

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2819/2011-ICCIFD

ATA/571/2013

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 28 août 2013**

**en section**

dans la cause

**Madame et Monsieur X** \_\_\_\_\_

représentés par T \_\_\_\_\_ S.A., soit pour elle, Monsieur W \_\_\_\_\_, administrateur

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
18 juin 2012 (JTAPI/792/2012)**

---

### EN FAIT

1. Madame X\_\_\_\_\_, née le \_\_\_\_\_ 1949, et son époux Monsieur X\_\_\_\_\_, né le \_\_\_\_\_ 1942, sont contribuables genevois.
2. Par acte notarié des 10 et 13 juillet 1978, ils ont acquis, pour le prix de CHF 220'000.-, en copropriété chacun pour moitié, la parcelle n° Y\_\_\_\_\_ de la commune de Z\_\_\_\_\_, chemin A\_\_\_\_\_ d'une superficie de 1'076 m<sup>2</sup>.
3. Selon l'extrait du registre foncier (ci-après : RF), la parcelle comprend une habitation de 80 m<sup>2</sup>, un dépôt de 165 m<sup>2</sup>, et un hangar de 24 m<sup>2</sup>, sis sur la parcelle d'à côté mais empiétant sur le terrain des époux X\_\_\_\_\_ (ci-après : les contribuables) pour 1 m<sup>2</sup>.
4. D'après le registre du commerce (ci-après : RC), M. X\_\_\_\_\_ y a exploité une entreprise de parqueterie en raison individuelle de novembre 1981 à avril 2008, date de la radiation de l'entreprise par suite de cessation d'activité.
5. Le présent litige porte sur l'imposition du bénéfice retiré en 2008 lors du transfert de l'immeuble de Z\_\_\_\_\_ du patrimoine commercial des contribuables à leur patrimoine privé.
6. De 2001 à 2007, l'immeuble litigieux a toujours été déclaré par les contribuables dans les actifs de la raison individuelle. La déclaration des intérêts hypothécaires, de l'amortissement, des charges de l'immeuble ont varié selon les années.
7. Pour l'année fiscale 2001-B, M. X\_\_\_\_\_ a déclaré que l'immeuble de Z\_\_\_\_\_ était occupé par les propriétaires à raison d'un tiers (CHF 75'772.-) et loué à raison de deux tiers (CHF 285'903.-). Ses actifs commerciaux bruts s'élevaient à CHF 729'998.-. Produisant une lettre de sa fiduciaire il a formé une réclamation contre sa taxation provisoire qui cumulait, dans la fortune, les trois montants précités. « Dans les actifs commerciaux bruts de CHF 729'998.- l'immeuble est déjà compté et ne devrait pas être ajouté sous immeubles occupés et immeubles loués. ». L'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a rectifié l'avis de taxation et a retenu, à la demande du contribuable, l'entier du bien immobilier exclusivement dans les actifs commerciaux.
8. En 2002, les contribuables ont déclaré que leur bien était utilisé à raison d'un tiers par les propriétaires et loué pour les deux tiers. Les actifs de l'entreprise comprenaient CHF 362'111,90 pour l'immeuble. Les passifs mentionnaient une hypothèque de CHF 121'000.-.

L'AFC-GE a taxé l'immeuble en totalité dans les actifs commerciaux et a imputé CHF 3'440.- pour l'amortissement de celui-ci.

9. En 2003, les contribuables ont indiqué que l'immeuble était exclusivement occupé par les propriétaires (valeur : CHF 486'854.-, soit CHF 292'112.- après abattement). Dans les comptes de la raison individuelle, l'immeuble était traité comme l'année précédente avec l'ajout, dans les frais généraux, d'intérêts hypothécaires de CHF 4'033,35.

L'AFC-GE a taxé l'immeuble en 2003 de façon identique à 2002 en tenant compte des intérêts hypothécaires.

10. Par courrier du 15 octobre 2004, l'AFC-GE a informé les contribuables que tant en matière d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) qu'en matière d'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), le canton appliquait la méthode dite de la prépondérance pour savoir si un immeuble appartenait, du point de vue fiscal, à la fortune privée ou à la fortune commerciale. Jusqu'à cette date, le principe du partage était reconnu en cas d'utilisation mixte du bien. A l'avenir, l'immeuble serait considéré comme faisant intégralement partie du patrimoine soit privé, soit commercial. L'AFC-GE expliquait les deux cas de figure qui pouvaient se présenter, soit le transfert d'un bien immobilier du patrimoine professionnel au patrimoine privé, ou l'inverse. Le contribuable devait retourner un questionnaire en détaillant quelle était l'utilisation prépondérante de son bien immobilier.

Le 27 octobre 2004, M. X\_\_\_\_\_ a précisé que l'immeuble sis \_\_\_\_\_, chemin A\_\_\_\_\_ était utilisé à 60 % à titre professionnel et 40 % à titre privé.

11. En 2004, les contribuables ont déclaré que l'immeuble était exclusivement occupé par les propriétaires. Aucune mention n'était faite d'un usage locatif ou commercial. Au bilan, l'immeuble était l'un des actifs de la raison individuelle. L'hypothèque de CHF 121'000.- et CHF 3'630.- d'intérêts y relatifs étaient mentionnés dans le compte de pertes et profits.

L'AFC-GE a retenu l'immeuble comme actif commercial et a déduit CHF 3'440.- d'amortissement de celui-ci du résultat de la raison individuelle.

12. Par acte notarié du 4 mars 2005, les époux X\_\_\_\_\_ ont constitué une société à responsabilité limitée sous la raison sociale de Parquets X\_\_\_\_\_ S.à r.l. Il n'y a pas eu de transfert du bien immobilier de Z\_\_\_\_\_ à la S.à r.l.

13. Le 9 mars 2005, l'AFC-GE a indiqué aux contribuables que selon les éléments en sa possession, le bien immobilier sis chemin A\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_ était à prépondérance professionnelle. La nouvelle valeur comptable était de CHF 447'316.- et le total des amortissements octroyés pour le bien immobilier s'élevait à CHF 3'440.- selon un tableau communiqué aux contribuables qui tenait

compte d'une répartition de 60 % à titre commercial et 40 % à titre privé. Le tableau mentionnait que la valeur du bien immobilier figurant dans les comptes commerciaux du contribuable depuis 2001 était de CHF 486'854.-.

14. Le couple a acquis le 16 décembre 2005 un bien immobilier sis sur la commune de B\_\_\_\_\_.
15. En 2005, les contribuables ont déclaré l'immeuble de Z\_\_\_\_\_, sous « occupé par le propriétaire » avec la mention « bilan » et le montant de CHF 362'111.-. Le bien acquis à B\_\_\_\_\_ n'était pas mentionné. Les comptes de la raison individuelle reprenaient la valeur précitée comme actif immobilier et mentionnaient la dette hypothécaire. CHF 3'630.- d'intérêts relatifs à celle-ci et CHF 12'100.- de charges sur immeuble étaient déduits.

Les comptes 2005 de la S.à r.l. ne faisaient pas mention d'un actif immobilier.

L'avis de taxation 2005 était conforme aux années précédentes, sans l'ajout par l'AFC-GE de l'amortissement immobilier. Chaque époux possédait CHF 147'500.- de fortune supplémentaire, soit la moitié du bien sis à B\_\_\_\_\_.

16. Le 10 février 2006, les contribuables ont modifié la forme juridique de la S.à r.l. en société anonyme.
17. Dans leur déclaration fiscale 2006, les contribuables n'ont pas mentionné le bien immobilier sis à Z\_\_\_\_\_. L'immeuble de B\_\_\_\_\_ était loué pour CHF 24'000.- annuels. Le bilan de la raison individuelle du contribuable mentionnait l'immeuble de Z\_\_\_\_\_ pour CHF 447'416.- d'actif immobilier et faisait référence à la lettre de l'AFC-GE du 9 mars 2005. Au passif, le montant de l'hypothèque n'avait pas changé. Les charges sur immeuble représentaient CHF 21'842.- et les intérêts hypothécaires CHF 3'630.-.

Ni les comptes de la S.à r.l. ni ceux de la S.A. au 31 janvier 2006 ne faisaient état d'un bien immobilier.

Le couple a été imposé sur CHF 1'103'231.- d'actifs commerciaux bruts, incluant l'immeuble de Z\_\_\_\_\_. Aux parts respectives de chaque époux dans la propriété de B\_\_\_\_\_ correspondaient des dettes hypothécaires.

18. En 2007, dans leur fortune privée, les contribuables n'ont déclaré que l'immeuble de B\_\_\_\_\_. Une dette hypothécaire de CHF 256'665.- était mentionnée en ICC en lien avec le bien sis à Z\_\_\_\_\_. Le bilan 2007 de la raison individuelle mentionnait ledit immeuble à hauteur de 447'316.-. Le montant de l'hypothèque, dans les passifs, n'avait pas été modifié. CHF 3'882.- d'intérêts hypothécaires et CHF 1'446,45 étaient déduits sous la rubrique « frais généraux de l'entreprise ».

Les comptes de la S.A. ne faisaient pas état d'un bien immobilier.

L'avis de taxation mentionnait des actifs commerciaux de CHF 641'529.- comprenant l'immeuble de Z\_\_\_\_\_.

19. En 2008, les contribuables ont déclaré un revenu net total de CHF 35'305.- en ICC et CHF 44'918.- en IFD. Leur fortune était de CHF 1'574'691.- dont CHF 586'932.- de fortune brute immobilière. Estimée fiscalement à CHF 486'554.-, la valeur de l'immeuble de Z\_\_\_\_\_, après abattement, s'élevait à CHF 291'932.-. Le bien sis à B\_\_\_\_\_, après abattement, était fixé à CHF 295'000.-. Le couple avait des dettes chirographaires et hypothécaires à hauteur de CHF 644'245.-. L'immeuble de Z\_\_\_\_\_ était exclusivement occupé par les propriétaires.

Un questionnaire relatif à la valeur locative était joint à la déclaration. Les contribuables décrivaient l'immeuble de Z\_\_\_\_\_ comme possédant une bonne isolation, un double vitrage (ou verres isolants), le chauffage central et bénéficiant du service général d'eau chaude. L'habitation comportait un bloc-cuisine, une cheminée d'agrément, plusieurs salles de bain et une place de parking. Sous la rubrique « vétusté », les contribuables avaient mentionné le taux le plus bas. Ils indiquaient des nuisances dues à une voie de chemin de fer située à moins de 100 m, sans protection phonique mais qualifiaient la situation générale de leur habitation de « normale », soit entre « bonne » et « mauvaise ».

20. Suite à l'envoi de la déclaration fiscale 2008 par les contribuables, l'AFC-GE a sollicité de leur part, par courrier du 21 décembre 2010, une copie du contrat de remise de « X\_\_\_\_\_, Entreprise de parquet » et toute explication concernant la cessation de l'entreprise individuelle ainsi que la création de « Parquets X\_\_\_\_\_ S.A. ».

Les époux X\_\_\_\_\_ ont répondu que M. X\_\_\_\_\_ ayant atteint l'âge de la retraite en 2007, il avait cessé son activité d'indépendant cette même année. La création de Parquets X\_\_\_\_\_ S.A. faisait suite à Parquets X\_\_\_\_\_ S.à r.l., créée le 8 mars 2005 par un apport en espèces de CHF 20'000.-. Elle avait été transformée en S.A. le 10 février 2006, avec un capital de CHF 100'000.- libéré à 50 %. Il n'y avait pas eu d'apports en nature de la raison individuelle ni dans la S.à r.l. ni dans la S.A. Il n'y avait pas eu de « remise » établie par la raison individuelle. Une facture du 31 décembre 2007 avait été faite pour le « goodwill (CHF 20'000.-), le stock (CHF 10'000.-), les machines (CHF 20'000.-) et la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA) (CHF 3'800.-), pour un total de CHF 53'800.-.

21. Le 5 avril 2011, le service des estimations immobilières et des inventaires successoraux a établi un rapport d'expertise détaillé du bien immobilier des

contribuables à Z\_\_\_\_\_. La valeur vénale de l'immeuble en 2007 était estimée à CHF 1'000'000.-.

22. Par décisions de taxation ICC et IFD datées du 27 avril 2011, l'AFC-GE a fixé le montant de l'ICC 2008 à CHF 137'921,90 et de l'IFD 2008 à CHF 51'163.-.

Selon l'avis de taxation, CHF 513'146.- avaient été ajoutés au titre de revenus dans les produits d'exploitation de la raison individuelle. Le montant correspondait au bénéfice résultant de la réalisation de réserves latentes due à la systématique fiscale du transfert de la fortune commerciale à la fortune privée de l'immeuble de Z\_\_\_\_\_. La valeur fiscale du bien, telle que déclarée par les contribuables dans les comptes de la raison individuelle, en CHF 486'854.- était déduite de la valeur vénale du bien, déterminée par l'AFC-GE à CHF 1'000'000.-.

23. Le 19 mai 2011, les contribuables ont adressé une réclamation à l'AFC-GE contre les taxations du 27 avril 2011. Ils ont développé leurs arguments dans un courrier du 29 juin 2011.

Ils contestaient le bénéfice retenu par l'AFC-GE. Ils avaient acheté le bien en 1972, pour leur usage privé. A l'époque, M. X\_\_\_\_\_ exerçait le métier de parqueteur en raison individuelle. Pour son entreprise, il n'utilisait au sein de son logement, qu'une pièce de 10 m<sup>2</sup> (sur 150 m<sup>2</sup> habitables) représentant un bureau. La prépondérance commerciale retenue par l'AFC-GE ne correspondait pas à la réalité. Ce bien avait été mentionné dans les déclarations fiscales du couple X\_\_\_\_\_, sur les feuilles annexes « immobilières » des déclarations fiscales, jusqu'en 2005. Il figurait malencontreusement aussi sur le bilan de la raison individuelle. La qualification commerciale du logement n'avait pas d'influence sur la taxation définitive au vu du statut fiscal global du contribuable.

24. Par deux décisions sur réclamation du 8 août 2011, l'AFC-GE a maintenu les taxations IFD et ICC contestées.

25. Par courrier du 7 septembre 2011, les contribuables ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), reprenant principalement les arguments de leur réclamation.

26. Dans sa réponse du 27 février 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Elle a persisté dans ses arguments.

27. Par jugement du 18 juin 2012, le TAPI a rejeté le recours et mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 800.-.

Conformément à une directive de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH), dès la période fiscale 1995/1996, le principe de la prépondérance avait remplacé celui du partage de la valeur. Dès 1995/1996, il

suffisait que l'utilisation commerciale dépasse la part concernant la jouissance privée du bien pour que celui-ci soit entièrement affecté à la fortune commerciale. Si tel n'était pas le cas, l'entier du bien était reconnu comme appartenant à la fortune privée.

L'immeuble avait toujours été comptabilisé à l'actif du bilan de l'entreprise individuelle pour les années 2002 à 2007. Une dette hypothécaire de CHF 121'000.-, les intérêts de celle-ci (pour 2003 à 2007) et les charges d'entretien de l'immeuble (2005-2007) figuraient dans les bilans de l'entreprise individuelle. L'AFC-GE avait déduit ces charges du bénéfice net imposable et avait admis la défalcation d'un amortissement de l'immeuble pour les années 2002 à 2004. Dans un questionnaire spécifique, accompagné d'une feuille d'information de l'AFC-GE, les contribuables avaient déclaré que l'immeuble devait être considéré comme étant à prépondérance professionnelle, ce que l'AFC-GE avait confirmé aux contribuables.

Lors de la cessation d'activité du contribuable en 2007, le bien immobilier avait été mentionné comme étant « occupé par le propriétaire » dans la déclaration 2008. Sur question de l'AFC-GE, le contribuable avait confirmé que le bien immobilier n'avait pas été transféré à la S.A.

Les contribuables critiquaient la valeur vénale retenue par l'AFC-GE mais n'apportaient aucun élément concret autorisant une appréciation différente du bien.

Les principes étant identiques en ICC et en IFD, les avis de taxation étaient exacts.

28. Par courrier posté le 13 août 2012, les contribuables ont recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI du 18 juin 2012.

Déposé le 13 août 2012, le recours était recevable compte tenu de la suspension des délais entre le 15 juillet et le 15 août 2012 inclusivement.

Les contribuables n'avaient jamais appréhendé leur immeuble comme un élément commercial. Ils avaient toujours considéré qu'il s'agissait d'un bien à usage privé. L'AFC-GE aurait dû séparer les différents bâtiments en 1995 déjà et les traiter différemment. De même, c'était en 1995, date de la circulaire, que l'immeuble aurait dû changer de statut. N'ayant pas eu lieu à cette époque, aucun transfert de bâtiment du patrimoine privé au patrimoine commercial ne pouvait être imputé aux recourants. Le contribuable n'avait d'ailleurs jamais manifesté sa volonté de transférer son patrimoine privé dans son entreprise. Il avait toujours considéré son immeuble comme utile à son usage privé. Lors de la reprise des activités par la S.à r.l. puis par la S.A., l'immeuble n'avait jamais été évoqué,

preuve supplémentaire qu'il ne s'agissait pas d'un actif commercial. L'activité en raison individuelle du contribuable s'était réduite progressivement jusqu'à cesser en 2008. La mention de l'immeuble dans les comptes de la raison individuelle de 2002 à 2007 était une erreur du comptable de l'époque. Il n'y avait jamais eu d'amortissement, à l'exception de celui ajouté par l'AFC-GE en 2005. Ils n'avaient pas déduit de frais d'entretien, ni d'intérêts hypothécaires. Le montant de la dette ne figurait pas au passif du bilan de la raison individuelle. L'utilisation de la « totalité » de l'immeuble de Z\_\_\_\_\_ à titre commercial n'avait jamais eu lieu. Le bien, sis sur ladite commune, était réparti sur trois bâtiments, ce que l'AFC-GE ne prenait pas en compte (habitation, hangar, dépôt). Selon les déclarations fiscales, l'ensemble de la parcelle était utilisée à des fins privées.

Les recourants n'avaient jamais reçu l'expertise qui avait arrêté la valeur de leur bien à CHF 1'000'000.- et ils la contestaient. Les éléments utiles à l'entreprise (le hangar et le dépôt) ne valaient en aucun cas ce montant.

A titre subsidiaire, les recourants relevaient qu'un des juges assesseurs était l'ancien directeur de l'AFC-GE, à leur souvenir en fonction durant les périodes de taxation litigieuse. Des questions légitimes quant à l'indépendance du TAPI et au conflit d'intérêts se posaient.

Enfin les nouveaux art. 18a et 37b de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), bien qu'entrés en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2011, devaient conduire à une solution plus nuancée que la taxation établie par l'AFC-GE, celle-là permettant de mieux tenir compte de la situation concrète des contribuables.

29. Le TAPI a produit son dossier le 16 août 2012.
30. Le 1<sup>er</sup> octobre 2012, l'AFC-GE a conclu à l'irrecevabilité du recours concernant l'IFD et au rejet de celui-ci relatif à l'ICC.

En application de la jurisprudence du Tribunal fédéral, la suspension des délais de recours ne s'appliquait pas en matière d'IFD. Tardif, le recours en matière d'IFD devait être déclaré irrecevable.

Le TAPI avait mentionné à juste titre que le bilan des exercices 2002 à 2007 montrait que l'immeuble avait toujours été comptabilisé à l'actif du bilan de l'entreprise individuelle de parqueterie du contribuable. La dette hypothécaire, les intérêts hypothécaires, les charges d'entretien et l'amortissement de ce bien apparaissaient aussi dans les comptes de la raison individuelle. Le contribuable avait cessé son activité professionnelle fin 2007. Il avait cédé le stock, les machines et le goodwill à la S.A. pour un montant de CHF 53'800.- facturé à cette dernière le 31 décembre 2007. Ces postes avaient été ramenés à CHF 0.- dans le bilan 2007 de la raison individuelle, alors que l'immeuble y figurait encore pour



CHF 447'316.- au 31 décembre 2007. Il n'avait pas été transféré à la S.A. mais avait passé de la fortune commerciale à la fortune privée du contribuable durant l'année 2008.

Les contribuables se méprenaient en sollicitant que seule une partie de la valeur du bien immobilier fasse l'objet de la taxation, l'autre partie ayant toujours été affectée à leur usage privé. L'application du principe de la prépondérance voulait précisément que le bien soit considéré comme un tout. L'expertise était détaillée, la surface de la parcelle était conforme aux indications du RF de même que la surface d'habitation de 80 m<sup>2</sup>, le « couvert terrasse » de 25 m<sup>2</sup> et le dépôt de 166 m<sup>2</sup>. L'année de construction, soit 1952, impliquait un coefficient de vétusté de 22 %, le maximum étant de 35 %. Il tenait compte des rénovations de l'immeuble en 1998 et 2005, avec l'agrandissement du dépôt, autorisé le 12 février 1997, et l'installation de panneaux solaires en toitures, autorisée en 2005. Le prix de vente au m<sup>2</sup> de CHF 507.- pour la partie logement était inférieur à la moyenne des transactions opérées dans les communes du canton de Genève en 2006 et 2007. Les montants de CHF 179.-/m<sup>2</sup> et CHF 312.-/m<sup>2</sup> avaient été retenus respectivement pour le « couvert terrasse » et l'« entrepôt ». Les contribuables n'apportaient pas la preuve que l'estimation de l'AFC-GE était surfaite.

31. Les contribuables ont répliqué le 18 octobre 2012. L'AFC-GE partait du principe général de la prépondérance commerciale telle qu'elle l'avait elle-même définie. Ils mettaient cette définition en doute, d'une part du fait de l'achat à titre privé de ce bâtiment en 1978 et d'autre part, du fait de l'utilisation du sol. Sur ladite parcelle, le bâtiment d'habitation comportait deux étages, ce qui représentait 160 m<sup>2</sup> habitables. La proportion des surfaces habitables était supérieure à celles commerciales, ce qui ne correspondait pas à la répartition de l'AFC-GE qui avait retenu à raison de 60 % pour la part commerciale et 40 % pour la part privée. La prépondérance devait être privée et non commerciale.

L'AFC-GE omettait de dire que l'amortissement de ce bien n'avait fait l'objet que d'une déduction dans les comptes 2001 de CHF 3'440.-. La valeur de l'immeuble au bilan n'avait pas été modifiée depuis de nombreuses années. Le fait que les époux X\_\_\_\_\_ ne transfèrent pas l'immeuble dans la S.A. était une preuve que ce bien n'était pas utile pour l'entreprise et qu'il ne devait pas être retenu comme élément commercial.

Le prix d'estimation du bien immobilier n'était pas exact. Multipliés par les prix au m<sup>2</sup> indiqués dans la réponse de l'AFC-GE, la totalité des bâtiments représentait CHF 96'827.-. (80 m<sup>2</sup> de logement à CHF 507.- ; 25 m<sup>2</sup> à CHF 179.- ; 166 m<sup>2</sup> à CHF 312.-). Le prix du m<sup>2</sup> de terrain devait être fixé à CHF 1'121.-/m<sup>2</sup> pour parvenir au million que l'AFC-GE avait calculé. Le montant retenu par l'expertise était largement surfait, surtout pour une parcelle « en zone rurale, longeant le chemin de fer ».

32. Par courrier du 22 octobre 2012, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

### EN DROIT

1. Le recours a été interjeté devant la juridiction compétente. Il faut déterminer s'il l'a été en temps utile au regard des art. 62 al. 1 let a et 17A de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) .

L'intimée allègue que le recours concernant l'IFD est irrecevable car tardif.

- a. La loi genevoise de procédure fiscale est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2002 et s'applique depuis lors aux divers impôts cantonaux (art. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), y compris aux causes encore pendantes (art. 86 LPFisc). Elle prévoit que la LPA est applicable, pour autant que la LPFisc n'y déroge pas.

La LPFisc ne prévoyant pas, mais n'excluant pas, la suspension des délais de recours, les suspensions prévues par la LPA s'appliquent (art. 2 al. 2 LPFisc ; ATA/689/2011 du 8 novembre 2011 ; ATA/306/2011 du 17 mai 2011).

Ainsi, en matière d'ICC, les délais de recours ne courent pas du 15 juillet au 15 août inclusivement (art. 17A al. 1 LPA en vigueur depuis le 27 septembre 2011 ayant repris la teneur de l'art. 63 aLPA en vigueur depuis le 1er janvier 2011).

Aucune disposition ne prévoit que l'art. 17A LPA s'applique aussi pour l'IFD.

- b. La procédure en matière de réclamation prévue par la LIFD s'applique à la procédure de recours (art. 145 LIFD). Le délai de recours est de trente jours (art. 140 al. 1 LIFD). Passé ce délai, un recours n'est recevable que si le contribuable établit que par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter son recours en temps utile et qu'il l'a déposé dans les trente jours après la fin de l'empêchement (art. 133 al. 3 LIFD).

Les délais prévus par la LIFD ne peuvent être prolongés (art. 119 al. 1 LIFD) et aucune suspension des délais pendant les fêtes n'est prévue (Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_407/2012 du 23 novembre 2012 consid. 2.4 ; 2C\_628/2010 du 28 juin 2011 consid. 3.1 et les références citées).

En conséquence, cette jurisprudence implique que les fêtes prévues par le droit cantonal genevois ne trouvent pas application dans la procédure de réclamation ou de recours concernant l'IFD (ATA/399/2013 du 25 juin 2013).

c. L'erreur concernant le calcul du délai est une erreur de droit qui ne constitue en principe pas un cas d'empêchement au sens de l'art. 133 al. 3 LIFD (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.70/2006 du 15 février 2006 consid. 4).

En l'espèce, le jugement du TAPI du 18 juin 2012 a été communiqué au recourant le 25 juin 2012. Le délai de recours de trente jours a commencé à courir le 26 juin 2012 pour se terminer le 26 juillet 2012. Déposé le 10 août 2012, le recours en tant qu'il porte sur l'IFD est tardif, et partant irrecevable. En revanche, il a été interjeté en temps utile en ce qu'il concerne l'ICC compte tenu de la suspension des délais entre le 15 juin et le 15 juillet 2012 (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 2 al. 2 LPFisc ; art. 17A al. 1 et 62 al. 1 let. a LPA).

2. Le 1<sup>er</sup> janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP I à V), en particulier la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable), du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV).

L'art. 72 al. 1 LIPP dispose que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010, et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

En l'espèce, le recours concerne la période fiscale 2008. Il s'ensuit que la présente cause est régie par les dispositions de l'ancien droit.

3. Selon l'art. 80 de loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887, dans sa teneur en vigueur en 2008 (aLCP - D 3 05), le transfert d'un immeuble ou part d'immeuble de la fortune privée dans la fortune commerciale ou de la fortune commerciale dans la fortune privée est assimilé à une aliénation (al. 5).

Selon l'art. 82 al. 9 aLCP, lorsque l'immeuble appartient à une personne morale ou à une personne physique astreinte à tenir des livres dans les comptes de laquelle il figure, le bénéfice ou gain imposable correspond à la différence entre la valeur d'aliénation et le montant pour lequel l'immeuble figure dans les comptes.

4. Selon la 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). La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent entièrement ou de manière prépondérante à l'activité indépendante ; il en va de même pour les participations d'au moins 20 % au capital-actions ou au

capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative, dans la mesure où le détenteur les déclare comme fortune commerciale, au moment de leur acquisition (art. 3).

5. La teneur de l'art. 3 al. 2 et 3 aLIPP-IV étant semblable à celle de l'art. 18 al. 2 LIFD, les principes qui suivent sont applicables.

6. A teneur de l'art. 18 al. 1 LIFD, font l'objet d'une imposition au plan fédéral tous les revenus provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante. Est assimilé au produit de l'activité lucrative indépendante tout bénéfice en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale (art. 18 al. 2 LIFD). L'art. 18 al. 2 LIFD, entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1995, consacre le recours au principe de la prédominance ou de la prépondérance. Depuis lors, en matière d'IFD, 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 (P. AGNER/B. JONG/G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Schulthess 2001, *ad* art. 18 LIFD, p. 67 ; Y. NOEL *in* D. YERSIN, Y. NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, *ad* art. 18, n° 64 p. 256 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3<sup>ème</sup> éd., § 7, n° 35, p. 90 ; circulaire de l'AFC-CH W95-002F du 12 novembre 1992 relative au revenu de l'activité lucrative indépendante selon l'art. 18 LIFD (ci-après : la circulaire).

La circulaire précise qu'après l'entrée en vigueur de la LIFD, les immeubles qui servent d'une manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante seront attribués intégralement à la fortune commerciale. Les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable de tels immeubles ne seront plus partagés en une partie privée (exonérée) et en une partie commerciale (imposable), mais seront soumis intégralement à l'impôt sur le revenu. En conséquence, les réserves latentes accumulées sur la partie privée de l'immeuble avant l'entrée en vigueur de la LIFD seront également prises en compte dans le calcul de ces bénéfices en capital. Une séparation comptable de parties d'immeubles servant à des fins privées, effectuée avant l'entrée en vigueur de la LIFD, n'est reconnue fiscalement que si une inscription distincte a été opérée au registre foncier (ATA/375/2012 du 12 juin 2012).

7. En règle générale, les instructions, les circulaires et les directives administratives – ou, en d'autres termes, les ordonnances administratives – n'ont, selon la jurisprudence et la doctrine, pas force de loi et ne constituent pas du droit fédéral au sens de l'art. 49 let. a de la loi fédérale sur la procédure administrative

---

du 20 décembre 1968 (PA - RS 172.021 ; ATF 121 II 473 consid. 2b p. 478 ; ATF 121 IV 64 consid. 3 p. 66 ; ATA/270/2006 du 16 mai 2006 et les références citées ; ATA/437/2008 du 27 août 2008).

Si elles ne peuvent contenir de règles de droit, elles précisent certaines notions contenues dans la loi ou quant à la mise en pratique de celle-ci. Sans être lié par elles, le juge peut néanmoins les prendre en considération en vue d'assurer une application uniforme de la loi à chaque administré. Il ne doit cependant en tenir compte que si elles respectent le sens et le but de la norme applicable (ATF 121 II 473 consid. 2b).

Lorsqu'elle est émise par l'autorité chargée de l'application concrète, l'ordonnance administrative est un mode de gestion : elle rend explicite une ligne de conduite, elle permet d'unifier et de rationaliser la pratique, elle assure ce faisant aussi l'égalité de traitement et la prévisibilité administrative, et elle facilite le contrôle juridictionnel puisqu'elle dote le juge de l'instrument nécessaire pour vérifier que l'administration agit selon des critères rationnels, cohérents et continus, et non pas selon une politique virevoltante du cas par cas (ATA/609/2011 du 27 septembre 2011 et les références citées).

8. En ne limitant pas l'aliénation imposable aux seuls immeubles ou parts d'immeubles faisant partie de la fortune privée du contribuable et en prévoyant que « le transfert d'un immeuble ou part d'immeuble (...) de la fortune commerciale dans la fortune privée est assimilé à une aliénation » (art. 80 al. 5 LCP/GE), le canton de Genève a fait usage de la faculté pour les cantons de percevoir l'impôt sur les gains immobiliers privés également sur les gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles faisant partie de la fortune commerciale (cf. art. 12 al. 4 LHID ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_164/2009 du 13 août 2009 consid. 6.2 *in* RDAF 2009 II 531 ; 2C\_843/2012 du 19 avril 2013).
9. En l'espèce, les recourants ne contestent pas que le bien immobilier a toujours été passé dans la comptabilité commerciale de la raison individuelle. Ils argumentent qu'il s'agit là d'une erreur du comptable de l'époque pour conclure au caractère privé du bien immobilier. Cet argument ne peut être suivi. D'une part, la responsabilité du mandant ne saurait être dissociée de celle de son mandataire. Le premier est responsable des actes de celui qui le représente et répond de toute faute de ses auxiliaires (ATA/626/2011 du 4 octobre 2011 et les références citées). D'autre part, ils ont signé, chaque année, les déclarations d'impôts. En 2001, ils avaient demandé à l'AFC-GE d'inclure le bien immobilier dans les actifs commerciaux ce que l'AFC-GE avait admis. L'AFC-GE avait repris cette façon de taxer les années suivantes. Le 27 octobre 2004, les contribuables ont confirmé la prédominance commerciale de leur immeuble dans le cadre du questionnaire de l'AFC-GE précisément lié à la problématique du principe de la prédominance. Les conséquences du choix que devaient faire les contribuables étaient clairement expliquées dans la notice accompagnant le

formulaire. A cette occasion, les recourants ont confirmé la pratique prévalant jusqu'alors de considérer le bien immobilier de Z\_\_\_\_\_ comme appartenant exclusivement aux actifs commerciaux de la raison individuelle des contribuables. Ils ont bénéficié des déductions liées à l'utilisation d'un bien immobilier à des fins commerciales que cela soit sous la forme de l'amortissement (de 2002 à 2004), de la prise en compte des intérêts hypothécaires (de 2003 à 2007) ou des charges d'entretien du bâtiment (de 2005 à 2007). L'immeuble a systématiquement été incorporé dans le bilan de l'entreprise des contribuables sous actif immobilier depuis 2001. La dette hypothécaire a régulièrement été mentionnée depuis 2002 à titre de passif de l'entreprise individuelle.

10. Dans le cas particulier, il ressort des pièces produites par les recourants que l'immeuble était utilisé pour l'exercice de leur activité commerciale. Peu importe à cet égard qu'ils soutiennent ne pas l'avoir acquis dans ce but dès lors qu'ils l'ont exploité comme tel. Conformément au principe de la prépondérance, l'immeuble est intégralement affecté, sur le plan fiscal, à la fortune commerciale des recourants. Le transfert du patrimoine commercial de la raison individuelle au patrimoine privé est confirmé par les pièces du dossier. L'immeuble est sorti de la comptabilité de la raison individuelle au moment de la cessation des activités de celle-ci. Il n'a pas intégré le patrimoine de la S.A. mais a été déclaré par les contribuables comme étant exclusivement destiné à leur usage privé. Le bénéfice résultant de son aliénation en 2008 a dès lors été considéré à juste titre dans son intégralité comme étant un revenu des contribuables.
11. L'argument des recourants selon lequel il aurait fallu traiter l'habitation et l'entrepôt de façon différenciée n'est pas compatible avec le principe de prépondérance voulu par le législateur. Le souhait des contribuables revient à plébisciter le principe mixte qui prévalait antérieurement et qui a été abrogé tant par l'art. 18 LIFD sur le plan fédéral que par les articles précités sur le plan cantonal.
12. Les recourants contestent la valeur de CHF 1'000'000.- retenue par l'AFC-GE pour procéder à la taxation.

Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont alors les règles générales du fardeau de la preuve 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. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_47/2009 consid. 5.4 du 26 mai 2009 et les références citées).

Les recourants n'amènent aucun élément de preuve à même de contredire valablement l'expertise détaillée et fouillée à laquelle les services compétents de l'AFC-GE ont procédé. Les contribuables ne produisent aucune contre-expertise ou aucun document reprenant de façon précise et documentée les points qu'ils contestent dans l'estimation effectuée par l'intimée. Aucune critique ciblée n'est faite sur le choix de la méthode, des critères ou l'évaluation de ceux-ci par l'AFC-GE. Le seul argument développé par les contribuables consiste en un calcul de la valeur des constructions (habitation, hangar et entrepôt) en m<sup>2</sup> en lieu et place de m<sup>3</sup>. Le volume d'un bâtiment étant l'un des éléments importants d'une expertise immobilière, l'argument des recourants est mal fondé.

13. Ils sollicitent l'application rétroactive des art. 19A et 44 LIPP entrés en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010.

La rétroactivité est contraire au principe de la sécurité et de la prévisibilité du droit. Selon la jurisprudence, il est cependant possible de déroger à certaines conditions au principe de non-rétroactivité des lois : il faut que la rétroactivité soit expressément prévue par la loi, qu'elle soit raisonnablement limitée dans le temps, qu'elle ne conduise pas à des inégalités choquantes, qu'elle se justifie par des motifs pertinents, c'est-à-dire qu'elle réponde à un intérêt public plus digne d'être protégé que les intérêts privés en jeu et, enfin, qu'elle respecte les droits acquis (ATF 119 Ia 258 et les références citées).

En l'espèce la LIPP exclut expressément la rétroactivité de ses dispositions (art. 72 al. 1 LIPP). Les art. 19A et 44 LIPP ne trouvent pas application dans le présent litige.

14. A titre subsidiaire, les recourants allèguent que la composition du TAPI était irrégulière, l'un des juges assesseurs ayant été directeur de l'AFC-GE en 2008.

Ce juge assesseur ayant quitté l'AFC-GE en 2007, l'argument des recourants est sans pertinence.

15. Au vu de ce qui précède, le recours relatif à l'ICC 2008 sera rejeté.

16. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare irrecevable le recours interjeté le 13 août 2012 par Madame et Monsieur X\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18 juin 2012 en tant qu'il concerne la taxation en matière d'impôt fédéral direct 2008 ;

le déclare recevable en tant qu'il concerne la taxation en matière d'impôts cantonaux et communaux 2008 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Madame et Monsieur X\_\_\_\_\_, pris conjointement et solidairement ;

dit qu'aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Madame et Monsieur X\_\_\_\_\_, représentés par T\_\_\_\_\_ S.A., soit pour elle, Monsieur W\_\_\_\_\_, administrateur, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Junod, présidente, M. Dumartheray, Mme Payot Zen-Ruffinen, juges.



Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :