

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2552/2004-FIN

ATA/377/2005

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 24 mai 2005

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

Monsieur P. _____

représenté par la Société fiduciaire d'expertise et de révision S.A.

EN FAIT

1. Monsieur P. _____ est entrepreneur salarié au sein de la société P. _____ S.A., dont il est administrateur-président.

Il exerce aussi une activité indépendante dans le domaine immobilier, d'une part dans le cadre de la société simple « B. _____ » (ci-après : la société simple) et, d'autre part, dans celui de la raison individuelle « C. _____ » (ci-après : la raison individuelle).

Dans la déclaration fiscale 2001-A, il n'a annoncé aucun revenu extraordinaire pour l'année 2000. Le revenu de son activité indépendante ascendait à CHF 57'085.-. Le compte de pertes et profits de la société simple indiquait des produits immobiliers en CHF 290'420.- pour l'année 2000. Le bénéfice net de l'exercice s'élevait à CHF 114'669,45.

2. L'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a notifié à M. P. _____, le 3 mai 2002, un bordereau de revenus extraordinaires 2000. L'impôt, en CHF 33'742,15, était fondé sur un revenu imposable extraordinaire de CHF 145'210.-, soit le 50% des produits immobiliers de la société simple.

3. Le 31 mai 2003, M. P. _____ a élevé réclamation. L'activité qu'il déployait au sein de la société simple et celle, de promotion, qu'il menait de manière indépendante étaient étroitement liées et produisaient régulièrement des bénéfices. Il n'y avait rien d'extraordinaire à ce qu'une promotion se soit terminée en 2000 ni qu'un bénéfice ait été réalisé dans cette opération.

4. Le 17 avril 2003, l'AFC a maintenu la taxation. Même dans le cadre de l'activité régulière de promoteur immobilier du contribuable, les opérations réalisées produisaient des revenus d'une manière irrégulière. Les bénéfices immobiliers réalisés à titre professionnel devaient systématiquement être considérés comme revenus extraordinaires, quelle que soit leur amplitude, et être imposés.

5. Le 21 mai 2003, M. P. _____ a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission de recours), reprenant et développant son argumentation. Au cours des années, les résultats cumulés de la société simple et de la raison individuelle (à 50%) avaient été de

Exercice 1995	CHF	525'048.-
Exercice 1996	CHF	356'959.-
Exercice 1997	CHF	143'385.-

Exercice 1998	CHF	183'894.-
Exercice 1999	CHF	557'047.-
Exercice 2000	CHF	145'210.-
Exercice 2002	CHF	380'123.-

Le bénéfice réalisé en 2000 provenait de la vente d'une villa à Avusy, dont il avait réalisé la promotion.

6. L'AFC s'est opposée au recours le 12 décembre 2003. Refaisant l'historique de la brèche de calcul de l'année 2000 et des dispositions prises pour la pallier, l'AFC a cité le Tribunal fédéral, qui avait précisé que l'article 206 alinéa 3 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) visait à soumettre à l'impôt les bénéfices extraordinaires réalisés pendant la période transitoire de deux ans, afin d'éviter qu'ils ne tombent dans une brèche de calcul. Pour savoir s'il s'agissait de bénéfices extraordinaires ou non, la pratique développée dans le cadre de l'article 53 alinéa 2 de l'arrêté concernant la perception d'un impôt fédéral direct du 9 décembre 1940 (AIFD - RS 634.11), abrogé en 1995, pouvait être suivie, de même que les critères développés en application de l'article 43 AIFD : pour les commerçants en immeubles cessant leur activité, les gains immobiliers réalisés au cours des deux années précédant les années de taxation tombaient dans la brèche de calcul et devaient être taxés en vertu de l'article 43 AIFD, l'impôt annuel entier étant dû.

Dans le cas d'espèce, le bénéfice résultant de la vente d'un bien immobilier durant l'année 2000, dans le cadre d'une promotion immobilière, devait être imposé.

7. Le 29 janvier 2004, M. P. _____ a maintenu sa position.
8. Le 7 octobre 2004, à la demande de la commission de recours, M. P. _____ a produit la liste des promotions qu'il avait réalisées entre 1995 et 2002, ainsi que des détails sur la promotion d'Avusy.
9. Par décision du 22 novembre 2004, la commission de recours a admis le recours.

En substance, elle a constaté que le revenu réalisé en 2000 par M. P. _____ ne constituait pas une prestation à caractère unique ni un revenu périodique sortant de l'ordinaire et qu'il ne provenait pas d'un aménagement dans la source du revenu. Les informations données par le contribuable montraient qu'il avait acquis à Avusy une parcelle de 20'000 m², laquelle avait régulièrement produit des revenus depuis 1988, et qui en produirait encore. On ne voyait pas en quoi il aurait aménagé ses affaires pour produire un revenu en 2000. Aucune réserve latente n'avait été dégagée. La jurisprudence relative à la cessation d'activité n'était pas applicable.

