

GE_GERICHTE JTAPI/132/2017 vom 6. Februar 2017

GE Cour de justice, 2017-02-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_132_2017

FR: GE_GERICHTE JTAPI/132/2017 du 6 février 2017

IT: GE_GERICHTE JTAPI/132/2017 del 6 febbraio 2017

Erwägungen

E. 1

Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation

- 13/20 - A/233/2016 judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

E. 2

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

E. 3

L'affectation mixte de l'immeuble en cause étant admise par les parties, le litige consiste à déterminer si, selon le principe de la prépondérance, ce bien doit être attribué à la fortune commerciale ou à la fortune privée du recourant, ainsi que les conséquences fiscales qui en découlent au terme de l'activité indépendante de ce dernier en 2010.

E. 4

Ces questions étant traitées de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé (cf. art. 18 al. 2 LIFD ; art. 8 al. 2 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 19 al. 2 et 3 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08), il se justifie de les aborder simultanément pour les deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 ; 2C_60/2013 du 14 août 2013 consid. 1), et de retenir une solution identique en matière d'ICC et d'IFD (cf. ATA/856/2016 du 11 octobre 2016 consid. 4, par analogie).

E. 5

Aux termes des art. 18 al. 1 LIFD et 19 al. 1 LIPP, 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.

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. 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 LIFD ; art. 19 al. 2 et 3 LIPP).

Selon la jurisprudence, le moment déterminant pour le passage de la fortune commerciale dans la fortune privée selon l'art. 18 al. 2 LIFD (et art. 19 al. 2 LIPP) est celui où le contribuable manifeste de manière claire et précise, expressément ou par actes concluants, vis-à-vis des autorités fiscales sa volonté de transférer l'élément en cause dans sa fortune privée (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_851/2015 du 3 juin 2016 consid. 4.2 ; 2C_728/2015 du 1er avril 2016 consid.

- 14/20 - A/233/2016 4.2; 2C_977/2013 du 1er mai 2014 consid. 3.1; 2C_948/2010 du 31 octobre 2011 consid. 4.1.1 et 4.1.2).

Lorsqu'un contribuable cesse son activité lucrative indépendante et en informe les autorités fiscales, le bénéfice en capital réalisé lors du passage d'éléments de sa fortune commerciale dans sa fortune privée doit en principe être imposé, à condition que ledit contribuable n'ait pas expressément indiqué son intention d'aliéner ultérieurement ces éléments dans le cadre de la liquidation de son entreprise (aliénation différée) ou de donner celle-ci provisoirement à bail, notamment jusqu'à sa vente à un tiers (arrêt du Tribunal fédéral 2C_729/2015 du 1er avril 2016 consid. 4.2 ; 2C_977/2013 du 1er mai 2014 consid. 3.1 ; ATF 126 II 473 consid. 3b p. 475 s.; 125 II 113 consid. 6c/aa p. 125 s.;).

E. 6

A partir de la période fiscale 1995/1996, il suffit que l'utilisation commerciale dépasse la jouissance privée du bien pour que celui-ci soit entièrement affecté à la fortune commerciale. Si tel n'est pas le cas, l'entier du bien est reconnu comme appartenant à la fortune privée (arrêt du Tribunal fédéral 2A.690/2004 du 27 mai 2005, consid. 2 et les références citées ; Yves NOËL, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, n° 65 ad art. 18, p. 257). L'attribution d'un élément de fortune à la fortune privée ou à la fortune commerciale doit se faire sur la base d'une appréciation de l'ensemble des circonstances. La fonction technique et économique de cet élément dans l'entreprise constitue le critère d'attribution déterminant. Le mode de comptabilisation d'un objet doit en particulier être considéré comme un indice. S'il est vrai, d'une part, que la comptabilisation ne suffit pas à elle seule pour décider de l'attribution d'un élément de fortune à la fortune commerciale, il n'en demeure pas moins, d'autre part, qu'un élément de fortune - eu égard à sa fonction technique et économique - peut constituer un élément de fortune commerciale, même s'il n'est pas incorporé dans la comptabilité. Par conséquent, il y a lieu de prendre en considération non seulement la comptabilisation, ou non, de l'élément de fortune dans le bilan, mais aussi son traitement comptable concret à tout point de vue (ainsi en particulier: la comptabilisation d'amortissements ou encore le mode de comptabilisation des revenus et des dépenses y relatives, etc.). Enfin, la qualité de la comptabilité du contribuable revêt sur ce point une certaine importance (arrêt du Tribunal fédéral 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 3.2; ATF 133 II 420 in RDAF 2008 II 101). La méthode de la prépondérance n'a pas pour fonction de déterminer ce que le contribuable fait figurer, à tort ou à raison, dans son bilan commercial. Le mode de comptabilisation du bien passant de la fortune commerciale à la fortune privée n'est en effet qu'un indice parmi les circonstances qui conduisent à attribuer ce bien à l'une ou l'autre fortune (arrêt du Tribunal fédéral 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 4.4).

- 15/20 - A/233/2016 Selon la méthode de la prépondérance (en lieu et place de la méthode du partage de la valeur), 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 pour cent, 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. Pour préciser la délimitation, il est éventuellement possible de faire appel à d'autres critères, tels que la superficie, le volume intérieur ou l'octroi d'amortissements dans des cas limites (arrêts du Tribunal fédéral 2C_728/2015 du 1er avril 2016 consid. 6.1 ; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 3.3 ; ATF 133 II 420 consid. 3.3). L'attribution d'immeubles (ou d'une partie de ceux-ci) à la fortune commerciale ou à la fortune privée du contribuable, parce qu'ils sont susceptibles d'une affectation aussi bien commerciale que privée doit également se faire sur la base de leur fonction technique et économique globale (ATF 133 II 420 consid. 3.3).

E. 7

La circulaire, intitulée « revenu provenant de l'activité lucrative indépendante selon l'art. 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) », dont l'application est confirmée par le Tribunal fédéral (cf. ATF 133 II 420 consid. 3.3 ; arrêt 2C_728/2015 du 1er avril 2016 consid. 6.1), concrétise le principe de la prépondérance retenu par la LIFD pour les biens utilisés par le contribuable dans l'exercice de son activité indépendante, mais aussi à des fins privées. La circulaire précise que l'assujettissement à l'impôt sur les bénéfices en capital s'étend à tous les indépendants, et pas seulement à ceux qui sont astreints à tenir des livres et que les éléments de la fortune doivent être attribués, ou bien dans leur intégralité à la fortune commerciale, ou bien dans leur totalité à la fortune privée. Pour les immeubles à utilisation mixte, on appliquera désormais la méthode de la prépondérance, laquelle est explicitée dans une notice annexe (ci-après : la notice).

A teneur de la notice (ch. 2.1), les immeubles à utilisation mixte sont considérés comme servant à l'exercice de l'activité lucrative indépendante lorsqu'il y a prépondérance de l'exploitation commerciale par rapport à l'utilisation privée. Pour établir cette comparaison, on mettra en relation, en règle générale, tous les

- 16/20 - A/233/2016 rendements qui se rapportent à la partie de l'immeuble servant à l'exploitation, avec le rendement total de l'immeuble. 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). Si la part de l'utilisation commerciale s'élève à plus de 50 %, on est en présence d'une utilisation à prédominance commerciale.

La notice énonce en outre (toujours au ch. 2.1) que le rendement total de l'immeuble se compose de l'ensemble des revenus provenant de l'immeuble selon l'art. 21 LIFD, y compris

la valeur locative de la partie de l'immeuble affectée à l'exploitation, que la fixation de cette valeur doit être opérée à la valeur marchande (cf. art. 21 al. 1 LIFD, en corrélation avec l'art. 16 al. 2 LIFD) et que la prise en considération d'une sous-utilisation effective n'entre pas en ligne de compte.

E. 8

Sont considérés comme rendements immobiliers tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance, ainsi que la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit (art. 21 al. 1 let. a et b LIFD ; art. 24 al. 1 let. a et b LIPP).

E. 9

Selon les art. 123 al. 1 LIFD et 25 al. 1 LPFisc, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte). Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD ; art. 31 al. 1 LPFisc). Il doit en particulier remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc) et fournir les documents nécessaires (art. 125 LIFD ; art. 29 LPFisc). A la demande de l'autorité de taxation, il est tenu de fournir tout renseignement écrit ou oral, spécialement lorsque, au vu de la déclaration d'impôt, des questions surgissent à propos des revenus, des frais d'acquisition, de l'évolution de la fortune, etc. (cf. art. 126 al. 2 LIFD ; art. 31 al. 2 LPFisc). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_67/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1).

E. 10

En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/234/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/112/2015

- 17/20 - A/233/2016 du 27 janvier 2015). Ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/405/2016 du 10 mai 2016 ; ATA/1309/2015 du 8 décembre 2015 ; ATA/234/2015 du 3 mars 2015). En présence de déclarations contradictoires, la préférence doit en principe être accordée à celles que l'intéressé a données en premier lieu, alors qu'il en ignorait les conséquences juridiques, les explications nouvelles pouvant être, consciemment ou non, le produit de réflexions ultérieures (ATA/505/2016 du 14 juin 2016 ; ATA/95/2016 du 2 février 2016 ; ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015 consid. 6b et les références citées). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit

basée sur des motifs objectifs. Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve susmentionnées qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_67/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1).

E. 11

En vertu du principe de la libre appréciation des preuves, le juge forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, dont ni le genre, ni le nombre n'est déterminant, mais uniquement leur force de persuasion (cf. art. 20 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 - cum art. 2 al. 2 LPFisc ; ATF 139 II 185 consid. 9.2 ; 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_668/2011 du 12 avril 2011 consid. 3.3 ; ATA/162/2016 du 23 février 2016 ; ATA/1064/2015 du 6 octobre 2015 ; ATA/769/2015 du 28 juillet 2015 ; Pierre MOOR/Etienne POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3ème éd., 2011, n° 2.2.6.4 p. 298).

E. 12

En l'espèce, au fil de ses écritures, le recourant a admis que l'immeuble a une affectation mixte, à savoir que la part servant à l'exercice de son activité indépendante du laboratoire B_____ (300 m²) a un caractère commercial. Selon ses explications, la valeur locative de cette surface s'élevait à CHF 30'000.- pour l'année en cause. Cette valeur doit être mise en relation avec le rendement total de l'immeuble, afin de déterminer si celui-ci a une prépondérance commerciale ou privée. Dans sa déclaration fiscale 2010, le recourant a indiqué que la partie de l'immeuble non occupée par le laboratoire B_____ lui a rapporté un rendement total de CHF 24'000.-, correspondant aux loyers versés par D_____ SA (CHF 15'000.-) et F_____ (CHF 9'000.-). Son allégation, avancée uniquement au stade du recours, selon laquelle E_____ SA (dont il est également actionnaire - 18/20 - A/233/2016 majoritaire) lui aurait versé un loyer de CHF 24'000.- pour l'année 2010 n'est étayée par aucun document probant. En effet, à cet égard, le recourant n'a produit qu'un extrait bancaire, daté du 31 décembre 2011, indiquant un versement en sa faveur de CHF 48'000.- par cette société, effectué en décembre 2011. Cette pièce est insuffisante dès lors qu'elle ne contient aucun élément permettant de déterminer la cause de ce paiement. Par ailleurs, si tel était réellement le cas, on ne voit pas pour quel motif le recourant n'a pas déclaré en 2010 sa créance de CHF 24'000.- envers cette société. En pareilles circonstances, il faut retenir qu'en 2010, le rendement total de l'immeuble s'est élevé à CHF 54'000.-, dont CHF 30'000.- pour la part de l'utilisation commerciale. Celle-ci s'élevant à plus de 50 % du rendement total, la part de l'immeuble utilisée à des fins commerciales l'emporte, de sorte que l'intégralité de ce bien doit être attribuée à la fortune commerciale. L'examen de cette question sous l'angle du critère subsidiaire de la superficie n'est dès lors pas nécessaire. Il faut en outre relever que la même conclusion s'impose compte tenu de l'ensemble des circonstances (cf. not. ATF 133 II 420 précité). En effet, l'entier des locaux de l'immeuble a été utilisé par les entreprises appartenant au recourant ou contrôlées par celui-ci, soit le laboratoire B_____ et les sociétés D_____ SA et E_____ SA dont il est l'actionnaire majoritaire. Selon ses déclarations fiscales 2007 à 2009, ces dernières ne lui devaient aucun loyer. Lors de ces années, le recourant n'a en effet encaissé que des loyers pour les parkings (soit CHF 8'640.- en 2007, le même montant en 2008 et CHF 7'160.- en 2009) loués à une société tierce (F_____). Ces éléments-là, à

l'instar de ceux avancés par l'AFC-GE dans ses écritures, démontrent la fonction commerciale de l'immeuble, dans sa globalité. En conséquence, on doit admettre que ce bien est passé dans la fortune privée du recourant en 2010, soit au moment de la cessation de l'activité indépendante du laboratoire B _____ à laquelle il a servi de manière prépondérante (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_729/2015 précité).

E. 13

Quant à la réévaluation de ce bien pour la fortune (CHF 4'060'000.-), qui s'impose lorsqu'un immeuble commercial est transféré dans la fortune privée (cf. art. 52 al. 3 LIPP en lien avec les art. 18 al. 2 LIFD et 19 al. 2 LIPP), et à la plus-value de CHF 1'902'900.- résultant de cette réévaluation, le recourant ne conteste pas ces montants en tant que tels, mais uniquement dans leur principe, étant donné qu'il nie la qualification commerciale de l'immeuble. En effet, il n'avance aucune argumentation tendant à démontrer que la quotité de cette nouvelle estimation serait infondée. Dans ces conditions, il n'y a pas lieu d'examiner en détail ces questions.

- 19/20 - A/233/2016 Il convient néanmoins de constater que dans la mesure où la qualification commerciale de l'immeuble et son transfert dans la fortune privée sont confirmés, la réévaluation opérée par l'AFC-GE, en vertu de l'art. 52 al. 3 LIPP, est fondée dans son principe, dès lors qu'un tel transfert doit être considéré comme une aliénation au sens de cette disposition (en lien avec l'art. 19 al. 2 LIPP).

E. 14

Mal fondé, le recours sera rejeté et les décisions entreprises confirmées.

E. 15

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), le recourant, qui succombe, est condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 1'000.- ; il est partiellement couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure de lui sera allouée (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

- 20/20 - A/233/2016

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