gain soumis à l'impôt spécial sur les bénéfices et gains immobiliers, mais elle a établi la valeur comptable de l'immeuble avant la vente, en reconstituant la comptabilité qui aurait dû être tenue par le contribuable et en tenant compte des travaux à plus-value réalisés par celui-ci entre 1978 et 2001. 6. Au regard des art. 18 al. 1 et 27 LIFD, et des dispositions correspondantes applicables en droit cantonal, à savoir les art. 8 al. 1 et 10 al. 1 let. a LHID, ainsi que 3b al. 3 de 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 (LIPP-V - D 3 16), en vigueur en 2003, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. M. C _____ n'ayant pas établi de comptabilité pour cet immeuble, l'AFC-GE ne pouvait que prendre en considération la valeur fiscale de celui-ci, soit CHF 660'000.-, comme elle l'avait fait sans contestation aucune du contribuable pour les années antérieures. Même si la commission considère que cette valeur fiscale n'était pertinente qu'au regard de l'impôt spécial sur les bénéfices et gains immobiliers, l'AFC-GE n'avait pas, comme la commission l'a fait, à reconstituer une comptabilité pour suppléer des carences du contribuable. 7. Il résulte de l'état de fait ci-dessus et des dispositions légales applicables que la commission ne pouvait pas, sauf à violer le principe de l'étanchéité des exercices et celui de la périodicité de l'impôt, tenir compte de frais - qu'ils aient apporté une plus-value à l'immeuble ou non - dont le contribuable n'avait pas fait état précédemment, car ce mode de procéder remettrait en cause les taxations dont M. C _____ a fait l'objet au cours de toutes les années antérieures alors qu'il n'a jamais élevé réclamation à l'encontre de celles-ci. Quant à la solution intermédiaire de l'AFC-GE qui, lors de la procédure devant la commission, s'est ralliée à l'admission d'une partie des frais d'entretien constitutifs d'une plus-value, elle n'est ni soutenable, ni cohérente avec ses conclusions prises sur le fond. 8. En conséquence, la chambre de céans admettra le recours et annulera la décision prise par la commission, ce qui conduira au rétablissement des décisions sur réclamation du 25 octobre 2007.

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