10. L'AFC a alors saisi le Tribunal administratif d'un recours le 16 décembre 2004, reprenant largement et complétant l'argumentation qu'elle avait développée devant la commission de recours.
11. De son côté, M. P. _____ s'est opposé au recours le 28 janvier 2005. L'application de la jurisprudence développée pour les situations de taxation intermédiaire n'avait pas de sens, puisqu'il avait continué à exercer son activité comme par le passé. Il n'y avait pas eu de dissolution de provisions ou de réserves latentes en 2000. Le revenu de CHF 145'210.- ne pouvait être considéré comme un revenu extraordinaire.

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).
2. a. Le 1er janvier 2001, le canton de Genève est passé du système prae-numerando au système post-numerando en ce qui concerne l'impôt sur le revenu des personnes physiques. L'année 2000 tombait dès lors dans une brèche de calcul, ce qui a amené le législateur cantonal à adopter la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (LITPP - II - D 3 12). L'article 6 alinéa 2 de ce texte prévoit que les revenus extraordinaires réalisés pendant la période fiscale précédant la modification sont soumis à un impôt annuel entier, au taux applicable à ces seuls revenus, pour l'année fiscale où ils ont été acquis. L'alinéa 3 de cette disposition précise que sont notamment considérés comme des revenus extraordinaires les prestations en capital, les revenus inhabituellement élevés par comparaison aux années antérieures, les gains de loterie, les revenus non périodiques de fortune et les revenus extraordinaires provenant d'une activité lucrative indépendante.

b. Cette formulation, que l'on pourrait qualifier de tautologique en ce qu'elle concerne les revenus des indépendants, est reprise de l'article 69 alinéa 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Il ressort de l'information fiscale éditée par la Conférence suisse des impôts que sont par exemple considérés comme des revenus extraordinaires provenant d'une activité lucrative indépendante la réalisation de réserves latentes, l'utilisation de provisions et la non prise en compte de réserves et d'amortissements nécessaires par l'usage commercial (cf. <http://www.estv.admin.ch/data/ist/f/dossier/e1.pdf>, p. 7 ad note 1, état au 11 mai 2005). Dans le même sens, le Message du Conseil fédéral du 25 mai 1983 concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et

des communes ainsi que sur l'impôt fédéral du 25 mai 1983 (FF 1983 III p. 1 ss. 160) indique :

« sont réputées recettes extraordinaires les bénéfices en capital, les augmentations de valeur de biens patrimoniaux comptabilisés, la dissolution de provisions ainsi que les réserves latentes dissoutes par renonciation à des amortissements ou à des provisions justifiées par l'usage commercial ».

3. En l'espèce, le Tribunal administratif relèvera en premier lieu que l'intimé a régulièrement réalisé, tant dans les années précédentes que dans celles suivant l'année 2000, des revenus à tout le moins équivalents, si ce n'est supérieurs à ceux aujourd'hui litigieux, par le biais d'opérations immobilières. D'autre part, on ne voit pas en quoi M. P. _____ aurait dissous des réserves latentes ou des provisions par renonciation à des amortissements ou à des provisions justifiées par l'usage commercial. A cet égard, le reproche de l'AFC apparaît être une pétition de principe, selon laquelle toute réalisation de revenus dans le cadre d'une promotion immobilière constitue une telle dissolution, sans qu'il ne soit nécessaire de se pencher sur l'ensemble de l'activité du contribuable au cours du temps.

Comme l'a relevé la commission de recours, le caractère répétitif des opérations immobilières, le fait que l'opération litigieuse ne soit pas unique et, enfin, que rien n'indique que le contribuable ait d'une manière quelconque influencé cette opération afin de que le revenu soit réalisé pendant l'année de la brèche de calcul permettent de dénier à ce revenu le caractère de revenu extraordinaire.

4. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Une indemnité de procédure, en CHF 2'000.-, sera allouée à M. P. _____, qui obtient gain de cause.

Vu la qualité de la recourante, aucun émolument ne sera perçu (art. 87 LPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 16 décembre 2004 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 22 novembre 2004 ;

au fond :

le rejette ;

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

alloue à M. P. _____ une indemnité de CHF 2'000.- à la charge de l'Etat de Genève ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à la société fiduciaire d'expertise et de révision S.A., mandataire de M. P. _____.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

la vice-présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :