

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3878/2008-FIN

ATA/174/2010

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 16 mars 2010**

**1ère section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Madame et Monsieur B\_\_\_\_\_**

représentés par Me Antoine Berthoud, avocat

et

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE  
ADMINISTRATIVE**

---

## EN FAIT

1. Madame et Monsieur B\_\_\_\_\_ (ci-après : les contribuables) sont domiciliés dans le canton de Genève. M. B\_\_\_\_\_ est promoteur immobilier.
2. Le 13 décembre 1999, le contribuable a signé avec UBS S.A. (ci-après : la banque) une convention établie le 29 octobre 2009, dont le but était d'assainir l'endettement important de l'intéressé auprès de la banque en favorisant la vente rapide de plusieurs immeubles remis en gage pour une somme supérieure à CHF 26'000'000.-. Cela fait, la banque était disposée à consentir à celui-ci un important abandon de créance, ascendant à CHF 10'000'000.-, moyennant le versement d'un montant forfaitaire de CHF 1'100'000.-.  
  
Il ressortait notamment de ce document que le contribuable reconnaissait et admettait l'état des créances exigibles, des droits de gages immobiliers et des garanties complémentaires mentionnées dans la convention. Il s'engageait à ne former aucune opposition aux poursuites en réalisation de gage immobilier que la banque introduirait et à n'entraver en aucune manière la vente des immeubles concernés. Il devrait remettre gratuitement et à première réquisition tout document utile. Le paiement du montant forfaitaire de CHF 1'100'000.- s'effectuerait par tranches annuelles de CHF 110'000.-, exigibles au 31 décembre de chaque année, la première fois le 31 décembre 2000. La remise de dette de CHF 10'000'000.-, qui ne pouvait intervenir que moyennant parfaite exécution des toutes les obligations imposées au contribuable, se ferait par tranches de CHF 2'000'000.- dès le paiement de chacune des premières tranche du montant forfaitaire.
3. Le 5 décembre 2003, à la suite d'une procédure de rappel d'impôts, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a adressé aux contribuables un bordereau de taxation relatif à l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) pour revenus extraordinaires réalisés au cours de l'année 2000. L'impôt s'élevait à CHF 230'000.- calculé sur un revenu imposable de CHF 2'000'000.-, plus intérêts de retard de CHF 25'494,65.-. Ce revenu correspondait à la première tranche de la remise de dette prévue par la convention.
4. Le même jour, les contribuables se sont vus notifier un bordereau d'amende IFD pour la même période de taxation d'un montant de CHF 76'666.-, au motif que par négligence, ils avaient fait en sorte que leur taxation 2001 A soit inexacte en ne mentionnant pas l'abandon de créance dont ils avaient bénéficié en cours d'année civile 2000.

L'AFC-GE a précisé que l'amende était fondée sur l'art. 175 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et était réduite à un tiers du montant de l'impôt soustrait, afin de tenir compte de la

---

situation financière des contribuables et de l'importance du montant qui leur était réclamé.

5. Par pli du 5 décembre 2003, les contribuables ont élevé réclamation contre les bordereaux précités. L'AFC-GE l'a rejetée par décision du 12 février 2004.
6. Le 8 mars 2004, les contribuables ont transmis à la commission cantonale de recours en matière d'impôts - remplacée depuis lors par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) - une copie d'une demande de remise d'impôt concernant notamment les bordereaux précités en application de l'art. 350 LCP, accompagnée d'un courrier dans lequel ils indiquaient qu'afin de préserver leurs droits selon la réponse du département des finances à leur demande de remise, ils se réservaient le droit de recourir contre les décisions du 12 février 2004 relatives aux impôts et amendes pour l'IFD 2000.
7. Le 2 juillet 2004, les contribuables ont déposé auprès de la commission deux écritures complétant la lettre du 8 mars 2004, qu'ils ont qualifiée de recours. Ils ont produit des états financiers de l'activité du contribuable pour les années 1999 et 2000, dont il résultait des pertes respectives de CHF 1'420'000.- et CHF 12'550'000.-.
8. L'AFC-GE a conclu à l'irrecevabilité du recours en raison de l'absence de motivation et de moyens servant de preuves exigés par l'art. 140 al. 1 et 2 LIFD.
9. Le 14 décembre 2005, la commission a déclaré le recours irrecevable et le 23 mai 2006, le Tribunal administratif a confirmé cette décision (ATA/289/2006).
10. Statuant sur recours de droit public le 21 novembre 2006, le Tribunal fédéral a admis ledit recours et annulé l'arrêt précité du Tribunal administratif en renvoyant notamment la cause à la commission pour qu'elle entre en matière sur le recours (ATF 2A.418/2006).
11. Le 21 juin 2007, les contribuables ont transmis à l'AFC-GE, avec information à la commission, de nouveaux comptes des exercices 1999 et 2000. Il en ressortait une perte comptable de CHF 775'657,70 pour 1999 et de CHF 9'633'953,30 pour 2000. Ces pertes devaient être déduites.
12. Le 13 août 2007, invitée à se déterminer sur le fond du recours et les nouvelles pièces produites par les contribuables, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours et à la confirmation des bordereaux de taxation litigieux. L'abandon de créance dont les contribuables avaient bénéficié en 2000 était un revenu unique extraordinaire qui aurait dû être déclaré. Les pertes subies en 1999 et 2000 ne pouvaient être prises en considération comme pertes extraordinaires liées à ce revenu. En effet, depuis l'année fiscale 1999, les contribuables n'avaient jamais remis de déclaration d'impôts complète, ni déposé de comptes avant ceux produits en juillet 2004, les suivants étant ceux remis en juin 2007, qui différaient des

premiers alors qu'ils portaient sur la même période. Ces états financiers manquaient donc de probité et ne permettaient pas d'établir avec certitude la situation des intéressés.

13. Le 1er octobre 2008, la commission a admis le recours et annulé les bordereaux de taxation 2000 en cause.

L'abandon de créance litigieux ne pouvait être considéré comme un revenu extraordinaire, au vu notamment des clauses de la convention d'assainissement. Il s'agissait d'une tranche d'une remise de dette d'un montant total de CHF 10'000'000.-, soumise à diverses conditions. Il n'avait pas un caractère unique et isolé mais faisait partie d'une série de cinq tranches égales, réparties de manière linéaire sur cinq ans, avec des échéances identiques. Il n'était pas établi en outre que le contribuable ait eu une influence décisive sur la fixation du moment du premier abandon de créance.

14. Par acte du 30 octobre 2008, l'AFC-GE a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision susmentionnée, concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision sur réclamation du 12 février 2004. Elle a repris en substance l'argumentation développée devant la commission.

15. Le 24 novembre 2008, les contribuables se sont opposés au recours.

La convention d'assainissement avait repris pour l'essentiel les conditions imposées par la banque, le contribuable n'ayant pas eu le choix de refuser en raison de sa situation. Ses modalités étaient conformes à la pratique en la matière. L'abandon de créance litigieux ne pouvait constituer un revenu unique alors que les effets de la convention d'assainissement avaient une portée de cinq ans pour les abandons de créance et de dix ans pour les remboursements.

Même si l'abandon de créance litigieux devait être qualifié de revenu extraordinaire, celui-ci serait absorbé par les pertes subies par le contribuable en 1999 et 2000.

Le bordereau d'amende devait être annulé, à la suite du sort du rappel d'impôt. Si ce dernier devait être maintenu, il faudrait alors admettre qu'aucune négligence ne pouvait être reprochée aux contribuables.

16. Le 28 novembre 2008, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a conclu à l'admission du recours et à l'annulation de la décision querellée, faisant sienne les considérations de l'AFC-GE. Même si le contribuable n'avait pas forcément eu toute latitude pour influencer sur la date de l'abandon de créance octroyé, il n'en demeurerait pas moins que sur le principe même, une telle mesure revêtait un caractère tout à fait extraordinaire et unique. Le seul fait qu'elle soit échelonnée sur plusieurs années ne suffisait pas à lui donner un caractère ordinaire, ni périodique.

17. Le 3 mars 2009, l'AFC-GE, invitée par le tribunal de céans à déposer d'éventuelles écritures complémentaires, a persisté dans son recours.

## EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56 de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2001, le canton de Genève applique, en lieu et place du système *praenumerando* bisannuel, le système *postnumerando* annuel, y compris pour la taxation fédérale.

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 et 2000 et ceux imposables pour l'année 2001, le législateur fédéral a prévu une imposition spéciale des revenus extraordinaires : les revenus extraordinaires réalisés durant les années 1999 et 2000 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 (art. 218 al. 2 LIFD).

L'art. 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 (ATA/57/2005 du 1<sup>er</sup> février 2005).

3. La question qui se pose est celle de savoir si le montant de CHF 2'000'000.- correspondant à un abandon de créance consenti au contribuable en 2000 doit être considéré comme un revenu extraordinaire au sens de la disposition susmentionnée.
- a. Dans sa circulaire n° 6 du 20 août 1999 ayant pour objet le « Passage pour les personnes physiques de la taxation bisannuelle *praenumerando* à la taxation

annuelle postnumerando » (CIR W99-006F), l'AFC-CH 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).

b. Dans le cadre de la qualification d'un revenu en tant que revenu extraordinaire, il peut être tenu compte du fait que le contribuable est à même d'influer sur les modalités d'attribution d'un revenu et de mettre ainsi à profit la brèche de calcul (RDAF 2003 II p. 199).

Sous cet angle, il peut y avoir revenu extraordinaire, en particulier lorsque le contribuable concentre en une seule déclaration les bénéfices obtenus lors des années précédentes. Le sens de l'art. 218 LIFD est précisément d'empêcher que le contribuable ne puisse profiter de la modification du système d'imposition dans le temps, parce qu'il a la possibilité de déplacer librement la réalisation du revenu dans la brèche de calcul (RDAF 2003 II p. 199).

En l'espèce, la convention d'assainissement prévoit une remise de dette par tranche de CHF 2'000'000.-, sur cinq ans, pour un montant total de CHF 10'000'000.-, moyennant versement par l'intéressé d'un montant forfaitaire de CHF 1'100'000.- par tranches annuelles de CHF 110'000.- et exécution par le même d'un certain nombre d'obligations destinées à faciliter la vente rapide des biens immobiliers garantissant des prêts dont la somme dépasse CHF 25'000'000.-. Les cinq tranches de remise de dette sont égales et leurs modalités d'exécution identiques. Il n'y a donc pas lieu de distinguer le premier abandon de créance des quatre suivants et de le considérer comme un revenu unique et isolé, pour le seul motif que son échéance tombe en 2000. Le dossier ne révèle pas par ailleurs d'éléments permettant de retenir que le contribuable aurait été en mesure d'influer utilement sur les modalités de la convention dans le but de mettre à profit la brèche de calcul, étant relevé qu'il avait comme interlocuteur une banque. L'abandon de créance litigieux ne peut donc être considéré comme un revenu extraordinaire.

4. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

Vue l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge de l'AFC-GE et un émolument de CHF 300.- sera mis à celle de l'AFC-CH (art. 1 al. 1 et art. 11 al. 2 RFPA). Une indemnité de CHF 1'000.- sera allouée aux intimés, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 30 octobre 2008 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission de cantonale de recours en matière d'impôts du 1er octobre 2008 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émolument de CHF 700.- à la charge de l'administration fiscale cantonale ;

met un émolument de CHF 300.- à la charge de l'administration fédérale des contributions ;

alloue une indemnité de CHF 1'000.- en faveur de Madame et Monsieur B\_\_\_\_\_, à la charge de l'Etat de Genève ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, à Me Antoine Berthoud, avocat de Madame et Monsieur B\_\_\_\_\_ ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :