

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3911/2010-ICCIFD

ATA/112/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 27 janvier 2015

1^{ère} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame et Monsieur A_____

représentés par Me Antoine Berthoud, avocat

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
23 mars 2012 (JTAPI/389/2012)**

EN FAIT

- 1) Madame A_____, née le _____ 1952, et Monsieur A_____, né le _____ 1953, sont mariés et domiciliés à B_____, à Genève, où ils sont contribuables.
- 2) Dès 1998, les époux A_____ ont exploité une société à responsabilité limitée sise dans leur commune de domicile, au capital de CHF 40'000.- détenu par eux, à l'enseigne « C_____ Sàrl » (ci-après : la boulangerie) dont le but était l'exploitation d'une boulangerie, d'une pâtisserie et d'un salon de thé.
- 3) Depuis 2004, M. A_____ exploite une entreprise individuelle sous la raison « D_____ » (ci-après : l'entreprise individuelle), inscrite au registre du commerce (ci-après : RC), ayant pour adresse chemin E_____ _____ et pour but le commerce, la distribution, l'importation et l'exportation de matières premières ou de marchandises en relation avec le paysagisme et l'agriculture.
- 4) Suite à une modification statutaire intervenue en fin d'année 2006, la boulangerie a pris pour enseigne « F_____ Sàrl » (ci-après : la société), sise au chemin E_____ _____, et pour but le commerce, la distribution, l'importation et l'exploitation de matières premières en relation avec le paysagisme et l'agriculture, son capital, d'un montant inchangé, étant détenu par chaque époux à concurrence de CHF 19'000.- et de CHF 2'000.- par leur fils.

Le site internet de la société (www.f_____.ch) la présente comme « spécialiste du gazon de placage depuis 1991 ».

- 5) M. A_____ est propriétaire des parcelles n^{os} 1_____ (qu'il a reçue en donation de ses parents en avril 2008) 2_____ et, en copropriété avec sa femme, 3_____ et 4_____, toutes les quatre se trouvant sur la commune de B_____.

Il ressort des données figurant au registre foncier (ci-après : RF) que la parcelle n° 1_____ correspond à l'adresse chemin E_____ _____. Sise en zone agricole et soumise à la loi fédérale sur le droit foncier rural du 4 octobre 1991 (LDFR - RS 211.412.11), elle s'étend sur 9'984 m². Elle comprend trois dépôts, dont deux, contigus, forment un seul bâtiment principal, ainsi que des serres d'une surface de 5'562 m². Celles-ci ne forment toutefois qu'une partie d'un ensemble de 13'493 m² avec la parcelle voisine n° 5_____, propriété d'une tierce personne. Aucune des autres parcelles susmentionnées n'inclut de serres qui soient cadastrées.

- 6) Le bilan de la société pour l'année 2007 fait mention d'un bénéfice de CHF 35'211.97. Dans la rubrique des actifs, sous l'intitulé « immobilisations », il contient les postes « installation de production » (CHF 43'680.-) et « serres »

(CHF 6'151.-). Le compte de résultat pour la même année met en évidence deux postes d'amortissements y relatifs, l'un de CHF 2'298.- (installation de production), l'autre de CHF 1'537.- (serres).

- 7) Dans leur déclaration fiscale pour l'année 2007 datée du 8 août 2008, les époux A_____ ont mentionné un revenu imposable de CHF 62'642.- pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), de CHF 77'759.- pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et une fortune imposable ICC de CHF 342'767.-. Le produit de leur activité lucrative provenait de leur travail en qualité de salariés de la société, qui les employait.
- 8) Le 15 mai 2009, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fait parvenir aux époux A_____ le « formulaire annexe à la déclaration 2007 servant à déterminer le revenu et la fortune des professionnels de l'agriculture » (ci-après : le formulaire 2007), en leur demandant de le retourner, complété, avant le 5 juin 2009.
- 9) a. Le 26 mai 2009, les époux A_____ ont écrit à l'AFC-GE, précisant qu'en date du 1^{er} janvier 2007, M. A_____ avait vendu, à leur valeur comptable, tous les actifs et passifs de son exploitation à la société, dont il était devenu salarié, ne conservant en nom propre que le « bâtiment » qu'il mettait gratuitement à disposition de celle-ci.
- b. Ils ont annexé à leur courrier :
- un document intitulé « vente des actifs et passifs (valeur comptable) de D_____ à F_____ Sàrl, 1^{er} janvier 2007 », comportant un montant total des actifs de CHF 249'655.-, formé notamment d'un poste « serres » par CHF 7'688.- ;
 - le formulaire 2007 qui mentionnait, sous la rubrique « amortissements sur immeubles agricoles (en propriété) », dans la colonne relative aux « constructions légères (hangars, ateliers, halles, couverts, box et stabulation) », sans autre précision, un montant de CHF 57'956.- correspondant à un « report de l'année précédente, valeur au 1^{er} janvier 2007 », et un autre de CHF 2'897.- comme amortissement admis en déduction, soit un montant total de CHF 55'059.-, valeur au 31 décembre 2007.
- 10) Le 19 août 2009, l'AFC-GE a fait parvenir aux époux A_____ leurs bordereaux de taxation ICC et IFD pour l'année 2007. L'ICC, d'un montant total de CHF 148'062.35, était calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 529'802.-, au taux d'un même montant, et d'une fortune imposable de CHF 392'300.- à un taux identique. L'IFD, d'un montant total de CHF 58'001.-, était calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 543'508.- au même taux.

Au titre des revenus, un bénéfice net de CHF 492'043.- et un revenu mobilier de CHF 35'211.- étaient retenus pour l'ICC et pour l'IFD.

- 11) Le 26 août 2009, les époux A_____ ont formé réclamation auprès de l'AFC-GE contre ces bordereaux, concluant à la rectification de leurs taxations cantonale et fédérale pour l'année 2007.

Ils contestaient la prise en compte d'un bénéfice de CHF 492'043.- relatif au transfert de la fortune commerciale à la fortune privée, la détermination d'une cotisation à l'assurance-vieillesse et survivants (ci-après : AVS) y relative ainsi que la détermination d'un rendement imposable de la fortune mobilière pour un montant de CHF 35'211.-.

M. A_____ avait transféré son activité commerciale agricole à la société et avait mis « ses locaux » à disposition de celle-ci. Toutefois, l'entreprise individuelle avait conservé le hangar, dans l'attente d'une future activité commerciale. Il ne s'agissait donc pas d'un transfert d'un bien immobilier de la fortune commerciale à la fortune privée, dès lors que l'entreprise individuelle continuait d'exister, comme l'attestait l'extrait du RC versé à la procédure. Il en résultait qu'en l'absence de bénéfice, aucune cotisation AVS ne pouvait être calculée. De plus, les bordereaux litigieux ne permettaient pas de comprendre les motifs ayant conduit l'AFC-GE à effectuer la reprise de CHF 35'211.- relative au rendement de la fortune mobilière.

- 12) a. Par décisions du 4 octobre 2010, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation des époux A_____, maintenant les taxations litigieuses pour le surplus.

Dans la mesure où l'ensemble des actifs de l'entreprise individuelle avait été transféré le 1^{er} janvier 2007 à la société, le bien immobilier utilisé à titre professionnel devait être requalifié selon les principes de la prépondérance et les réserves latentes devaient être imposées. Compte tenu du fait que la parcelle litigieuse était assujettie à la LDFR, la taxation était rectifiée en considération des amortissements admis en taxation, qui étaient de CHF 91'177.- pour le « verger » et de CHF 30'353.- pour le hangar. Le montant de la cotisation AVS était ajusté au nouveau bénéfice retenu.

Pour le surplus, la taxation était maintenue. La société était surendettée et le capital-actions n'était plus couvert. De fait, ses futurs bénéfices devaient être appréhendés pour l'actionnaire comme un rendement imposable, jusqu'à concurrence du capital-actions de CHF 40'000.-.

b. Le même jour, l'AFC-GE a notifié aux époux A_____ de nouveaux bordereaux ICC et IFD pour l'année 2007. L'ICC, d'un montant total de CHF 45'926.45, était calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 205'439.-,

au même taux, et d'une fortune imposable de CHF 392'300.- à un taux correspondant. L'IFD, d'un montant total de CHF 15'855.-, était calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 219'300.- au taux d'un même montant. Au titre des revenus, un bénéfice net de CHF 121'530.- et un revenu mobilier de CHF 35'211.- étaient retenus pour l'ICC et pour l'IFD.

- 13) Le 11 octobre 2010, l'AFC-GE a transmis aux époux A_____ le détail des amortissements retenus dans le cadre des décisions sur réclamation du 4 octobre 2010 pour le « verger » et le hangar, qui concernaient les années 1992 à 2006, pour des montants totaux respectifs de CHF 91'177.- et CHF 30'353.-, soit CHF 121'530.-.
- 14) Le 3 novembre 2010, les époux A_____ ont recouru contre les décisions de l'AFC-GE du 4 octobre 2010 auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA), concluant, avec suite d'indemnité, à leur annulation (sic), à ce qu'il soit retenu que les montants de CHF 91'177.- et CHF 35'211.- n'étaient pas des revenus imposables et au maintien de la taxation au titre de transfert de la fortune commerciale dans la fortune privée du hangar, sis sur la parcelle n° 1_____, d'un revenu de CHF 30'353.-.

Le raisonnement de l'AFC-GE était erroné. Le principe de la prépondérance ne pouvait s'appliquer, dès lors que le hangar, situé en zone agricole, n'avait aucun usage privé ni d'affectation mixte. De plus, M. A_____ n'avait pas mis fin à son activité indépendante et ni son âge, ni l'existence d'un bail à long terme conclu sur l'immeuble n'inféraient d'un transfert définitif de la fortune commerciale à la fortune privée. En tout état, seuls les amortissements devaient être soumis à l'impôt sur le revenu, en application de la jurisprudence. Dans ce cadre, la reprise relative au « verger », d'un montant de CHF 91'177.-, ne pouvait avoir lieu, dès lors que M. A_____ n'en avait jamais exploité et que les chiffres figurant dans le tableau de l'AFC-GE ne comportaient aucune explication. De plus, l'intégralité des actifs de l'entreprise individuelle, à l'exception du hangar, pour lequel une reprise des amortissements à hauteur de CHF 30'353.- n'était pas contestée, avaient été repris à leur valeur comptable par la société, opération exonérée d'impôts de par la loi. S'agissant de la reprise de CHF 35'211.-, montant correspondant au bénéfice réalisé par la société en 2007, les motifs avancés par l'AFC-GE étaient incompréhensibles et allaient à l'encontre des principes régissant les rapports entre une personne morale et les détenteurs de droits de participation.

- 15) Le 15 juin 2011, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, persistant dans les termes de ses décisions. Elle précisait que M. A_____ avait cessé son activité lucrative agricole en qualité d'indépendant au 1^{er} janvier 2007, après avoir vendu, à leur valeur comptable, tous les actifs et passifs de son exploitation agricole à la société, dont il était devenu salarié et à laquelle il avait mis gratuitement à disposition, par affermage, un bâtiment, seul bien qu'il avait conservé. Le

bien-fonds qui avait servi à l'exercice de son activité, à savoir la parcelle n° 1_____ qui comportait un « verger/terrain » et un hangar et était soumise à la LDFR, était ainsi passé de la fortune commerciale à la fortune privée. Seuls les amortissements admis en taxation étant imposables pour ce genre d'immeubles, la nouvelle taxation était conforme au droit.

- 16) Le 28 juillet 2011, les époux A_____ ont répliqué, persistant dans les conclusions et les termes de leur recours.

L'AFC-GE, qui supportait le fardeau de la preuve, avait échoué à démontrer l'existence d'amortissements sur les biens prétendument transférés de la fortune commerciale dans la fortune privée. Il en allait de même du hangar, qui avait toujours été déclaré comme faisant partie de leur patrimoine commercial. N'ayant acquis la parcelle n° 1_____ qu'en 2008, ils n'avaient pas pu procéder à son amortissement avant cette date. De plus, en se limitant à citer diverses dispositions légales, l'AFC-GE n'expliquait pas pourquoi elle avait automatiquement procédé au report du bénéfice de la société sur les détenteurs de droits de participation.

- 17) Le 30 novembre 2011, l'AFC-GE a précisé avoir employé le terme de « verger » pour désigner les serres sises sur la parcelle n° 1_____, ce qui n'avait toutefois aucune incidence sur la valeur de leur amortissement, qui restait arrêté à CHF 91'177.-.

- 18) Par jugement du 23 mars 2012, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), qui a repris dès le 1^{er} janvier 2011 les attributions de la CCRA, a admis le recours des époux A_____ et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision de taxation dans le sens des considérants.

Les amortissements relatifs à la parcelle n° 1_____ imposés par l'AFC-GE, à savoir le verger, requalifié de serre, concernaient les années fiscales 1992 à 2001, soit une période antérieure à l'acquisition du bien-fonds par M. A_____, qui l'avait reçu en donation de ses parents en 2008. Il en résultait que l'AFC-GE avait ajouté à tort le montant de CHF 91'177.- au revenu des époux A_____. Dans la mesure où ceux-ci admettaient l'imposition de l'amortissement de CHF 30'353.-, il n'y avait pas lieu d'examiner si le hangar appartenait à la fortune privée ou commerciale des intéressés.

La société étant un sujet de droit, assujetti à l'impôt, dont le seul actif répondait des dettes, notamment fiscales, son bénéfice ne pouvait être imposé dans le chef des associés, de sorte que l'AFC-GE avait, à tort, ajouté au revenu des époux A_____ le montant de CHF 35'211.-.

- 19) Par acte du 4 mai 2012, l'AFC-GE a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre

administrative), concluant « partiellement » à son annulation et à la confirmation de ses décisions du 4 octobre 2010.

Elle reprenait en substance les arguments développés dans ses précédentes écritures, précisant qu'en 2007, la parcelle n° 1_____, alors propriété des parents de M. A_____, était constituée d'un hangar et d'un terrain recouvert de serres. Ces dernières appartenaient toutefois à M. A_____ depuis 1984 et avaient été désignées comme un verger, ce qui n'avait aucune incidence sur leur valeur d'amortissement, qui restait arrêtée à CHF 91'177.-. Par ailleurs, le hangar avait été transformé en 1992 par M. A_____, qui y avait aménagé des appartements pour l'hébergement d'ouvriers agricoles, de sorte que son estimation avait été revue et il avait été imposé chez M. A_____, les intéressés n'ayant jamais contesté la propriété de ce bien immobilier. Il en résultait que les époux A_____ devaient être imposés sur la totalité des amortissements de leur exploitation.

- 20) Le 14 mai 2012, le TAPI a communiqué son dossier, sans émettre d'observations.
- 21) Dans leur réponse du 2 juillet 2012, les époux A_____ ont conclu, avec « suite de frais et dépens », à la confirmation du jugement entrepris.

Ils reprenaient en substance les arguments développés dans leurs précédentes écritures, précisant que l'AFC-GE n'avait versé à la procédure aucune pièce démontrant qu'ils étaient propriétaires des serres avant 2007 et qu'ils avaient procédé à leur amortissement, hormis le tableau, à usage interne, auquel elle s'était référée, qui n'avait aucune force probante étant donné qu'il faisait état d'un verger. Le montant de CHF 35'211.- n'avait pas à être repris, puisqu'ils étaient porteurs de 95 % du capital-actions de la société, laquelle n'avait pas racheté ses propres parts de participation et qu'aucune distribution gratuite d'actions n'avait eu lieu. Le seul fait qu'une personne morale ait subi des pertes lors des exercices antérieurs avant de réaliser un bénéfice ne suffisait pas à considérer qu'il y avait eu distribution de dividendes en faveur des porteurs de parts.

- 22) Le 11 juillet 2012, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a déclaré se rallier aux conclusions de l'AFC-GE, renonçant à déposer de plus amples observations.
- 23) Par arrêt du 6 février 2013 (ATA/69/2013), la chambre administrative a partiellement admis le recours de l'AFC-GE et annulé le jugement entrepris en tant qu'il retenait que la nouvelle taxation ne devait pas inclure le montant de CHF 91'177.- au titre de l'IFD et de l'ICC 2007, le confirmant pour le surplus.

Bien que la parcelle n° 1_____, sur laquelle se trouvaient un hangar et des serres, ne fût devenue propriété de M. A_____ qu'au cours de l'année 2008, il

ressortait toutefois de divers documents, notamment comptables, que durant les années précédant l'exercice 2007, l'intéressé avait l'usage de ces serres, les utilisant dans le cadre de l'exploitation de son entreprise agricole. L'AFC-GE pouvait ainsi considérer que les serres, improprement qualifiées de « verger » dans un premier temps, faisaient partie de la fortune commerciale de M. A_____, qui n'avait pas démontré le contraire mais avait adopté une attitude contradictoire, admettant que le hangar était passé de sa fortune commerciale à sa fortune privée le 1^{er} janvier 2007, tout en déclarant avoir conservé en nom propre un bâtiment ne lui appartenant pas encore et en rejetant cette hypothèse pour les serres y attenantes. Dans la mesure où les serres et le hangar avaient été intégralement acquis par un sujet de droit fiscal indépendant, soit la société, qui salariait désormais M. A_____, un transfert de la fortune commerciale à la fortune privée avait eu lieu, de sorte qu'il n'y avait pas eu d'affermage ou de mise à bail. Il en résultait que la reprise de CHF 91'177.- d'amortissements cumulés était justifiée.

Il ne ressortait pas du dossier, en particulier de leur déclaration fiscale, que les époux A_____, bien qu'associés détenteurs de 95 % des parts de la société, aient perçu des dividendes sur le bénéfice réalisé par celle-ci en 2007, de sorte que le jugement du TAPI devait être confirmé s'agissant de la reprise de CHF 35'211.- au titre de rendement de la fortune mobilière.

- 24) Par acte du 11 mars 2013, les époux A_____ ont recouru contre cet arrêt auprès du Tribunal fédéral, concluant à son annulation et à celle des reprises de CHF 91'177.- et CHF 30'353.- dans la détermination de leur revenu imposable pour l'année 2007.

Ils reprenaient en substance les arguments développés dans leurs précédentes écritures, indiquant que M. A_____ avait transféré divers actifs à la société à leur valeur comptable, à savoir de manière neutre d'un point de vue fiscal. Durant la procédure, l'AFC-GE n'avait produit aucun document attestant que des amortissements avaient été effectués sur un verger, un terrain ou des serres à hauteur de CHF 91'177.- en déduction de l'activité indépendante.

- 25) Dans sa réponse du 1^{er} juillet 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours et à la confirmation de l'arrêt entrepris.

À défaut d'avoir été contestée devant le TAPI par les époux A_____, la reprise de CHF 30'353.- était définitive et ne pouvait plus être remise en cause devant le Tribunal fédéral. Même si la parcelle n° 1_____ n'était devenue propriété de M. A_____ qu'en 2008, il n'en demeurait pas moins qu'en 2007, les documents comptables des époux A_____, qui n'avaient au demeurant déclaré aucune activité lucrative indépendante en 2007, mentionnaient déjà un poste « serres », avec des amortissements correspondants dans le compte de résultats, de sorte qu'il pouvait être considéré qu'elles faisaient partie de leur fortune commerciale, laquelle avait été transférée dans leur fortune privée, opération

représentant une réalisation pour laquelle la reprise d'amortissements devait être imposée.

- 26) Par arrêts du 27 mai 2014 (2C_239/2013 et 2C_240/2013), le Tribunal fédéral a admis le recours des époux A_____ s'agissant de l'IFD et de l'ICC, annulé l'arrêt entrepris et renvoyé la cause à l'autorité cantonale pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

Le litige concernait uniquement la reprise de l'amortissement relatif aux serres, par CHF 91'177.-. Deux hypothèses étaient envisageables le concernant. Soit le bien était passé dans la fortune privée des époux A_____, auquel cas il s'agissait d'une réalisation, pour laquelle les éventuelles réserves latentes constituées sur cet actif devaient être imposées, comme l'avait fait l'AFC-GE. Soit il avait été transféré avec les autres actifs et passifs de la société, cas dans lequel il s'agissait du transfert d'une exploitation ou d'une partie de celle-ci de la raison individuelle à la société ; dans cette situation, si les conditions attachées à ce type de restructuration étaient réunies, les réserves latentes échappaient à l'imposition, le transfert s'effectuant en neutralité fiscale. Il en résultait que le raisonnement de l'autorité cantonale, qui avait considéré que l'actif en question avait été acquis par la société, ce qui avait engendré un transfert de la fortune commerciale à la fortune privée, n'était pas correct, dès lors la chambre administrative semblait avoir opté pour la deuxième hypothèse, sans que celle-ci n'ait été évoquée par l'autorité de taxation. Il convenait ainsi de renvoyer le dossier à l'autorité cantonale afin qu'elle détermine la situation exacte devant être imposée et établisse si l'actif en cause avait été transféré dans la fortune privée des époux A_____ ou dans la société, puis statue à nouveau en fonction de l'une ou l'autre des hypothèses susmentionnées.

- 27) Dans leurs déterminations du 22 août 2014 suite à l'arrêt de renvoi du Tribunal fédéral, les époux A_____ ont persisté dans les termes de leurs précédentes écritures.

Le transfert des serres de l'entreprise individuelle à la société avait été effectué en neutralité fiscale, les conditions attachées à ce type de restructuration étant réunies. En particulier, l'entreprise individuelle était restée assujettie à l'impôt en Suisse et les actifs avaient été repris à leur valeur comptable, l'AFC-GE devant documenter ses allégués si elle souhaitait soutenir le contraire. Celle-ci ne pouvait ainsi se fonder sur un seul décompte, au demeurant non probant, antérieur à l'exercice 2007 et ayant trait à un verger, pour admettre la reprise d'amortissements par CHF 91'177.-, ce qu'ils avaient toujours contesté. Ils « proposaient » la tenue d'une audience de comparution personnelle afin de lever tout doute sur les faits déterminants.

- 28) Dans ses observations du 3 octobre 2014, l'AFC-GE a conclu à la confirmation de la reprise du montant de CHF 91'177.- à titre de revenu

imposable, seul point encore litigieux, reprenant en substance les termes de ses précédentes écritures.

- 29) Le 3 novembre 2014, les époux A_____ ont répliqué, persistant dans leurs précédentes conclusions et écritures.
- 30) 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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
- 2) Les époux A_____ ont « proposé » la tenue d'une audience de comparution personnelle, afin de « lever tout doute sur les faits déterminants ».
- a. Le droit d'être entendu, tel que garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), comprend notamment pour le justiciable le droit d'obtenir l'administration des preuves pertinentes et valablement offertes, de participer à l'administration des preuves essentielles et de se déterminer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 138 I 154 consid. 2.3.2 et 2.3.3 ; 137 I 195 consid. 2.3.1 ; 136 I 265 consid. 3.2 ; 135 II 286 consid. 5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 6B_942/2013 du 27 mars 2014 consid. 4.1). Le juge peut toutefois renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 138 III 374 consid. 4.3.2 ; 137 III 208 consid. 2.2 ; 136 I 229 consid. 5.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_245/2014 du 10 novembre 2014 consid. 2.1). Le droit d'être entendu n'implique pas non plus une audition personnelle des parties, qui doivent seulement disposer d'une occasion de se déterminer sur les éléments propres à influencer sur l'issue de la cause (ATF 134 I 140 consid. 5.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1255/2012 du 26 juin 2013 consid. 5.1 ; 2D_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 ; ATA/594/2014 du 29 juillet 2014 ; ATA/302/2012 du 15 mai 2012), ce que prévoit d'ailleurs expressément l'art. 41 LPA, applicable par le renvoi de l'art. 76 LPA.
- b. En l'espèce, il ne se justifie pas d'ordonner l'audition des parties, comme le proposent les époux A_____. Ceux-ci, de même que l'autorité recourante, ont eu l'occasion de s'exprimer à de nombreuses reprises durant la procédure et

d'exprimer leur point de vue, ainsi que de se déterminer par écrit suite à l'arrêt de renvoi du Tribunal fédéral et de produire toutes les pièces qu'ils estimaient utiles à l'appui de leurs allégués. Leur audition n'est, en tout état, pas non plus de nature à apporter des éléments supplémentaires au dossier, qui est en état d'être jugé par la chambre de céans.

- 3) a. Le litige fiscal concernant une période fiscale antérieure au 1^{er} janvier 2010, se pose la question du droit applicable, étant précisé que certaines des dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) ont été modifiées par la loi fédérale du 22 mars 2013 sur la mise à jour formelle du calcul dans le temps de l'impôt direct dû par les personnes physiques, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2014 (RO 2013 2397).

La LIFD ne contient aucune disposition spécifique relative à cette question, tandis que la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) prévoit qu'elle s'applique dès la période fiscale 2010, les périodes antérieures étant régies par l'ancien droit (art. 72 al. 1 LIPP). De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1 non publié in ATF 140 I 68 ; ATA/1/2015 du 6 janvier 2015 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012).

b. En l'espèce, le recours concernant l'IFD et l'ICC de la période fiscale 2007, la présente cause est régie par le droit en vigueur pour cette période, à savoir respectivement les dispositions de la LIFD au 31 décembre 2007 et celles de l'ancien droit cantonal.

- 4) a. En application du principe de l'autorité de l'arrêt de renvoi du Tribunal fédéral, l'autorité cantonale à laquelle une affaire est renvoyée voit sa cognition limitée par les motifs de l'arrêt de renvoi, en ce sens qu'elle est liée par ce qui a été déjà jugé définitivement par le Tribunal fédéral ainsi que par les constatations de fait qui n'ont pas été critiquées devant lui ; d'autres éléments ne peuvent être pris en considération que sur les points qui ont fait l'objet du renvoi, lesquels ne peuvent être ni étendus, ni fixés sur une base juridique nouvelle (ATF 135 III 334 consid. 2 ; 131 III 91 consid. 5.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 5A_581/2014 du 3 novembre 2014 consid. 2.1 ; 2C_132/2011 du 28 juillet 2011 consid. 3.2).

b. Suite à l'arrêt de renvoi du Tribunal fédéral, le présent litige porte sur la reprise des amortissements relatifs aux serres de CHF 91'177.-, d'abord qualifiées de verger par l'autorité recourante, plus précisément la question de savoir si celles-ci sont imposables au regard de l'impôt sur le revenu, tant fédéral que cantonal, à savoir le point de l'arrêt de la chambre de céans du 6 février 2013 annulé par le Tribunal fédéral. Dans ce cadre, les deux impôts, fédéral et cantonal,

seront abordés séparément, comme le veut la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1).

5) a. En matière d'IFD, l'art. 16 LIFD prévoit que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail (art. 17 al. 1 LIFD), de même que ceux provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD).

b. L'art. 18 al. 2 LIFD précise que 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.

c. L'attribution d'un élément patrimonial à la fortune commerciale suppose ainsi l'existence d'une activité lucrative indépendante. Lors de la cessation de celle-ci, les éléments de la fortune commerciale du contribuable perdent leur caractère commercial et sont, fiscalement, transférés dans sa fortune privée. Le moment auquel intervient respectivement la cessation de l'activité et le transfert des biens de la fortune commerciale à la fortune privée peut parfois s'avérer délicat à déterminer. Tel est notamment le cas en matière de commerce d'immeubles, où la limite entre l'exercice d'une véritable activité lucrative indépendante et la simple administration de la fortune privée est souvent floue. Dans ce cadre, la jurisprudence a précisé que les éléments entrant dans la fortune commerciale d'un commerçant d'immeubles y demeurent, en principe, aussi longtemps que le contribuable n'a pas expressément déclaré à l'autorité fiscale qu'il entendait procéder à un décompte fiscal ou qu'il n'a pas exprimé, d'une autre manière, sa volonté nette de retirer un bien de sa fortune commerciale. Le transfert d'un élément de la fortune commerciale dans la fortune privée n'intervient au surplus pas par le simple écoulement du temps (ATF 126 II 473 consid. 3b ; 125 II 113 consid. 6c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_276/2010 du 19 octobre 2010). En d'autres termes, le moment déterminant pour le passage de la fortune commerciale dans la fortune privée selon l'art. 18 al. 2 LIFD 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 dans sa fortune privée (ATF 125 II 113 consid. 6c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_977/2013 du 1^{er} mai 2014 consid. 3.1 ; 2C_948/2010 du 31 octobre 2011 consid. 4.1.2 ; 2C_276/2010 précité consid. 3.3).

Par ailleurs, 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 le 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 ou jusqu'à son transfert à ses héritiers (ATF 126 II 473 consid. 3b ; 125 II 113 consid. 6c.aa ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_977/2013 précité consid. 3.1). En revanche, la donation d'un élément de la fortune commerciale implique son passage préalable dans la fortune privée du donateur, une aliénation à titre gratuit n'étant pas compatible avec le but lucratif d'une entreprise (arrêt du Tribunal fédéral 2C_164/2009 du 13 août 2009 consid. 5.4).

d. Selon la jurisprudence, ne peut en principe appartenir à la fortune commerciale qu'un bien qui est propriété, au sens du droit civil, de celui qui exploite l'entreprise (ATF 110 Ib 121 consid. 2a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_379/2008 du 4 décembre 2008 consid. 2.4). Cette règle subit toutefois des exceptions, en particulier lorsque l'exploitant dispose du bien en question à la manière d'un propriétaire et qu'il peut être porté au bilan conformément au droit comptable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_2/2013 du 9 juillet 2013 consid. 2.3.1 ; 2C_379/2008 du 4 décembre 2008 consid. 2.5 ; 2A.52/2003 du 23 janvier 2004 consid. 3.1 ; 2A.107/2002 du 6 septembre 2002 consid. 1.3).

e. Lorsque les bénéfices proviennent de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles, notions s'interprétant à la lumière de la LDFR, en particulier de son art. 2 al. 2, de la loi fédérale sur l'aménagement du territoire du 22 juin 1979 (LAT - RS 700) et de la loi fédérale sur l'agriculture du 29 avril 1998 (LAgr - RS 910.1 ; ATF 138 II 32 consid. 2.2.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_142/2012 du 12 décembre 2013 consid. 3.9 ; 2C_873/2011 du 22 octobre 2012 consid. 5.1 ; 2C_359/2010 du 15 décembre 2011 consid. 3.2), l'art. 18 al. 4 LIFD ne les impose qu'à concurrence des dépenses d'investissement. Ces amortissements correspondent à la différence entre la valeur comptable des biens-fonds en cause et leur prix d'acquisition, augmenté des dépenses d'investissement. Cette disposition s'applique non seulement aux gains d'aliénation, mais également à ceux issus de réévaluations ou de transferts dans la fortune privée (ATF 126 II 473 consid. 3c). Selon la jurisprudence, l'affermage d'une entreprise constitue une réalisation au sens de l'art. 18 al. 2 LIFD, ou de l'art. 18 al. 4 LIFD s'il s'agit de la remise à bail d'immeubles agricoles ou sylvicoles, à condition toutefois que cette remise à bail paraisse irrévocable et ne représente pas une mesure purement provisoire, prise dans l'attente d'un acheteur ou de la remise de l'affaire à un héritier (ATF 126 II 473 consid. 3d).

f. En matière fiscale, les règles sur le fardeau de la preuve veulent 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. Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures, mais il ne peut en principe pas lui être demandé d'en faire de même d'un fait négatif, par exemple qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés, dont la preuve doit être apportée par l'autorité fiscale. Si les preuves recueillies par celle-ci apportent suffisamment d'indices claires et précis révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégués et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (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 ; 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 ; 2C_574/2009 du 21 avril 2010 consid. 4.2 ; ATA/8/2013 du 8 janvier 2013 ; ATA/483/2012 du 31 juillet 2012 ; ATA/283/2011 du 10 mai 2011). Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (art. 142 al. 4 LIFD ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4 ; ATA/8/2013 précité).

- 6) En l'espèce, il ressort des données figurant au RF que la parcelle n° 1_____ comprend des dépôts, dont le hangar, ainsi que des serres, lesquelles ont été improprement qualifiées de verger par l'autorité recourante, ce qui n'est toutefois plus contesté à ce stade de la procédure. Même si M. A_____ n'est devenu propriétaire, au sens du droit civil, de cette parcelle qu'au cours de l'année 2008 suite à une donation de ses parents, il n'en avait pas moins l'usage depuis plusieurs années, dès lors qu'il y exploitait l'entreprise individuelle active dans le domaine horticole, utilisant à cette fin tant le hangar que les serres, ce qu'il a d'ailleurs admis et qui est corroboré par différents éléments du dossier. Ainsi, le formulaire 2007 mentionne un report de la période antérieure à 2007 concernant les amortissements sur les constructions légères en propriété, telles que les hangars, les ateliers, les halles, les couverts, boxes et stabulations, et le document intitulé « vente des actifs et passifs (valeur comptable) de D_____ à F_____ Sàrl, 1^{er} janvier 2007 » et remis par les intimés à l'AFC-GE en annexe à leur courrier du 26 mai 2009 mentionne, parmi les actifs transférés, des serres. Les intéressés faisaient ainsi usage du hangar et des serres dans le cadre de leur entreprise individuelle, dont l'adresse indiquée au RC est au demeurant celle de la parcelle n° 1_____, à savoir le chemin E_____ _____, avant même que M. A_____ ne devienne propriétaire de celle-ci.

Bien que l'entreprise individuelle demeure inscrite au RC, il ressort de différents éléments du dossier que M. A_____ a cessé d'exercer son activité d'indépendant à compter du 1^{er} janvier 2007. Ainsi, en date du 26 mai 2009, il a informé l'AFC-GE avoir vendu, le 1^{er} janvier 2007, tous les actifs et passifs de

son exploitation à la société, dont il était devenu salarié, de même que son épouse, y compris les serres, ne conservant en son nom que le hangar, qu'il mettait gratuitement à disposition de celle-ci. Même si, par la suite, il a indiqué ne pas avoir mis un terme à son activité d'indépendant, sans pour autant produire de document à l'appui de ses allégués, celle-ci paraît pour le moins difficilement réalisable, dès lors que les outils y relatifs, à savoir la parcelle et les bâtiments s'y trouvant, ont été utilisés dès 2007 exclusivement par la société, les intimés n'exposant pas que l'exercice d'une activité indépendante se ferait d'une autre manière.

M. A _____ a au demeurant indiqué avoir mis à disposition de la société le hangar, admettant son transfert dans la fortune privée, tout en déniaut aux serres le même sort, alors qu'elles constituent un élément essentiel de l'activité horticole et une grande part de la surface de la parcelle, les cédant néanmoins à la société. Celle-ci dispose d'ailleurs de la même adresse que l'entreprise individuelle et exerce la même activité, ce qui ressort des buts inscrits pour chacune d'elles au RC, qui sont identiques. Par ailleurs, les époux A _____ ont également cessé l'exploitation de la boulangerie, les buts et la raison sociale de celle-ci ayant été modifiés en fin d'année 2006 pour devenir « F _____ Sàrl » et reprendre les activités de l'entreprise individuelle, les recentrant dans le domaine horticole. À cela s'ajoute la description que fait le site internet de la société, qualifiée de spécialiste dans son domaine depuis 1991, ce qui met en évidence la reprise des activités de l'entreprise individuelle au profit de la société et par voie de conséquence la cessation de celles de la première nommée. Pour l'année 2007, les époux A _____ n'ont au surplus déclaré aucun revenu provenant d'une activité indépendante, mais seulement le produit de leur activité salariée, étant employés de la société, laquelle exerce son activité sur l'ensemble de la parcelle n° 1 _____.

Au vu de ces éléments, l'AFC-GE pouvait, à juste titre, considérer que les intimés avaient cessé d'exercer leur activité en qualité d'indépendants, entraînant le passage de la fortune commerciale à la fortune privée des différents éléments la composant dès 2007. Ce qu'ils en ont fait ultérieurement, à savoir le transfert à une entité indépendante, est toutefois sans pertinence pour déterminer la nature des biens en question, mais montre que la cessation de leur activité d'indépendants pouvait être qualifiée de définitive. Le fait qu'ils n'aient pas atteint l'âge de la retraite en 2007, qu'ils n'aient pas remis à bail les biens en question à la société ni conclu de contrat d'affermage avec celle-ci n'y change rien, dès lors que les éléments du dossier laissent apparaître ce transfert comme étant définitif, la société faisant usage des biens des intimés en vue de l'exercice de son activité.

Cette opération représente dès lors la réalisation du bien-fonds concerné, de sorte que la reprise d'amortissement sur ce dernier devait être imposée. Il s'ensuit

que la reprise des CHF 91'177.- d'amortissements cumulés était justifiée, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'examiner les faits sous l'angle d'une restructuration au sens de l'art. 19 al. 1 let. b LIFD, cas de figure non envisagé par l'AFC-GE dans ses décisions contestées et dépassant ainsi le cadre du présent recours.

7) a. Concernant l'ICC, celui-ci est régi, pour l'année 2007, par l'ancienne loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP), divisé en quatre parties (aLIPP-I, aLIPP-II, aLIPP-III et aLIPP-IV), conformément à l'art. 72 al. 1 LIPP, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_954/2010 du 8 décembre 2011 consid. 2). Trouve en particulier application la loi sur l'imposition des personnes physiques, Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14).

b. Aux termes de l'art. 3 aLIPP-IV, sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole et de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante ; sont également considérées comme une activité lucrative indépendante, les opérations portant sur des éléments de la fortune, notamment sur des titres et des immeubles, dans la mesure où elles dépassent la simple administration de la fortune (al. 1). Les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles et sylvicoles sont soumis à l'impôt sur le revenu pour la part du gain représentée par la différence entre la valeur totale des biens avant amortissements et leur valeur comptable lors de l'aliénation ; le bénéfice constitué par la différence entre la valeur d'aliénation et la valeur totale des investissements est, quant à lui, assujéti à l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (al. 5).

Ces dispositions sont conformes à la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et correspondent à l'art. 18 al. 3 et 4 LIFD (ATF 138 II 32 consid. 2.1.1).

c. Le droit cantonal étant ainsi matériellement identique à la LIFD, les considérants qui précèdent relatifs à la LIFD valent également, mutatis mutandis, pour l'ICC.

8) Au vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis. Le jugement entrepris sera annulé en tant qu'il retient que la nouvelle taxation ne doit pas inclure le montant de CHF 91'177.- au titre de l'IFD et de l'ICC 2007 et confirmé pour le surplus.

9) Vu l'issue du litige, un émoulement de CHF 1'000.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des époux A_____, qui succombent pour une large part (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 4 mai 2012 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 23 mars 2012 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 23 mars 2012 en tant qu'il retient que la nouvelle taxation ne doit pas inclure le montant de CHF 91'177.- au titre de l'IFD et de l'ICC 2007 ;

confirme ce jugement pour le surplus ;

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

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

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 Antoine Berthoud, avocat de Madame et Monsieur A_____, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, M. Verniory, Mme Payot Zen-Ruffinen, 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 :