

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3393/2007-ICC

ATA/842/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 30 novembre 2010

1^{ère} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

Monsieur X_____

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 19 juillet 2010 (DCCR/1071/2010)

EN FAIT

1. Le litige porte sur l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et sur l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2004.
2. Au moment des faits, une carrosserie détenue par la société en nom collectif « Carrosserie X_____ et fils, Y. X_____ succrs. » (ci-après : la société), inscrite au registre du commerce le 16 juin 1983 se trouvait sur la parcelle n° B_____, sise rue C_____. Elle comportait deux associés, ayant chacun la signature individuelle, soit X_____ (ci-après : le contribuable) et son frère Y. X_____ (ci-après : les frères X_____). Le bien-fonds contigu portant le n° Z_____ était détenu en copropriété par les frères X_____. Sur celui-ci se trouvait une habitation à plusieurs logements.

Les frères A_____ (ci-après : les frères A_____) étaient copropriétaires pour moitié de la parcelle n° D_____, sise route F_____, commune de Carouge, sur laquelle existait des garages, une habitation à un seul logement, et une habitation à plusieurs logements.
3. En date du 13 juillet 2004, les frères X_____, en leur qualité respective de carrossier et d'entrepreneur, ont conclu un acte d'échange (ci-après : l'acte) avec les frères A_____, tous deux entrepreneurs, portant sur l'échange avec soulte des parcelles n°^{os} Z_____ et D_____.

Dans l'acte, les parties ont déclaré « bien savoir que les immeubles faisant l'objet du présent échange sont actuellement tous deux loués à des tiers (...) Connaître les états locatifs respectifs de ces immeubles et vouloir chacun reprendre les baux concernant l'immeuble qui leur est cédé, avec tous droits et obligations en découlant, tels que ces derniers sont mentionnés dans la convention sous-seing privé signée entre les parties simultanément au présent acte et à l'acte de promesse de vente et d'achat concernant la parcelle n° B_____ de Genève-Petit-Saconnex intervenant entre les comparants par acte séparé reçu par le notaire soussigné le présent jour (...) MM. A_____ s'engagent à entreprendre eux-mêmes et à leurs frais, toutes les démarches utiles et nécessaires à la libération, dans les meilleurs délais de la parcelle n° D_____ de Carouge de tous locataires et occupants, en particulier de la carrosserie exploitée dans ledit immeuble, ainsi que l'y autorise expressément l'acquéreur de ladite parcelle. MM. X_____ s'engagent, quant à eux, en leur qualité de nouveaux propriétaires dudit immeuble, à leur prêter leur concours à ces fins, tant et aussi longtemps qu'il sera nécessaire » (ch. 7. p. 6 et 7 de l'acte).

Le ch. 10 de l'acte spécifiait qu'étaient comprises dans l'échange, les autorisations de démolir et de construire délivrées par le département compétent le 1^{er} juillet 2003.

Le ch. 11 précisait enfin que la valeur du bien-fonds Z_____ était de CHF 2'700'000.-, alors que la valeur de la parcelle n° D_____ n'était que de CHF 1'200'000.-, d'où le versement d'une soulte en faveur des frères X_____ d'un montant de CHF 1'500'000.-.

4. Par acte de vente du 9 décembre 2004, les frères X_____, agissant au nom et pour le compte de la société, ont vendu aux frères A_____ la parcelle n° B_____. Cette vente s'est faite en exécution de la promesse de vente et d'achat du 13 juillet 2004.

L'acte authentique précisait en p. 5 que la carrosserie occupait l'intégralité des bâtiments de la parcelle vendue et qu'elle devait être transférée sur le bien-fonds D_____. Ce transfert était subordonné à la construction de nouveaux bâtiments sur celui-ci, lesquels devaient être autorisés prochainement, selon requête déposée par les frères X_____ le 22 novembre 2004. Ceux-ci s'engageaient à faire diligence pour que la construction de ceux-là débute dès l'entrée en force de l'autorisation de construire précitée (p. 6 de l'acte de vente).

Les frères A_____ confirmaient que la parcelle n° D_____ serait libre dès le 15 février 2005. Quant aux frères X_____, ils s'engageaient à libérer le bien-fonds B_____, de tous biens et personnes dans les dix-huit mois maximum suivant le départ des derniers occupants de la parcelle n° D_____ (p. 6 de l'acte de vente).

Le prix de vente était fixé à CHF 2'500'000.-. Les autorisations de démolir et de construire, entrées en force, étaient comprises dans ce prix (p 7 de l'acte de vente).

5. Le 17 mai 2005, la société anonyme « Carrosserie X_____ S.A. » a été constituée. Elle est sise, route F_____. Son administrateur avec signature individuelle est Monsieur G_____, son directeur avec signature individuelle est Y. X_____.
6. Dans le cadre de l'établissement des taxations IFD et ICC 2004, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a demandé au contribuable, par pli du 24 août 2006, de lui communiquer les renseignements concernant les ventes des parcelles n^{os} Z_____ et B_____.
7. Le 9 octobre 2006, le contribuable a exposé que le bien-fonds B_____, vendu le 9 décembre 2004 pour CHF 2'500'000.-, avait été acquis par les vendeurs le 3 décembre 1952 et abritait une carrosserie à l'enseigne « Carrosserie X_____ et fils, Y. X_____ succrs. ». L'immeuble avait été vendu en l'état sans promotion, ni commission d'intermédiaire.

Quant à la parcelle n° Z_____, elle avait fait l'objet d'un échange avec la parcelle n° D_____ entre d'une part, les frères X_____ et, d'autre part les frères A_____. Cette opération avait donné lieu au versement d'une soulte de CHF 1'500'000.- aux frères X_____. Cet immeuble faisait l'objet d'une exploitation par la régie S_____ S.A. Il n'y avait pas eu d'intermédiaire dans cette transaction.

8. Le 30 octobre 2006, l'AFC-GE a notifié au contribuable un bordereau IFD 2004, calculé sur un revenu imposable de CHF 807'000.- et correspondant à un impôt de CHF 92'805.-. Après imputation du bordereau provisoire IFD 2004 notifié le 3 mars 2005, le contribuable était redevable d'un supplément d'impôt de CHF 92'258,10.

Elle a également transmis un bordereau ICC 2004, d'un montant de CHF 264'729,35, calculé sur un revenu imposable de CHF 798'181.- et sur une fortune imposable de CHF 2'950'555.- au taux de CHF 2'976'577.-.

Selon les avis de taxation joints aux bordereaux, l'AFC-GE a imposé au titre de bénéfice net un montant de CHF 750'000.-, correspondant à la moitié de la soulte versée dans le cadre de l'échange des parcelles précitées.

9. Par pli du 27 novembre 2006, le contribuable a élevé réclamation contre les bordereaux susmentionnés sur plusieurs points, dont un seul demeure litigieux au stade du recours, soit sur le fait que l'AFC-GE n'avait pas tenu compte du prix de revient de l'immeuble (parcelle n° B_____) s'élevant à CHF 1'182'921.-. Dès lors qu'il avait été copropriétaire pour moitié avec son frère de l'immeuble, il ne devait être imposé que sur la moitié du bénéfice réalisé.

10. En date du 26 février 2007, l'AFC-GE a informé le contribuable qu'elle entendait rectifier en sa défaveur ses taxations ICC et IFD 2004 pour ce qui concernait le produit de la vente du bien-fonds B_____. Ce produit était calculé comme suit :

Prix de vente de la parcelle (par associé) : CHF 1'250'000.- ;

Prix de revient de la parcelle (par associé) : CHF 1'182'921.- ;

Bénéfice imposable (par associé) : CHF 67'079.-.

Un délai était donné au contribuable pour se déterminer. Sans réponse de sa part, il serait considéré qu'il acceptait les termes de ce courrier.

11. Par décisions du 10 avril 2007, l'AFC-GE a confirmé la rectification de la taxation en défaveur du contribuable en retenant un bénéfice réalisé sur la vente professionnelle de la parcelle n° B_____ de CHF 67'079.-.

Ces décisions étaient accompagnées d'un bordereau rectificatif IFD 2004 générant un supplément d'impôt de CHF 6'658,50 et d'un bordereau rectificatif ICC 2004 donnant lieu à un supplément d'impôt de CHF 17'436,35.

12. Par pli du 8 mai 2007, le contribuable a contesté auprès de l'AFC-GE les décisions précitées ayant trait au revenu immobilier (code 12.01).

Les revenus en question étaient issus de biens immobiliers qui, à l'exception d'un seul d'entre eux, provenaient de la succession de son père, et par voie de conséquence, les bénéficiaires devaient être considérés comme une augmentation du patrimoine et non de revenu, et taxés conformément aux art. 80 et ss de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).

13. En date du 23 août 2007, l'AFC-GE a transmis à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, remplacées depuis le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), le courrier précité pour raison de compétence.

14. Dans ses réponses des 13 et 14 mars 2008, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Les actes d'échange et de vente s'inscrivaient dans le contexte d'une transaction commerciale unique et le caractère commercial devait être retenu pour l'ensemble de la transaction. Dès lors, l'imposition ordinaire devait se faire sur le bénéfice pour le tout.

15. Par courrier du 23 avril 2008, le contribuable a répliqué. Il était en droit d'être mis au bénéfice du emploi. De surcroît, il était un simple carrossier et non un promoteur immobilier.

16. Par décision du 19 juillet 2010, la commission a partiellement admis les recours. Le bénéfice imposable de CHF 67'079.- résultant de la vente de la parcelle n° B_____ donnait lieu à un impôt ordinaire sur le bénéfice, dès lors qu'elle devait être attribuée à la fortune commerciale du contribuable. Sa vente ne pouvait être conçue que comme une opération commerciale réalisée dans le cadre de la profession du contribuable. En revanche, la part de la soulte revenant au contribuable soit CHF 750'000.- devait être soumise à l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers au sens des art. 80 et ss LCP, car contrairement au bien-fonds B_____, la parcelle n° Z_____ n'était pas affectée à l'exploitation de la carrosserie, attendu qu'elle comportait exclusivement un bâtiment d'habitation à plusieurs logements. Les éléments relatifs à la taxation de cet immeuble en 2003 démontraient qu'il n'avait, alors, pas été considéré comme appartenant à la fortune commerciale du contribuable, mais à la fortune privée des frères X_____. S'agissant du emploi, le contribuable n'en avait pas apporté la preuve. C'était à l'AFC-GE, à qui le dossier était retourné pour nouvelle taxation, d'interpeller le

contribuable afin qu'il offre tout élément probant permettant de calculer le montant d'un éventuel emploi.

17. L'AFC-GE a interjeté recours à l'encontre de la décision précitée par acte du 16 août 2010 en concluant à son annulation et à la confirmation de ses propres décisions du 10 avril 2007.

En substance, plusieurs critères dégagés par la jurisprudence en matière de commerce professionnel d'immeubles étaient remplis en l'espèce. Le contribuable avait ainsi profité des connaissances en matière immobilière de son frère, entrepreneur, pour effectuer avec ce dernier une opération globale immobilière qui avait été soigneusement planifiée (échange puis vente, dans l'intention de réaliser un gain). C'était donc à bon droit qu'elle avait considéré que les bénéfices en cause (CHF 750'000.- et CHF 67'079.-), réalisés par le contribuable, constituaient un produit d'activité lucrative indépendante au sens des art. 3 al. 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14) et 18 al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

18. Par pli du 20 août 2010, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) s'est vu octroyer un délai au 30 septembre 2010 pour faire parvenir ses observations. Elle y a renoncé.

19. Le contribuable s'est déterminé par pli du 20 septembre 2010.

En résumé, si lui-même et son frère avaient décidé de vendre le berceau immobilier de l'entreprise, c'était en raison de l'installation du tram à la rue de Lausanne, qui avait rendu le quartier totalement inaccessible à leur clientèle. Il leur avait été fort difficile de trouver un emplacement pour installer la nouvelle carrosserie. Après de nombreuses recherches, ils avaient eu la chance de rencontrer les frères A_____ qui eux, étaient « des menuisiers mais également des constructeurs », lesquels avaient manifesté de l'intérêt pour acquérir la rue C_____, et leur avaient proposé alors une parcelle qu'ils possédaient à Carouge.

Afin de démontrer que l'investissement final était largement supérieur au bénéfice réalisé, il annexait le décompte final de l'installation de la nouvelle carrosserie.

Son frère et lui n'avaient jamais eu d'autre intention que celle de perpétuer l'entreprise créée par leur famille.

Il a conclu à la confirmation de la décision de la commission.

20. Par courrier du 5 octobre 2010, la commission a transmis son dossier et a indiqué persister dans les considérants et le dispositif de sa décision.

21. En date du 7 octobre 2010, les parties ont été informées que le dossier était gardé à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Le litige consiste à déterminer à quelle catégorie de fortune, commerciale ou privée, doivent être rattachées les transactions en cause.
3. La distinction entre ces deux catégories est fondamentale dès lors que les gains en capital sur les biens appartenant à la fortune privée ne sont pas imposables (art. 16 al. 3 LIFD), sauf pour les immeubles qui sont frappés d'un impôt cantonal (art. 80 ss LCP), alors que les plus-values sur la fortune commerciale le sont (art. 18 al.2 LIFD et 3 al. 2 aLIPP-IV).
4. En matière immobilière, la jurisprudence a jugé que la location de ses propres immeubles constitue normalement de la gestion de fortune privée et c'est avec la plus grande des réserves qu'il y a lieu de considérer que celle-ci est exercée en la forme commerciale et constitue une activité lucrative indépendante. Il en va cependant différemment en cas de commerce d'immeubles exercé sous la forme d'une activité lucrative indépendante (RDAF 2005 II 114, consid. 2.5).
5. Selon la jurisprudence, il y a commerce professionnel d'immeubles lorsque le contribuable procède de manière systématique à l'acquisition et à la vente de biens patrimoniaux dans l'intention d'obtenir un gain, ou plutôt exerce une activité qui excède la pure administration de sa propre fortune ou l'exploitation d'une opportunité résultant d'une circonstance fortuite. Pour déterminer s'il y a ou non commerce professionnel d'immeubles, il convient de prendre en considération l'ensemble des circonstances du cas concret (ATF 125 II 113 consid. 3c et 6a). Peuvent entrer en ligne de compte pour établir une telle activité la manière de procéder (systématique ou planifiée), le fait surtout que le contribuable agisse de manière à accroître son capital ou s'efforce systématiquement de profiter du développement du marché immobilier aux fins d'obtenir des gains, la fréquence des opérations et la brève durée de possession, l'existence de liens entre de telles opérations et l'activité professionnelle du contribuable, le fait que celui-ci se serve de ses propres connaissances professionnelles ou de celles de tiers, la participation à une société de personnes, l'usage de crédits importants et le réinvestissement des bénéfices réalisés dans des opérations immobilières ultérieures (RDAF II 2001 41 ; ATF 122 II 446 consid. 3; ASA 66 232 consid. 3a et réf. citées).

Chacun de ces indices peut - mais ne doit pas nécessairement - permettre en soi de conclure que l'on se trouve en présence d'une activité lucrative (RDAF II 2001 41 ; ATF 125 II 113 consid. 3c ; M. ARNOLD, Nichts Neues unter der Steuersonne ? Zur Besteuerung von Liegenschaftsgewinnen nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer in : Archives de droit fiscal suisse (ASA) 67 598 ; D. YERSIN, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative in : ASA 59 137 ss et la jurisprudence citée ; R. OBERSON, L'immeuble et le droit fiscal, Bâle/Genève/Munich 1999, p. 144 ss, et particulièrement p. 148 ss).

6. La « gestion commerciale (c'est-à-dire la présence d'un ou de plusieurs des critères admis par la jurisprudence) d'immeubles qui, au départ, pouvaient apparaître comme faisant partie de la fortune privée du contribuable confère un caractère commercial à l'ensemble de l'opération dont le produit devient imposable. C'est évidemment au moment où est réalisée l'opération imposable qu'intervient sa qualification » (ASA 67 97ss).

7. En l'espèce, l'acte d'échange des parcelles n^{os} D_____ et Z_____, puis la vente de la parcelle n^o B_____ sont indiscutablement liés ; l'acte d'échange se réfère à la promesse d'achat-vente conclue le même jour et qui aboutit par la suite à la vente proprement dite de la parcelle n^o B_____. Dans l'acte l'échange les consorts A_____ s'engagent à libérer la parcelle n^o D_____ de « tous les locataires et occupants en particulier de la carrosserie exploitée dans l'immeuble ». L'acte de vente quant à lui prévoit la libération de la parcelle n^o B_____, « de tout bien et personne dans les dix-huit (18) mois maximum suivant le départ des derniers occupants de la parcelle D_____ ».

Il est de plus manifeste que les frères A_____ n'auraient pas échangé leur parcelle, s'ils n'avaient pas pu acheter les deux fonds contigus en vue de réaliser un projet immobilier. Il est également de fait que les frères X_____ ont souhaité transférer leur carrosserie à la route F_____, l'emplacement d'origine, à la rue C_____, étant devenu incompatible avec le but de la société.

Cela étant, les deux transactions doivent être néanmoins différenciées au regard de la jurisprudence développée ci-dessus.

8. Pour ce qui concerne la parcelle n^o B_____, sa vente a été conclue par la société, représentée par ses associés, les frères X_____, dont la qualification du gain réalisé rejaillit sur ses participants. L'acte authentique précisait par ailleurs, que la carrosserie occupait l'intégralité du bien-fonds vendu ; l'existence du lien entre l'opération et l'activité professionnelle du contribuable est indiscutable. De fait, la transaction a dégagé un bénéfice substantiel. En définitive, suffisamment d'éléments, pris dans leur ensemble ou isolément, permettent de qualifier l'opération en cause comme commerciale et ne parlent pas en faveur d'une simple

gestion du patrimoine privé. C'est donc à juste titre que l'AFC-GE a soumis à l'impôt ordinaire la part du bénéfice revenant au contribuable de CHF 67'079.-.

9. Il en va tout autrement s'agissant de la parcelle n° Z_____ sur laquelle se trouvait une habitation à plusieurs logements. La commission a retenu que cet immeuble avait été considéré dans le cadre de la taxation 2003 comme faisant partie de la fortune privée du contribuable et de son frère, ce qui n'a pas été contesté par l'AFC. Le contribuable a en outre conclu l'échange en sa qualité de carrossier, ce qui exclut tout lien entre la substance du bien échangé et sa profession. Il s'agit en réalité d'une opération exercée dans le cadre de l'administration de sa propre fortune. En d'autres termes, le bénéfice dégagé de CHF 750'000.-, correspondant à la part de la soulte reçue par le contribuable, doit être soumis à l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers au sens des art. 80 et ss LCP.

Enfin, s'agissant du remploi dont le contribuable estime devoir être mis au bénéfice, l'AFC ne s'est pas prononcée sur cette question. Afin de respecter le principe du double degré de juridiction, la cause lui sera renvoyée pour qu'elle interpelle le contribuable sur ce sujet.

10. Au vu de ce qui précède, le recours de l'AFC-GE sera rejeté et la décision de la commission confirmée.
11. L'administration recourante est dispensée du paiement d'un émoulement (art. 11 al. 2 du règlement sur les frais, émoulements et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03).
12. Aucune indemnité ne sera versée au contribuable dès lors qu'il n'a pas pris de conclusions dans ce sens (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 17 août 2010 par l'administration fiscale cantonale contre la décision du 19 juillet 2010 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

au fond :

le rejette ;

confirme la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 17 août 2010 ;

annule les décisions de l'administration fiscale cantonale du 10 avril 2007 ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle taxation dans le sens des considérants ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ni alloué d'indemnité ;

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 l'administration fédérale des contributions, à Monsieur X_____, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy et Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

M. Tonossi

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :