RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2152/2004-FIN **ATA/57/2005**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 1er février 2005

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE DE L'IMPÔT FEDERAL DIRECT

et

ADMINISTRATION FEDERALE DES CONTRIBUTIONS

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FEDERAL DIRECT

et

Monsieur D_____

EN FAIT

1. Monsieur D_____ (ci-après : le contribuable) est agent immobilier. D'une part, il a exercé une activité salariée pour le compte de l'agence immobilière A_____ SA jusqu'au 31 décembre 2001. D'autre part, il est actif à titre indépendant.

2. Dans sa déclaration fiscale 2001-A, le contribuable a déclaré CHF 516'432.- de revenu et fortune immobilière bruts, dont CHF 60'000.- de salaires payés par l'agence immobilière A_____ S.A., CHF 87'978.- de revenu lié à son activité indépendante, CHF 337'874.- de revenu immobilier et CHF 30'579.- de revenu et fortune mobilière bruts.

   Les déductions s'élevaient à CHF 801'089, soit CHF 14'501.- de déductions liées à son activité dépendante, CHF 3'105.- de frais médicaux, CHF 1'400.- de primes d'assurance et CHF 782'083.- d'intérêts relatifs aux dettes.

   Dans le questionnaire « revenus et charges extraordinaires » annexé à la déclaration d'impôts susmentionnée, le contribuable n'a indiqué aucun revenu ou charge extraordinaire.

3. Le compte de produits et pertes joint à la déclaration fiscale 2001-A précisait que le bénéfice brut qu'avait réalisé en 2000 le contribuable dans le cadre de son activité indépendante était de CHF 92'978.-. De ce montant étaient soustraits CHF 5'000.- de charges, ce qui donnait un bénéfice net de CHF 87'978.-

4. Le 24 septembre 2002, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a requis du contribuable les justificatifs relatifs aux ventes immobilières réalisées en 2000 ayant abouti au bénéfice brut de CHF 92'978.-.

5. Par courrier du 1er octobre 2002, le contribuable a fait parvenir à l'AFC le détail des revenus liés à son activité indépendante pendant l'exercice 2000 et qui se présentait comme suit :

- Perte/vente capital-actions A___ SA	CHF -900'000.-
- Bénéfice/vente capital-actions SI G____	CHF 210'000.-
- Bénéfice/vente capital-actions S____	CHF 882'978.-
- Perte/vente capital-actions SI V_____	CHF -100'000.-
- Résultats sur ventes immobilières	CHF 92'978.-

- Charges (téléphone, véhicule, restaurants, divers) CHF -5'000.-

- Résultat net CHF 87'978.-

6. Un bordereau IFD daté du 15 novembre 2002 a été notifié au contribuable. L'AFC taxait le revenu lié à son activité indépendante pendant l'exercice 2000 à hauteur de CHF 92'900.-, en qualité de revenus extraordinaires. L'IFD s'élevait ainsi à CHF 3'379.-.

7. Par courrier du 9 décembre 2002, le contribuable a réclamé de ce bordereau.

Le montant de CHF 92'900.- correspondait aux ventes immobilières qui avaient eu lieu durant l'année 2000. Il n'entrait pas dans la catégorie des « revenus extraordinaires », mais dans le cadre de son activité professionnelle ordinaire et ne pouvait par conséquent faire l'objet d'une taxation séparée.

L'AFC n'avait pas non plus tenu compte des CHF 5'000.- de charges inhérentes à son activité professionnelle indépendante.

8. Le 26 août 2003, l'AFC a partiellement admis la réclamation. A titre exceptionnel, elle modifiait le bordereau entrepris en prenant en considération les charges de CHF 5'000.- relatives à l'activité indépendante du contribuable. Le nouveau bordereau IFD ramenait ainsi les revenus extraordinaires à CHF 87'900.-.

9. Le 18 septembre 2003, le contribuable a saisi la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : la commission) et a conclu à l'annulation du bordereau. L'AFC le considérait comme un professionnel de l'immobilier. Elle le lui avait d'ailleurs confirmé dans un courrier daté du 28 janvier 2002. Le montant de CHF 87'900.- devait être considéré comme résultant de son activité professionnelle ordinaire et non comme étant un revenu extraordinaire.

10. L'AFC a conclu le 11 février 2004 au rejet du recours.

Le canton de Genève était passé le 1er janvier 2001 pour l'IFD de la taxation praenumerando bisannuelle à la taxation postnumerando annuelle. La conséquence la plus importante de ce changement de régime résultait dans le fait que les revenus réalisés durant les années 1999-2000 tombaient dans une brèche de calcul et ne servaient jamais de base d'imposition. Le législateur avait prévu un correctif : une imposition distincte était mise en place pour taxer les revenus extraordinaires obtenus durant la période de calcul 1999-2000. Il convenait toutefois de se référer aux critères développés par la jurisprudence en rapport avec les anciens articles 43 et 53 de l'arrêté du Conseil fédéral sur la perception d'un impôt fédéral direct du 9 décembre 1940 (AIFD – RS 642.11) pour distinguer les revenus ordinaires des revenus extraordinaires. Il en résultait que le contribuable qui avait réalisé des bénéfices immobiliers en 2000 devait voir ceux-ci imposés en

application de l'article 218 LIFD. Enfin, l'AFC soulignait avoir tenu compte, à titre exceptionnel, d'une déduction de CHF 5'000.- au titre de charges, quand bien même la réalité de celles-ci n'avait pas été prouvée par pièces.

11. Le contribuable a dupliqué le 10 mars 2004. Il maintenait ses conclusions.

12. Par décision du 22 septembre 2004, la commission a admis le recours.

Si la modification du mode de calcul de l'IFD dans le temps créait une brèche de calcul, le législateur avait adopté l'article 218 LIFD pour pallier cette carence, si bien qu'il n'y avait pas lieu de se fonder par analogie sur la jurisprudence relative à l'article 43 AIFD pour juger du cas d'espèce. A teneur de l'article 218 LIFD, les revenus extraordinaires relatifs à l'année fiscale 2000 étaient susceptibles d'être taxés de manière séparée. Néanmoins, la commission niait que le bénéfice net de CHF 87'978.- puisse être considéré comme un revenu extraordinaire. L'AFC avait reconnu que le contribuable exerçait l'activité d'agent immobilier. Dès lors, l'achat et la vente d'immeuble entrait dans le cadre de son activité professionnelle ordinaire. En outre, le bénéfice litigieux qui résultait de quatre ventes, dont deux effectuées à perte, n'avait rien d'extraordinaire eu égard à l'état du marché immobilier dans le canton de Genève en 2000.

13. L'AFC a saisi le Tribunal administratif d'un recours le 21 octobre 2004. Elle reprenait la même argumentation que celle développée précédemment et maintenait ses conclusions.

14. Le contribuable s'est opposé au recours le 26 novembre 2004.

15. Suite à une demande de renseignements complémentaires du Tribunal administratif, le contribuable a confirmé, par courrier du 26 janvier 2005, avoir assumé des fonctions au sein de l'Agence Immobilière A_____ S.A. jusqu'au 31 décembre 2001 et avoir « toujours été considéré, par l'AFC, comme professionnel de l'immobilier ». La recourante a reçu copie dudit courrier.

16. 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. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. L'objet du recours porte sur les revenus obtenus par le contribuable en 2000 dans le cadre de son activité indépendante.

3. Depuis le 1er janvier 2001, Genève applique, en lieu et place du système praenumerando bisannuel, le système postnumerando annuel, tant pour la taxation fédérale que cantonale.

Dans le système postnumerando annuel, l'impôt dû pour une année correspond aux revenus réalisés durant cette même année et ne se calcule donc plus sur la base des deux années précédentes. Lors du passage entre les deux systèmes, une brèche de calcul s'est produite. Les revenus réalisés durant les années 1999-2000 n'ont jamais servi de base d'imposition.

Dans le but d'éviter une disproportion entre les éléments effectivement réalisés en 1999-2000 (n-2, n-1) et ceux imposables pour l'année 2001 (n), le législateur fédéral a prévu une imposition spéciale des revenus extraordinaires : les revenus extraordinaires réalisés durant les années n-1 et n-2 ou lors d'un exercice clos au cours de ces années sont soumis à un impôt annuel entier pour l'année fiscale où ils ont été acquis, au taux correspondant à ces seuls revenus (article 218 al. 2 LIFD).

L'article 218 al. 3 LIFD précise que doivent être en particulier considérés comme revenus extraordinaires les prestations en capital, les revenus de fortune non périodiques, les gains de loterie et, par analogie avec l'art. 206, al. 3 LIFD, les revenus extraordinaires provenant d'une activité lucrative indépendante, soit à teneur de ce dernier article, les bénéfices en capital réalisés, les réévaluations comptables d'éléments de fortune, les provisions dissoutes, ainsi que les amortissements et provisions justifiés par l'usage commercial qui ont été omis.

4. La seule question qui se pose dans le présent litige est celle de savoir si le montant de CHF 87'978.- relatif aux gains obtenus par le contribuable dans le cadre de son activité indépendante constitue ou non un revenu extraordinaire au sens de l'article 218 alinéas 2 et 3 LIFD, respectivement de l'article 206 alinéa 3 LIFD, notamment eu égard à la jurisprudence développée à l'aune de l'ancien article 43 AIFD.

a. Selon une jurisprudence constante du Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu d'après sa lettre (interprétation littérale). Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme en la dégageant de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique) (ATF 129 V 258 consid. 5.1 p. 263/264 et les références citées). Le Tribunal fédéral utilise les diverses méthodes d'interprétation de manière pragmatique, sans établir entre elles un ordre de priorité hiérarchique (ATF 125 II 206 consid. 4a p. 208/209). Enfin, si plusieurs

interprétations sont admissibles, il faut choisir celle qui est conforme à la Constitution (ATF 119 Ia 241 consid. 7a p. 248 et les arrêts cités).

S'agissant plus spécialement des travaux préparatoires, bien qu'ils ne soient pas directement déterminants pour l'interprétation et ne lient pas le juge, ils ne sont pas dénués d'intérêt et peuvent s'avérer utiles pour dégager le sens d'une norme. En effet, ils révèlent la volonté du législateur, laquelle demeure, avec les jugements de valeur qui la sous-tendent, un élément décisif dont le juge ne saurait faire abstraction même dans le cadre d'une interprétation téléologique (ATF 119 II 183 consid. 4b p. 186 ; 117 II 494 consid. 6a p. 499). Les travaux préparatoires ne seront toutefois pris en considération que s'ils donnent une réponse claire à une disposition légale ambiguë et qu'ils aient trouvé expression dans le texte de la loi (ATF 124 III 126 consid. 1b p. 129).

b. Selon le texte de la loi, les bénéfices en capital réalisés, les réévaluations comptables d'éléments de fortune, la dissolution de provisions, ainsi que l'omission d'amortissements et de provisions justifiées par l'usage commercial, sont des bénéfices extraordinaires au sens de l'article 206 alinéa 3 LIFD. En revanche, ni le texte légal, ni la systématique de la loi ne permet de cerner la notion de bénéfice ordinaire. L'administration fiscale part de l'idée que les bénéfices ordinaires sont générés dans le cadre des activités ordinaires, alors que les bénéfices extraordinaires sont réalisés par des activités qui ne sont pas typiques, habituelles pour l'entreprise concernée (RDAF 2000, p. 403).

Les bénéfices extraordinaires au sens de l'article 206 alinéas 2 et 3 LIFD sont caractérisés par le fait qu'ils ne sont pas réalisés (comme les bénéfices commerciaux ordinaires) dans le cadre de l'activité commerciale courante. Ils ne proviennent pas d'opérations commerciales régulières, mais sont réalisés lors d'opérations qui sortent du champ de l'activité commerciale ordinaire et qui entraînent un dégagement de réserves latentes, que ce soit par le biais d'une aliénation de capital ou de procédés comptables (réévaluation comptable d'éléments de fortune, dissolution de provisions, omission d'amortissements et de provisions justifiés par l'usage commercial) (RDAF 2000, p. 405).

c. Dans sa circulaire no 6 (CIR W99-006F), l'administration fédérale des contributions relève que, compte tenu de la modification du système de l'imposition dans le temps, le caractère extraordinaire d'un revenu peut résulter :

- soit du caractère unique d'une prestation (gain de loterie, indemnité obtenue lors de la renonciation ou de la cessation d'une activité, revenu de fortune non périodique, bénéfice de liquidation) ;

- soit du caractère extraordinaire d'un revenu de nature périodique (dividende nettement supérieur aux dividendes des exercices précédents, indemnités pour prestations spéciales, gratification d'un montant exceptionnel) ;

- soit d'un changement dans l'aménagement de la source du revenu (provision dissoute ensuite de changement de méthode de comptabilisation, omission d'amortissements et de provisions justifiées par l'usage commercial, modification des conditions de rémunération d'une activité salariée).

En l'espèce, il n'est pas contesté que le contribuable exerce une partie de son activité professionnelle en qualité d'agent immobilier indépendant. Le revenu litigieux qu'il a obtenu pour l'exercice commercial 2000 provient de son activité typique, habituelle d'agent immobilier indépendant qui consiste à acquérir et vendre des biens immobiliers, des titres de sociétés immobilières et à prendre des participations dans des opérations de promotions immobilières. Il ne provient non pas d'une seule et unique opération financière, mais de quatre ventes d'actions de sociétés immobilières dont deux se sont soldées par des pertes. En outre, l'AFC n'ayant pas démontré en quoi ce revenu était exceptionnel, eu égard à ceux des exercices 1999 et 2001, il ne saurait en l'état être qualifié de revenu extraordinaire.

Enfin, l'application par analogie de la jurisprudence développée dans le cadre de l'ancien article 43 AIFD n'est pas pertinente en l'occurrence. Cet article équivaut dans la législation actuelle à l'article 47 LIFD, dont l'objet est la taxation des revenus extraordinaires en cas de fin d'assujettissement ou de taxation intermédiaire. D'un point de vue systématique, cette disposition appartient à la législation spécifique au système d'imposition praenumerando bisannuel. Le présent litige ne résulte pas d'un défaut inhérent à ce système, mais bel et bien du passage de ce système de calcul à celui du postnumerando annuel. Or, ce passage a expressément été réglé par l'article 218 LIFD qui seul trouve application en l'espèce. Par conséquent, l'autorité recourante sera déboutée.

5. Vu la qualité de la recourante, aucun émolument ne sera perçu. Le contribuable n'a droit à aucune indemnité de procédure, faute d'allégations et de conclusions dans ce sens (87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS,
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 21 octobre 2004 par l'administration fiscale cantonale de recours de l'impôt fédéral direct contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 22 septembre 2004;

au fond :

le rejette;

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

dit que, conformément aux articles 97 et suivants de la loi fédérale d'organisation judiciaire, le présent arrêt peut être porté, par voie de recours de droit administratif, dans les trente jours dès sa notification, par devant le Tribunal fédéral; 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 en trois exemplaires au moins au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14; le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyen de preuve, doivent être joints à l'envoi;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonal de l'impôt fédéral direct, à l'administration fédérale des contributions, à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, ainsi qu'à Monsieur D_____.

Siégeants : Mme Bovy, président, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :	la présidente :
M. Vuataz-Staquet	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :