

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1507/2012-ICC

ATA/164/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 18 mars 2014

1^{ère} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame et Monsieur X _____
représentés par Me Yves Bonard, avocat

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
22 janvier 2013 (JTAPI/98/2013)**

EN FAIT

- 1) Madame et Monsieur X_____ (ci-après : les contribuables), nés respectivement le _____ 1967 et le _____ 1966, étaient mariés et vivaient à Genève pendant l'année 2003.
- 2) Le contribuable exploitait auparavant une entreprise individuelle de jardinage. Ladite entreprise a été vendue par convention le 13 décembre 2002 pour un montant de CHF 200'000.-, correspondant à la valeur des actifs. Le paiement de la somme due était convenu comme suit : CHF 80'000.- payables avant le 28 février 2003 et CHF 120'000.- répartis sur deux ans. Seulement CHF 50'000.- ont réellement été versés par l'acheteur.
- 3) Le 17 juin 2004, l'Administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a, par courrier recommandé, sommé M. X_____ de lui fournir sa déclaration fiscale pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) pour la période fiscale 2003, faute de quoi elle pourrait procéder à une taxation d'office.
- 4) La sommation étant restée sans suite, les contribuables ont été taxés d'office par bordereau de taxation du 6 septembre 2004. L'ICC, d'un montant de CHF 15'650,10, a été calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 80'000.- au taux de CHF 120'000.-.
- 5) Le 28 septembre 2004, les contribuables ont formé réclamation contre cette décision. Ils ont conclu à l'annulation de la taxation d'office en joignant à leur requête leur déclaration fiscale pour l'année 2003.
- 6) Le 27 février 2012, par courrier recommandé, compte tenu de la déclaration fiscale fournie le 28 septembre 2004 par les contribuables, l'AFC-GE les a informés qu'elle entendait rectifier de manière défavorable la taxation litigieuse. Elle les a invités à se déterminer en la matière.
- 7) Les contribuables ne se sont pas déterminés quant à la *reformatio in pejus*.
- 8) Le 23 mars 2012, par décision sur réclamation, l'AFC-GE a taxé d'office les contribuables. Elle s'est basée sur le bénéfice réalisé par les contribuables suite à la vente du commerce, soit un montant de CHF 119'202.-, en tenant compte de la valeur comptable des éléments vendus.
- 9) Le 14 mai 2012, les contribuables ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision de l'AFC-GE du 23 mars 2012, concluant à son annulation et au prononcé d'une nouvelle décision de taxation.

Les faits n'étaient pas constatés de manière exacte. A teneur de l'art. 43 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc – D 3 17), il appartenait à l'AFC-GE de procéder à une instruction suffisante pour pouvoir déterminer le revenu imposable. Si une telle démarche avait été menée, il aurait été aisé de constater que la vente leur avait rapporté CHF 50'000.-, somme réellement versée par l'acheteur, et non pas un bénéfice de CHF 119'202.-. L'ICC se calculait sur un montant de CHF 50'000.-.

Leur droit d'être entendu avait en outre été violé, car l'information quant à une éventuelle taxation en leur défaveur ne leur était jamais parvenue.

- 10) Le 24 août 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le droit d'être entendu n'avait pas été violé : une copie du suivi de l'envoi du recommandé du 27 février 2012 confirmait que le pli en question avait été distribué aux contribuables.

Conformément à la convention de vente, le montant imposable était de CHF 119'202.-, soit le prix de vente moins les éléments vendus (CHF 200'000.- ./ CHF 80'798.-). Selon la théorie de l'accroissement du patrimoine, le revenu n'était imposable que s'il était réalisé. La réalisation intervenait lorsque les prestations étaient faites au contribuable et qu'il lui était possible d'en disposer. L'acquisition d'une prétention était déjà considérée comme un revenu dans la mesure où son exécution ne paraissait pas incertaine. L'incertitude de l'exécution pouvait mener à une exonération d'impôt. Dans le cas où l'exécution portait sur une créance d'argent et que le débiteur était dans un état durable d'insolvabilité, le contribuable devait apporter la preuve de cette insolvabilité pour ne pas être imposé sur la créance litigieuse. M. X_____ avait abandonné les procédures de poursuites engagées à l'encontre de son débiteur et n'avait pas prouvé l'incertitude de sa créance. Il se justifiait de taxer l'ICC sur la base d'un montant de CHF 119'202.-.

- 11) Par jugement du 22 janvier 2013, le TAPI a admis partiellement le recours, confirmant la reprise litigieuse à hauteur de CHF 30'000.-, et a renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision de taxation, au sens des considérants.

Le droit d'être entendu des contribuables n'avait pas été violé. La copie du suivi de l'envoi du recommandé produite par l'AFC-GE prouvait que les contribuables avaient reçu le courrier du 27 février 2012 les informant de la *reformatio in pejus*.

Les termes de paiement du contrat de vente conclu entre les parties faisaient foi quant à la condition de la réalisation du revenu. Aussi, la reprise litigieuse était de CHF 30'000.-. Les contribuables s'étaient prévalus à tort du fait que seul le montant de CHF 50'000.- était imposable. Ainsi, l'ICC se calculait sur un montant

total de CHF 80'000.- pour la période fiscale de 2003, soit CHF 50'000.-, reconnus par les contribuables, plus la reprise litigieuse de CHF 30'000.-.

Les critères permettant d'admettre la non-imposition d'une créance irrécouvrable n'étaient pas remplis, les contribuables n'ayant pas apporté la preuve d'une insolvabilité définitive du débiteur.

- 12) Par acte déposé le 27 février 2013, l'AFC-GE a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision du 23 mars 2012.

Seul était remis en cause le montant exigible en 2003. Le TAPI considérait à tort que la reprise litigieuse était de CHF 30'000.- uniquement. Le revenu était l'augmentation de la fortune nette d'une personne dans une période donnée, celui-ci était réalisé lorsque le contribuable pouvait effectivement en disposer. Le droit ferme au revenu de la vente avait été acquis au moment de la remise et du début de l'exploitation, soit à la mi-janvier 2003. Le montant d'imposition était de CHF 119'202.- pour la période fiscale de 2003.

- 13) Le 4 mars 2013, le TAPI a déposé son dossier sans formuler d'observation.

- 14) Le 5 avril 2013, les contribuables ont conclu à l'annulation de la décision sur réclamation de l'AFC-GE du 23 mars 2012, au rejet du recours et à l'octroi d'une indemnité de procédure.

Le revenu était constitué de toute augmentation de l'accroissement de la fortune nette pendant une année. M. X_____ avait seulement reçu CHF 50'000.- des mains de l'acheteur. La réalisation du revenu découlait de l'acquisition d'un droit certain. Bien qu'une première procédure de poursuites n'eût pas abouti en 2006 pour faute de paiement de l'avance de frais, une nouvelle procédure de poursuites contre l'acheteur avait été engagée en juin 2012. Toutefois, le Tribunal de première instance (ci-après : TPI) avait débouté le contribuable de ses conclusions, au motif qu'il n'avait pas rendu vraisemblable ses prétentions et n'avait pas été en mesure de prouver que les prestations convenues dans le contrat avaient été effectuées. Le juge n'avait dès lors pas constaté l'exigibilité de la créance, si bien que l'exécution du paiement était incertaine et la somme correspondante non imposable.

Compte tenu de l'issue de la procédure devant le TPI et de la mauvaise foi de son débiteur, le solde de la vente ne lui serait pas versé. Le droit acquis était incertain, le montant imposable devait être arrêté à CHF 50'000.-.

- 15) Le 12 avril 2013, l'AFC-GE a répliqué en persistant dans ses conclusions.

Le contribuable, par l'abandon de la procédure de poursuites contre l'acheteur, en n'interjetant pas recours contre le jugement du TPI de 2013, n'avait pas démontré que la créance était définitivement perdue, comme l'exigeait la jurisprudence.

- 16) Le 16 mai 2013, les contribuables ont dupliqué en persistant dans leurs conclusions.
- 17) Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) Le litige concerne uniquement le montant total du revenu imposable ICC pour l'année 2003. La procédure devant le TPI n'a pas d'incidence sur le présent raisonnement.
- 3) La procédure administrative genevoise ne connaît pas l'institution du recours joint (ATA/46/2014 du 29 janvier 2014 consid. 3 ; ATA/123/2013 du 26 février 2013 consid. 2 et les références citées). La partie qui entend contester une décision doit le faire dans le délai de recours (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_738/2012 du 27 novembre 2012 consid. 1.2, relatif à l'art. 100 de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 - LTF - RS 173.110). La partie qui n'a pas agi durant le délai légal de recours n'ayant plus la faculté de prendre des conclusions indépendantes, elle ne peut proposer que l'irrecevabilité ou le rejet, en tout ou partie, du recours (ATA/123/2013 précité consid. 2 ; ATF 124 V 335 consid. 1 ; arrêts du Tribunal fédéral 9C_58/2012 du 8 juin 2012 consid. 1.2 ; 9C_320/2011 du 28 février 2012 consid. 2).

En l'espèce, les intimés concluent dans leur réponse à l'annulation pure et simple de la décision sur réclamation du 23 mars 2012. Cette conclusion, formée au-delà du délai de recours, est ainsi tardive et, partant, irrecevable.

- 4) Le 1^{er} 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 2003. Il s'ensuit que la présente cause est régie par les dispositions de l'ancien droit.

- 5) A teneur de l'art. 1 aLIPP-IV, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions.

Conformément à l'art. 3 al. 2 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.

Un revenu n'est imposable que s'il est réalisé. La réalisation du revenu est le fait générateur de son imposition (J.-M. RIVIER, *Le droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2^{ème} éd., p. 326 ss ; X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4^{ème} éd., p. 99 ss ; Y. NOËL, *Commentaire Romand - Impôt fédéral direct - Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, ad art. 16 n. 27 ss). Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, un revenu est réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que celui-ci acquiert une prétention juridique ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition (ATF 113 Ib 26 ; ATF 95 I 21 consid. 5a ; ATF 94 I 375 consid. 3 ; ATF 73 I 135 consid. 1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_168/2012 du 1^{er} mars 2013 consid. 2.2).

- 6) En droit des obligations, on dispose d'une prétention ferme lorsqu'on a soi-même exécuté, ou offert d'exécuter, sa propre obligation (art. 82 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 - Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220).
- 7) Dans le cadre d'un contrat de vente, l'art. 213 al. 1 CO prévoit que, sauf convention contraire, le prix est exigible aussitôt que la chose est en possession de l'acheteur. Le Tribunal fédéral a précisé (ATF 136 V 73 consid. 2.2 ; 129 III 535 c. 3.2.1 = SJ 2004 I 346) que l'exigibilité signifie que le créancier est en droit d'exiger la prestation et que le débiteur doit l'exécuter. Le moment de l'exigibilité dépend en première ligne de l'accord des parties ; faute d'un tel accord, l'art. 75 CO présume l'exigibilité immédiate à l'époque de la conclusion du contrat.
- 8) Dans le cas d'espèce, la recourante soutient que le prix total de la vente de CHF 200'000.- est devenu exigible dès que la contreprestation du paiement, à

savoir la remise de l'exploitation, a eu lieu, soit en janvier 2003. Le revenu imposable, avant déductions, est ainsi de CHF 200'000.- pour la période fiscale litigieuse.

La convention de vente de la raison individuelle a été conclue en décembre 2002. Le paiement du prix de vente y était prévu en deux étapes. Un premier versement devait être effectué au plus tard le 28 février 2003 et le solde de CHF 120'000.- devait être réparti sur deux ans.

L'accord des parties fait foi concernant le règlement d'un contrat de vente. Tel qu'il est stipulé dans la convention de vente du 13 décembre 2002, seul le versement de CHF 80'000.- était prévu pour l'année 2003 et donc exigible en ces termes. *A contrario*, le solde de CHF 120'000.- n'étant pas prévu contractuellement pour la période litigieuse, il n'est pas exigible.

Le droit ferme acquis du contribuable à disposer du prix de vente en 2003 portait, conformément à la volonté des parties, uniquement sur la somme de CHF 80'000.-. Il s'ensuit que seul ce montant est réalisé et donc imposable pour l'année en question.

Au vu de la jurisprudence précitée, l'AFC-GE s'est prévaluée à tort de la remise et du début de l'exploitation de l'entreprise en tant que condition de réalisation du revenu.

- 9) Le recours sera en conséquence rejeté.
- 10) Aucun émolument ne sera mis à la charge de l'AFC-GE (art. 87 al. 1 LPA et 12 al. 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03). Une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée à Mme et M. X_____, à la charge de Etat de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 27 février 2013 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 janvier 2013 ;

au fond :

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue une indemnité de procédure de CHF 1'000.- à Madame et Monsieur X_____, à la charge de l'Etat de Genève ;

confirme le jugement du Tribunal administratif de première instance JTAPI /98/2013 du 22 janvier 2013 ;

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 l'administration fiscale cantonale, à Me Yves Bonard, avocat de Madame et Monsieur X_____, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Verniory et Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :