Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.15/2004 /fzc

Arrêt du 22 décembre 2004
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Wurzburger, Président,
Müller et Yersin.
Greffière: Mme Kurtoglu-Jolidon.

Parties
X._____,
recourante,
représentée par Maîtres Xavier Oberson et Alexandre Faltin, avocats,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève, rue du Stand 26, case postale 3937, 1211 Genève 3,
Tribunal administratif du canton de Genève, case postale 1956, 1211 Genève 1.

Objet
art. 8 et 9 Cst.,

recours de droit public contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Genève du 25 novembre 2003.

Faits:
A.
Domiciliée à Genève, X._____, née en février 1950, exerce la profession de médecin-dentiste, à titre indépendant.

En 1983, elle a conclu un contrat de bail, pour une période initiale de dix ans renouvelable tacitement d'année en année, avec la société immobilière D. Ce contrat portait sur des locaux commerciaux sis à Y._____ que X._____ a aménagés afin d'y installer son cabinet dentaire. Ultérieurement, la société locataire des surfaces adjacentes à celles de X._____, la Clinique de Y._____ S.A., a cherché à augmenter la surface de ses locaux. Par convention tripartite du 20 juin 1996, X._____ et son ex-époux se sont engagés à libérer les lieux le 31 octobre 1996. "En vue de la reprise des surfaces", la Clinique de Y._____ S.A. leur a versé 450'000 fr.

X._____ a signé un contrat, le 5 décembre 1996, portant sur de nouveaux locaux qu'elle devait transformer en cabinet dentaire. Le début du bail était fixé au 16 février 1997.

Le 20 octobre 1997, l'intéressée et son ex-époux ont déposé leur déclaration d'impôt de la période fiscale 1997 qui faisait ressortir, pour les impôts cantonaux et communaux, un revenu et une fortune imposables au 31 décembre 1996 respectivement de 17'340 fr. et de 294'780 fr. Leur déclaration d'impôt de la période fiscale 1996 faisait état d'une fortune nette au 31 décembre 1995 négative de 159'615 fr.

Le 21 octobre 1997, X._____ a rempli la déclaration pour l'impôt spécial sur les bénéfices d'aliénation, de remise ou de liquidation totale ou partielle de certaines entreprises. Elle y indiquait l'indemnité de 450'000 fr. pour son "droit au bail".

L'Administration fiscale cantonale du canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale cantonale) a émis un bordereau provisoire du 10 décembre 1997 pour les impôts cantonaux et communaux 1997. Le revenu imposable était fixé à 7'128 fr. et la fortune à 254'633 fr. L'impôt dû se montait à 1'745 fr. 70. Ladite administration a ensuite demandé la raison de l'augmentation de fortune de X._____ et de son ex-époux. La fiduciaire de celle-ci a répondu, dans un courrier du 17 février 1998, que cette augmentation était due à l'indemnité de 450'000 fr. et que la déclaration pour l'impôt spécial en cas de liquidation d'entreprises avait été remplie le 21 octobre 1997. L'Administration fiscale cantonale a alors émis un bordereau définitif du 6 octobre 1998 pour les impôts cantonaux et communaux 1997. Le revenu imposable était de 17'340 fr., la fortune de 294'780 fr. et l'impôt de 3'585 fr. 60. L'indemnité versée à X._____ n'a pas été soumise à l'impôt sur le revenu.
B.
Le 29 février 2000, l'Administration fiscale cantonale a informé les ex-époux Z.-X._____ de l'ouverture d'une procédure de vérification de leurs déclarations d'impôts 1995 à 1999 qu'elle a clos le 18 décembre 2000. Cette Administration a alors procédé à des rappels d'impôt pour les années 1995 à 1998. Pour la période fiscale 1997, elle a repris, entre autres éléments, l'indemnité de 450'000 fr. X._____ a déposé une réclamation à l'encontre de cette reprise. Elle a invoqué le fait que, pour des raisons personnelles, elle avait décidé de mettre fin à son activité professionnelle et avait demandé que l'indemnité soit soumise à l'impôt spécial sur les bénéfices d'aliénation, de remise ou de liquidation. Elle a ajouté qu'elle avait repris son activité lucrative par la suite mais qu'une grande partie des 450'000 fr. avait alors été transférée dans sa fortune privée.

Par décision du 30 avril 2001, l'Administration fiscale cantonale a rejeté la réclamation. Elle a jugé que le montant touché pour libérer les locaux loués ne constituait pas un bénéfice en capital exonéré mais devait être soumis à l'impôt sur le revenu.
La Commission cantonale de recours en matière d'impôt du canton de Genève (ci-après: la Commission cantonale de recours) a admis le recours de X._____ le 12 juin 2003. Elle a considéré que l'Administration fiscale cantonale ne pouvait ignorer que l'intéressée avait reçu l'indemnité de 450'000 fr. en 1996 puisque celle-ci l'avait déclarée, le 21 octobre 1997, pour l'impôt spécial sur les bénéfices d'aliénation, de remise ou de liquidation totale ou partielle. Ladite administration n'était dès lors pas fondée à ouvrir une procédure de vérification.

Par arrêt du 25 novembre 2003, le Tribunal administratif du canton de Genève (ci-après: le Tribunal administratif) a admis le recours de l'Administration fiscale cantonale, annulé la décision de la Commission cantonale de recours du 12 juin 2003 et rétabli la décision de l'Administration fiscale cantonale du 30 avril 2001. Il a estimé en substance que c'était à bon droit que ladite administration avait ouvert une procédure de vérification, la recourante ayant déclaré la somme litigieuse au moyen d'un formulaire destiné à la perception d'un impôt spécial mais ne l'ayant pas repris dans sa déclaration pour les impôts cantonal et communal sur le revenu et la fortune 1997. Quant aux 450'000 fr., ils résultaient d'une opération qui ne pouvait être considérée ni comme une liquidation ni comme un réinvestissement et constituaient un revenu imposable.
C.
Agissant par la voie du recours de droit public, X._____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt du Tribunal administratif du 25 novembre 2003. La recourante estime que l'indemnité de 450'000 fr. ne doit pas être soumise à l'impôt cantonal et communal sur le bénéfice. Elle invoque la violation des principes de la bonne foi (art. 9 Cst.), de l'interdiction de l'arbitraire (art. 9 Cst.) et de l'égalité de traitement (art. 8 et 127 Cst.).

Sans présenter d'observations, le Tribunal administratif déclare persister dans les termes et conclusions de son arrêt. L'Administration fiscale cantonale conclut au rejet du recours avec suite de frais.
Le Tribunal fédéral considère en droit:

1.
Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre un arrêt final pris en dernière instance cantonale, qui ne peut être attaqué que par la voie du recours de droit public et qui touche la recourante dans ses intérêts juridiquement protégés, le recours est recevable au regard des art. 84 ss OJ.

2.
En vertu de l'art. 90 al. 1 lettre b OJ, l'acte de recours doit, à peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et préciser en quoi consiste la violation. Lorsqu'il est saisi d'un recours de droit public, le Tribunal fédéral n'a donc pas à vérifier de lui-même si l'arrêt entrepris est en tous points conforme au droit et à l'équité. Il n'examine que les griefs d'ordre constitutionnel invoqués et suffisamment motivés dans l'acte de recours. Le recourant ne saurait se contenter de soulever de vagues griefs ou de renvoyer aux actes cantonaux (ATF 130 I 26 consid. 2.1 p. 31; 129 III 626 consid. 4 p. 629; 129 I 113 consid. 2.1 p. 120, 185 consid. 1.6 p. 189; 125 I 71 consid. 1c p. 76; 115 Ia 27 consid. 4a p. 30; 114 Ia 317 consid. 2b p. 318). En outre, dans un recours pour arbitraire fondé sur l'art. 9 Cst. (art. 4 aCst.), l'intéressé ne peut se contenter de critiquer l'arrêt attaqué comme il le ferait dans une procédure d'appel où l'autorité de recours peut revoir librement l'application du droit. Il doit préciser en quoi cet arrêt serait arbitraire (ATF 110 Ia 1 consid. 2a p. 3/4; 128 I 295 consid. 7a p. 312; 125 I 492 consid. 1b p. 495 et la jurisprudence citée).

C'est à la lumière de ces principes que doivent être appréciés les moyens soulevés par la recourante.
3.
La recourante invoque le principe de la bonne foi. Elle rappelle qu'elle a déclaré le montant de 450'000 fr. dans la déclaration pour l'impôt spécial sur les remises de commerces. Quand bien même le service en charge de cet impôt n'est pas le même que celui responsable de l'impôt sur le revenu et la fortune, ce dernier ne pouvait ignorer l'existence de l'indemnité en cause. En outre, l'intéressée l'a mentionnée dans son courrier du 17 février 1998 à l'intention de l'Administration fiscale cantonale. Dès lors, cette Administration n'était pas en droit de rouvrir la taxation 1997.
3.1 Ancré à l'art. 9 Cst., et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi confère au citoyen, à certaines conditions, le droit d'exiger des autorités qu'elles se conforment aux promesses ou assurances précises qu'elles lui ont faites et ne trompent pas la confiance qu'il a légitimement placée dans ces promesses et assurances (ATF 130 I 26 consid. 8.1 p. 60; 129 I 161 consid. 4 p. 170; 129 II 361 consid. 7.1 p. 381; 128 II 112 consid. 10b/aa p. 125 et les arrêts cités; 118 Ib 580 consid. 5a p. 582/583).

Le principe de la confiance, découlant de celui de la bonne foi, commande à l'administration d'adopter un comportement cohérent et dépourvu de contradictions. La jurisprudence y a recours pour corriger les conséquences, préjudiciables aux intérêts des administrés, d'un comportement contradictoire et incohérent de l'administration (ATF 111 V 81 consid. 6 p. 87; 108 V 84 consid. 3a p. 88). L'administré ne peut s'en prévaloir que s'il s'est fondé de bonne foi sur une apparence de droit créée par l'autorité (Pierre Moor, Droit administratif, Volume I: Les fondements généraux, 2e éd., 1994, n. 5.3.2.2, p. 432, et n. 5.3.5, p. 435).
La recourante n'invoque pas de disposition cantonale, de sorte que le grief soulevé doit être examiné exclusivement à la lumière des principes découlant de l'art. 9 Cst.
3.2 Le principe de la bonne foi ne s'applique pas dans le cas d'espèce, l'Administration fiscale cantonale n'ayant donné aucune assurance à la recourante relativement à l'imposition de l'indemnité de 450'000 fr. Celle-ci ne peut, notamment, pas déduire de l'émission du bordereau définitif du 6 octobre 1998 une garantie que l'Administration fiscale cantonale renonçait à soumettre la somme en cause à l'impôt sur le revenu. En effet, ce bordereau faisait suite à une demande de renseignements de ladite Administration. Or, dans sa réponse, la recourante mentionnait que la déclaration pour l'impôt spécial sur les bénéfices d'aliénation, de remise ou de liquidation totale ou partielle de certaines entreprises avait été remplie, que l'indemnité était un bénéfice d'aliénation non soumis à l'impôt sur le revenu ce qui laissait supposer que l'exploitation de son cabinet dentaire avait cessé.

Le principe de la confiance n'est d'aucun secours à la recourante puisqu'il n'empêche pas la révision d'une taxation si les conditions en sont remplies (cf. infra consid. 5 et 6).

Le grief tiré de la violation du principe de la bonne foi doit donc être rejeté.
4.
Une décision est arbitraire lorsqu'elle contredit clairement la situation de fait, lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou lorsqu'elle heurte d'une manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. A cet égard, le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue par l'autorité cantona-

le de dernière instance que si elle apparaît insoutenable, en contradiction manifeste avec la situation effective, adoptée sans motifs objectifs ou en violation d'un droit certain. De plus, il ne suffit pas que les motifs de l'arrêt attaqué soient insoutenables, encore faut-il que ce dernier soit arbitraire dans son résultat. Il n'y a en outre pas arbitraire du seul fait qu'une autre solution que celle de l'autorité intimée paraît concevable, voire préférable (ATF 129 I 8 consid. 2.1 p. 9, 173 consid. 3.1 p. 178; 128 I 273 consid. 2.1 p. 275; 127 I 60 consid. 5a p. 70 et la jurisprudence citée).
5.
5.1 L'art. 340 de la loi générale genevoise sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (ci-après: LCP), en vigueur jusqu'au 31 décembre 2001, prévoyait à son alinéa 1:

"Lorsqu'un contribuable, par suite de déclarations inexactes ou incomplètes, n'a pas payé les impôts qu'il aurait dû payer ou les a payés d'une manière insuffisante, il est tenu, ou ses héritiers, à son défaut, sont tenus de payer les impôts arriérés pour les années pendant lesquelles ils n'ont pas été payés, jusqu'à cinq ans en arrière non compris l'année courante."
5.2 Le Tribunal administratif a considéré que les conditions de la révision étaient remplies: l'intéressée avait déclaré l'indemnité reçue dans la déclaration pour l'impôt spécial sur les bénéfices d'aliénation, de remise ou de liquidation totale ou partielle de certaines entreprises mais pas dans sa déclaration pour l'impôt sur le revenu et la fortune. En outre, quand bien même l'Administration fiscale cantonale lui avait demandé des renseignements sur l'augmentation de sa fortune, la recourante avait répondu de façon ambigüe puisqu'elle faisait référence à la liquidation de son cabinet dentaire alors même qu'à ce moment-là, elle avait repris son activité lucrative.
La recourante estime que l'arrêt du Tribunal administratif est arbitraire (art. 9 Cst.) en tant qu'il considère que les conditions de la révision sont remplies. Elle avait déclaré l'indemnité dans la déclaration d'impôt sur les remises de commerces et dans le courrier du 17 février 1998 à l'Administration fiscale cantonale. Ceci suffirait pour interrompre le lien de causalité entre la déclaration d'impôt 1997 "prétendument incomplète et la taxation prétendument insuffisante". En outre, cette indemnité ressortait de la déclaration d'impôt 1997 puisque la fortune avait augmenté de 450'000 fr. entre la fin 1996 et la fin 1997.
5.3 L'art. 340 LCP subordonne le rappel d'impôt à l'existence de déclarations inexactes ou incomplètes présentant un lien de causalité avec une insuffisance d'impôt. Il n'est pas contesté que la recourante n'a pas mentionné comme revenu les 450'000 fr. dans sa déclaration pour l'impôt sur le revenu et la fortune 1997. Que l'autorité de taxation puisse déduire de l'augmentation de fortune d'une année à l'autre qu'il y a eu des revenus non déclarés ne remplace pas une déclaration complète du revenu (RDAF 1997 II 646 consid. 3e p. 650/651= ASA 66 377, 2A.365/1994). En revanche, la recourante a rempli, le 21 octobre 1997, la déclaration pour l'impôt spécial sur les bénéfices d'aliénation, de remise ou de liquidation ce qui signifiait qu'elle avait liquidé son cabinet. Son courrier du 17 février 1998 pouvait impliquer également qu'elle avait cessé son activité professionnelle. Or, la recourante avait déjà signé, à ce moment-là, un contrat de bail pour des nouveaux locaux et repris son activité lucrative. Elle confirmait d'ailleurs, dans sa réclamation du 15 janvier 2001, qu'elle avait, pour des raisons personnelles, décidé de mettre fin à son activité professionnelle - et que c'est pour cette raison qu'elle avait rempli la déclaration
pour l'impôt spécial - mais qu'il était exact qu'elle l'avait reprise par la suite. Dès lors, c'est sans arbitraire que le Tribunal administratif a considéré que l'intéressée a fait des déclarations inexactes - elles étaient pour le moins incomplètes - en soutenant qu'elle avait cessé son activité et que ses déclarations ont conduit à une imposition insuffisante ne tenant pas compte de l'indemnité de 450'000 fr. comme revenu. Les conditions de l'art. 340 LCP sont ainsi remplies.
6.
6.1 L'art. 344 LCP, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2001, disposait qu'il ne pouvait être réclamé du contribuable qui a fait une déclaration régulière et complète ni supplément d'impôt ni amende, lorsque l'insuffisance de paiement résulte d'une taxation définitive établie par le département après contrôle ou acceptée ensuite de discussion avec le contribuable, à moins qu'il n'ait été sciemment induit en erreur par des renseignements inexacts du contribuable.
6.2 Le Tribunal administratif a relevé que, si la recourante, avait certes été interpellée par le fisc au sujet de l'augmentation de sa fortune, sa réponse était incomplète voire trompeuse car elle y faisait référence à la liquidation de son cabinet dentaire.

L'intéressée estime que l'arrêt entrepris est "en contradiction" avec l'art. 344 LCP qui exclut tout rappel d'impôt lorsque la taxation définitive a été acceptée à la suite de discussion avec le contribuable, ce qui, selon elle, aurait été le cas, vu la demande de renseignements de l'Administration et sa réponse. Les conditions de cette disposition seraient remplies et, partant, le rappel d'impôt exclu.
6.3 Il n'y a pas d'arbitraire à considérer qu'il n'y a pas eu de taxation définitive établie après contrôle ou discussion avec la contribuable au sens de l'art. 344 LCP. En effet, il y a effectivement eu un bordereau définitif émis après une demande de renseignements de l'Administration fiscale cantonale relative à la fortune de la recourante. Toutefois, dans sa réponse, comme le relève le Tribunal administratif, l'intéressée a induit en erreur cette Administration en laissant croire qu'elle avait liquidé son cabinet alors que tel n'a jamais été le cas.
7.
7.1 L'autorité intimée a considéré que l'ensemble de l'opération, soit la libération des locaux, le versement de l'indemnité et la location d'un nouveau bien immobilier, ne constituait pas une liquidation partielle (art. 88 LCP, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000). L'indemnité devait être soumise à l'impôt sur le revenu.

Selon la recourante, cette conclusion serait en contradiction avec l'art. 344 LCP et l'art. 16 LCP, qui définissaient le revenu imposable, ainsi que l'art. 88 LCP, relatif à l'impôt spécial sur les remises de commerces. Subsidiairement, elle invoque le remploi pour la partie de l'indemnité qui a été réinvestie dans son nouveau cabinet dentaire.
7.2 Dans la mesure où la recourante ne fait qu'examiner si les dispositions susmentionnées sont ou non applicables et ne démontre pas en quoi l'interprétation du Tribunal administratif serait arbitraire, l'argumentation relative à la liquidation partielle est appellatoire et ne remplit pas les conditions de motivation de l'art. 90 al. 1 lettre b OJ.

Ce grief aurait dû de toute façon être rejeté: la recourante n'a pas cessé son activité lucrative et n'a fait que déménager. Elle a touché une indemnité la dédommageant pour la libération des locaux qu'elle avait pris à bail. Il n'y a aucun arbitraire à considérer qu'il n'y a pas eu de liquidation. Au vu des circonstances, l'indemnité pouvait être qualifiée de revenu et la soumettre à l'impôt sur le revenu échappe à toute critique. D'ailleurs, la recourante amortit ses nouvelles installations dans le cadre de son imposition ordinaire.

Au surplus, la motivation relative au remploi est purement appellatoire et, partant, irrecevable, la recourante ne faisant que reprendre les arguments développés devant les instances inférieures.
8.
La recourante invoque la violation du principe de l'égalité de traitement (art. 8 Cst.). Elle considère que le refus du remploi en franchise d'impôt pour la partie de l'indemnité réinvestie dans du nouveau matériel constitue une inégalité de traitement.
L'intéressée ne fait que mentionner ledit principe de façon générale. Elle n'établit nullement que le remploi aurait été accordé à des contribuables dans des circonstances semblables (ATF 129 I 113 consid. 5.1 p. 125; 127 V 448 consid. 3b p. 454; 125 I 1 consid. 2b/aa p. 4 et la jurisprudence citée). Dès lors, ce grief est irrecevable (art. 90 al. 1 let. b OJ).
9.
Il résulte de ce qui précède que le recours est mal fondé et doit être rejeté dans la mesure où il est recevable.

La recourante a présenté une demande d'assistance judiciaire. Selon l'art. 152 OJ, l'assistance judiciaire est accordée à la partie qui est dans le besoin et dont les conclusions ne sont pas vouées à l'échec. La situation financière de la recourante, au regard de sa fortune et de ses revenus, est apparemment modeste. Il n'est toutefois pas certain que la condition d'indigence soit réalisée (ATF 128 I 225 consid. 2.5.1 p. 232; 127 I 202 consid. 3b p. 205). Ce point peut être laissé ouvert puisque la demande doit de toute façon être rejetée: un procès est dépourvu de chances de succès lorsque les perspectives de le gagner sont notablement plus faibles que les risques de le perdre, et qu'elles ne peuvent guère être considérées comme sérieuses, de sorte qu'une personne raisonnable et de condition aisée renoncerait à s'y engager en raison des frais qu'elle s'exposerait à devoir supporter (ATF 129 I 129 consid. 2.2 p. 133; 122 I 267 consid. 2b p. 271). En l'occurrence, la procédure entreprise devant le Tribunal fédéral n'avait manifestement aucune chance de succès, notamment du fait que la motivation invoquait sciemment un état de fait erroné - la cessation d'activité de la recourante - et qu'elle était

en partie appellatoire. Au moins
une des conditions précitées faisant défaut, la demande présentée par la recourante doit être rejetée. Succombant, celle-ci doit donc supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 159 al. 2 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2.
La demande d'assistance judiciaire est rejetée.
3.
Un émolument judiciaire de 2'000 fr. est mis à la charge de la recourante.
4.
Le présent arrêt est communiqué en copie aux mandataires de la recourante, à l'Administration fiscale cantonale et au Tribunal administratif du canton de Genève.
Lausanne, le 22 décembre 2004
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: La greffière: