

GE_GERICHTE A/5298/2007 vom 29. März 2011

GE Cour de justice, 2011-03-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_5298_2007

FR: GE_GERICHTE A/5298/2007 du 29 mars 2011

IT: GE_GERICHTE A/5298/2007 del 29 marzo 2011

Erwägungen

E. 1

Madame et Monsieur B_____ (ci-après : les époux B_____) sont domiciliés à Genève où ils sont contribuables. M. B_____ est menuisier-charpentier à son compte. Il est propriétaire d'un bâtiment de trois étages sur rez-de-chaussée à Veyrier, composé d'un atelier, d'un dépôt et d'un bureau utilisés par son entreprise, ainsi que d'appartements locatifs.

E. 2

Dans leur déclaration fiscale 2003, les époux B_____ ont fait figurer l'immeuble de Veyrier dans la rubrique « immeuble locatif ou loué » pour une valeur de CHF 2'166'616.- de fortune. Les loyers encaissés se montaient à CHF 188'923.- et les charges et frais d'entretien à CHF 44'414.-. Aucun immeuble commercial n'était annoncé. Dans les comptes de son entreprise, annexés à la déclaration, M. B_____ a indiqué, à l'actif du bilan, une valeur « immeuble » de CHF 1'114'701,67. Un poste « frais de locaux » de CHF 162'469,50 était mentionné à la rubrique « frais généraux » du compte de pertes et profits.

E. 3

A la demande de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), M. B_____ a précisé, le 11 novembre 2005, le détail du compte « frais de locaux ». Ce dernier était composé du loyer de l'atelier et des entrepôts, de CHF 142'255.-, de l'eau et de l'électricité pour CHF 3'577,75 et de l'entretien des locaux pour CHF 16'636,75.

E. 4

Le 18 juin 2007, l'AFC-GE a notifié aux époux B_____ les bordereaux d'impôts concernant l'année fiscale 2003. Tant en matière d'impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) qu'en matière d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), CHF 33'955.- avaient été ajoutés à la rubrique « rendement d'immeuble locatif ou loué ». De plus, la valeur des actifs commerciaux avait été portée de CHF 2'166'616.- à CHF 4'475'798.-. La remarque suivante était inscrite au sujet des immeubles : «15.20 - 6645 : Rajouter Fr. 33'955.00 pour la val. du dépôt du contribuable de même pour les loyers encaissés ».

E. 5

Le 9 juillet 2007, les époux B_____ ont saisi l'AFC-GE d'une réclamation, tant en matière d'ICC que d'IFD. La valeur du loyer du dépôt était comprise dans le loyer mensuel annoncé, versé à la régie Naef. Les postes figurant dans le compte « loyer » de la raison individuelle pour CHF 28'675.- correspondaient à des loyers payés à des tiers. Les contribuables contestaient en outre d'autres éléments, qui ne sont plus litigieux en l'espèce.

E. 6

Le 28 novembre 2007, l'AFC-GE a transmis aux époux B_____ des bordereaux rectificatifs ICC et IFD. L'immeuble de Veyrier était à prépondérance professionnelle et devait, de ce fait, être comptabilisé. En conséquence, le résultat de l'entreprise avait été modifié pour tenir compte de cette comptabilisation. CHF 62'629.- avaient été ajoutés dans les produits, représentant le solde de loyer versé à des tiers. CHF 93'304.- avaient été déduits des frais de locaux, constitués des frais d'entretien de CHF 44'414.-, des frais d'électricité et d'entretien de CHF 20'215.- ainsi que de CHF 28'675.- représentant le loyer versé à des tiers.

E. 7

Le 13 décembre 2007, les époux B_____ ont adressé à l'AFC-GE - qui a transmis ce courrier à la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) et devenue depuis le 1 er janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) - un recours contre les bordereaux sur réclamation qui leur avaient été notifiés. L'immeuble de Veyrier était mixte. Le bureau, l'atelier et le dépôt étaient occupés par la menuiserie de M. B_____ alors que les six appartements étaient loués à des personnes physiques. Selon l'état locatif au 31 décembre 2003, les loyers perçus étaient de CHF 188'929.-, dont CHF 108'300.- pour les loyers commerciaux, soit un pourcentage légèrement supérieur à 50 %. Ces chiffres étaient fondés sur l'état locatif produit par la régie et ne reflétaient pas la réalité économique du marché, car les loyers commerciaux étaient trop élevés. Pour les spécialistes consultés, les loyers sur la commune de Veyrier étaient de CHF 250.- le m² pour des bureaux, de CHF 170.- le m² pour l'atelier et de CHF 120.- le m² pour les surfaces extérieures. L'atelier du rez-de-chaussée mesurait 245 m², soit un loyer de CHF 41'650.-. Le bureau du premier étage était de 90 m², ce qui correspondait à un loyer de CHF 22'500.- et la surface en plein air dans la cour avait une aire de 135 m², soit un loyer CHF 16'200.-. Le total du loyer commercial était dès lors de CHF 80'350.- alors que les six appartements privés rapportaient un loyer annuel de CHF 80'629.-. Le pourcentage commercial était donc de 49,91 %. L'immeuble devait en conséquence être maintenu dans la fortune privée des époux B_____, puisqu'il n'avait pas une prépondérance commerciale.

E. 8

Le 30 juillet 2010, l'AFC-GE s'est opposée au recours. Les époux B_____ avaient reconnu que l'immeuble de Veyrier était de nature mixte et l'attestation établie par la régie Naef démontrait que la part commerciale était prépondérante. La thèse soutenue par les contribuables dans leur recours revenait à procéder à une nouvelle évaluation du rendement de l'immeuble, postérieure au dépôt de la déclaration. Cette modification de chiffres au gré des conséquences fiscales n'était pas admissible. Les recourants se basaient sur l'avis de professionnels ; l'état locatif litigieux avait précisément été établi par une régie, soit un professionnel de l'immobilier.

E. 9

Le 24 septembre 2008, les contribuables ont répliqué. Depuis vingt ans, l'AFC-GE avait admis que l'immeuble appartenait à la fortune privée des époux B_____, qui désiraient que cela continue à être ainsi. Ils ne souhaitaient pas vendre l'immeuble, mais envisageaient de constituer la menuiserie en société anonyme afin de pouvoir la remettre en conservant précisément l'immeuble. Ils produisaient une « analyse critique de l'état locatif au 31 août

2008 » établie par la société d'expertise immobilière Acanthe (ci-après : expertise Acanthe). Les trois locaux du sous-sol, soit un local d'archive, une cave à vin et un carnozet faisaient partie du bail commercial, même s'ils n'avaient pas une telle affectation. Les prix de location retenus étaient de CHF 100.-/m² pour les surfaces de dépôts (sous-sol et rez-de-chaussée extérieur), de CHF 250.-/m² pour les surfaces artisanales ainsi que l'atelier et de CHF 280.-/m² pour les bureaux. La situation était la suivante : Etage Affectation Pièces Surface (m²) Locataire Montant annuel Prix à la pièce Prix au m² 1^{ss} Local archive 25 M. B. _____ 2'500.- 100.- 1^{ss} Cave à vins 17 M. B. _____ 1'700.- 100.- 1^{ss} Carnozet

E. 13

M. B. _____ 1'300.- 100.- Rez Atelier 144 M. B. _____ 36'000.- 250.- Bât. 3273 Dépôt 22 M. B. _____ 2'200.- 100.- 1^{er} Bureau 75 M. B. _____ 21'000.- 280.- 1^{er} Bureau (séparé)

E. 15

L'administration fédérale des contributions ne s'est pas déterminée.

E. 16

Le 10 janvier 2011, le juge en charge de l'instruction de la cause a accordé un délai aux parties, échéant le 25 janvier 2011, pour formuler d'éventuelles requêtes d'instruction complémentaire. A défaut, la cause serait gardée à juger en l'état.

E. 17

Aucune des parties n'ayant formulé de telles requêtes, 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 de la Cour de justice, 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 en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010 - aLOJ ; art. 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. Impôt fédéral direct : 3. a. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, à l'exception des gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée qui ne sont pas imposables (art. 16 al. 1 et al. 3 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD). b. La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante (art. 18 al. 2, 3^{ème}, 1^{ère} partie LIFD). c. Selon la méthode de la prépondérance, utilisée depuis la publication de la circulaire n° 2 de l'administration fédérale des contributions, division principale de l'impôt fédéral direct du 12 novembre 1992, intitulée « revenu provenant de l'activité lucrative indépendante selon l'article 18 LIFD (extension de l'assujettissement aux bénéfices en capital, passage à la méthode de la prépondérance et application générale de cette méthode dans le nouveau droit) » [ci-après : la directive], la

fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune mixtes (c'est-à-dire, dont l'utilisation est en partie commerciale et en partie privée) qui servent entièrement ou de manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante. En revanche, les objets qui ne servent pas de manière prépondérante à l'activité commerciale appartiennent intégralement à la fortune privée même s'ils sont en partie utilisés à des fins commerciales. A cet effet, il faut mettre en relation, en règle générale, tous les rendements qui se rapportent à la partie de l'immeuble servant à l'exploitation, avec le rendement total de l'immeuble. Si la part de l'utilisation commerciale s'élève à plus de 50 %, on est en présence d'une utilisation à prédominance commerciale. Le rendement total de l'immeuble se compose de l'ensemble des revenus provenant de l'immeuble, selon l'art. 21 LIFD, en y incluant la valeur locative, fixée à sa valeur marchande, pour la partie de l'immeuble affectée à l'exploitation (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.690/2004 du 27 mai 2005, consid. 2 et les références citées ; Y. NOËL, Article 18, in D. YERSIN/Y. NOËL (éd.), Impôt fédéral direct. Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, p. 257; P. AGNER/B. JUNG/G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, p. 67). La directive précise encore que l'on « pourra éventuellement faire appel à d'autres critères appropriés pour préciser la délimitation (p.ex. la superficie, le volume intérieur, l'octroi d'amortissements dans des cas limites) ». 4. Selon la doctrine et la jurisprudence, l'autorité est en droit de se fonder sur la déclaration des contribuables. Ces derniers sont garants de son exactitude et de son caractère exhaustif (ATA/518/2002 du 3 septembre 2002 ; Hugo CASANOVA, in RDAF 1999, p. 11). Ainsi, les contribuables ne peuvent revenir sur certaines opérations comptables uniquement parce qu'ils en ignorent les suites fiscales, et rectifier son résultat de façon à obtenir une taxation plus favorable (RDAF, 1977 371-383, p. 380). 5. En l'espèce, en tenant compte des montants ressortant des pièces comptables des recourants, la comparaison entre la part du rendement de l'immeuble, provenant de son activité indépendante et celle produite par les appartements loués appartenant à la fortune privée démontrent la prépondérance de la part commerciale. Les correctifs que les recourants tentent, au cours de la procédure, d'apporter aux sommes qu'ils ont eux-mêmes annoncées, ne peuvent modifier cette appréciation. L'expertise Acanthe a été réalisée en 2008 et ne peut en conséquence être prise en compte pour apprécier les rendements de l'année 2003. La chambre administrative relèvera d'autre part que même en utilisant le critère de la surface, subsidiaire selon la directive, le résultat est identique. En effet, selon l'état locatif fiscal établi par la régie des recourants, l'entreprise est locataire de 335 m². La surface totale des appartements loués aux deuxième et troisième étages du bâtiment, selon l'expertise Acanthe et le mémoire de recours à la chambre administrative, est quant à elle de 325 m². 6. Les recourants soutiennent que l'immeuble a toujours été attribué à la fortune privée depuis que la méthode de la prépondérance est utilisée, et que son utilisation est restée identique. Cette situation aurait dû être maintenue par l'administration. Ce grief s'apparente à celui de la bonne foi, due à des assurances reçues. Ancré à l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi confère au citoyen le droit - à certaines conditions - d'être protégé dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités (ATF 130 I 26 consid. 8.1 p. 60 ; 129 I 161 consid. 4 p. 170 ; 129 II 361 consid. 7.1 p. 381 et les références citées). Ce principe régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables ; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi n'a qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec celui de la légalité

(ATF 118 Ib 312 consid. 3b p. 316 ; Archives 60 p. 53, consid. 3). En l'occurrence, en vertu du principe de la légalité, l'autorité de taxation pouvait donc examiner et apprécier les éléments imposables conformément à la loi sans être tenue par les éventuelles décisions qu'elle aurait pu prendre précédemment. Cela découle également de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables en matière fiscale et des périodes fiscales (Arrêt du Tribunal fédéral 2A 368/1995 du 24 avril 1996, consid. 2, non publié; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.390/1990 du 21 novembre 1991, publié in Archives 61 p. 791 et Revue fiscale 47/1992 p. 556, consid. 7). Un contribuable n'est pas protégé par une taxation passée en force au-delà de la période concernée et l'administration est en droit de changer sa position lors d'une taxation ultérieure (J.-A. REYMOND, La bonne foi de l'administration en droit fiscal, in Présence et actualité de la Constitution dans l'ordre juridique, Genève 1991, p. 380 ; RDAF 1971 p. 110) En l'espèce, l'AFC-GE a procédé, après avoir demandé des informations complémentaires, à une appréciation de la situation conforme au droit. Partant, ce grief doit aussi être écarté, et le recours rejeté en matière d'IFD. Impôt cantonal et communal : 7. La loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) est entrée en vigueur le 1er janvier 2010 (art. 71 LIPP), abrogeant notamment la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14). Le litige portant sur l'année fiscale 2003, il est antérieur à l'entrée en vigueur de cette modification législative. Il sera donc examiné à l'aune de l'ancien droit, soit de l'aLIPP-V. 8. Ainsi que l'a relevé la commission, les art. 1 et 3 aLIPP-IV ont un contenu similaire aux art. 16 et 18 LIFD. Les principes jurisprudentiels applicables sont identiques à ceux rappelés ci-dessus. En conséquence, le recours doit aussi être rejeté en ce qu'il concerne l'ICC. 9. Au vu de cette issue, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des recourants (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée. * * * * *

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