

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4054/2005-FIN

ATA/632/2006

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 28 novembre 2006**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS**

et

**Madame et Monsieur X\_\_\_\_\_**  
représentés par Me Philippe Cottier, avocat

---

## EN FAIT

1. Madame et Monsieur X\_\_\_\_\_ (ci-après : les contribuables) sont domiciliés dans le canton de Genève. M. X\_\_\_\_\_ exerce d'une part une activité salariée à la Y\_\_\_\_\_ et, d'autre part, une activité indépendante dans le domaine de l'immobilier, en qualité d'associé de la société en nom collectif « X\_\_\_\_\_ & Cie » (ci-après : la SNC).

Mme X\_\_\_\_\_ est salariée d'une entreprise qui n'a pas de lien avec le litige.

2. Le 17 septembre 2001, les contribuables ont transmis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) leur déclaration fiscale 2001A pour les revenus réalisés en 2000. Ils n'ont déclaré aucune charge ou revenu extraordinaire. Leur revenu net s'élevait à CHF 3'940'783.- et leur fortune à CHF 6'834'843.-. Le revenu des activités immobilières ascendait à CHF 3'455'313.-, dont CHF 2'344'199.- provenaient de la SNC.

3. Le 10 septembre 2002, l'AFC a remis aux contribuables un bordereau « revenus extraordinaires 2000 ». L'impôt dû était de CHF 386'892,55, fondé sur un revenu de CHF 1'301'991.-.

4. Le 17 décembre 2002, les contribuables ont élevé réclamation auprès de l'AFC. Les gains réalisés en 2000 par M. X\_\_\_\_\_ dans le cadre de son activité immobilière professionnelle étaient des revenus ordinaires et non extraordinaires.

5. Le 30 mars 2004, l'AFC a partiellement admis la réclamation. Elle a remis aux contribuables un bordereau rectificatif tenant compte d'un dégrèvement, fondé sur la pondération selon la moyenne des gains de même nature des trois années précédentes. Le revenu retenu était de CHF 403'887.-, et l'impôt de CHF 89'707,10.

Les dispositions légales en vigueur conduisaient toutes à une imposition systématique de tous les bénéfices immobiliers réalisés à titre professionnel. Les bénéfices immobiliers commerciaux réalisés pendant la brèche de calcul étaient considérés comme revenus extraordinaires, quelle que soit leur ampleur.

6. Le 3 mai 2004, les contribuables ont saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) du litige, reprenant et développant leur argumentation antérieure.

7. Le 21 janvier 2005, l'AFC a persisté dans les termes de sa décision, développant elle aussi les éléments figurant dans sa décision sur réclamation.

8. Après avoir autorisé un deuxième échange d'écritures, la commission a admis le recours le 25 octobre 2005.

M. X\_\_\_\_\_ avait réalisé les revenus suivants au cours des années, dans le domaine immobilier :

- 1996 : CHF 1'943'128.-
- 1997 : CHF 5'346'165.-
- 1998 : CHF 3'309'481.-
- 1999 : CHF 657'628.-

L'activité ordinaire d'un agent immobilier consistait à acquérir et à vendre des biens immobiliers, des actions de sociétés ou à prendre des participations dans des promotions immobilières. Les revenus réalisés par les contribuables dans des opérations régulières de ce type devaient être qualifiés de périodiques. Ils n'étaient pas de nature extraordinaire. L'AFC n'avait pas soutenu que les contribuables aient cherché à influencer les opérations immobilières dans le but de réaliser des revenus pendant la brèche de calcul. Compte tenu des revenus réalisés les années précédentes et de l'état du marché immobilier, le revenu imposable en 2000 ne dépassait pas d'une manière anormale la moyenne de ceux acquis par les contribuables pendant les quatre années précédentes.

9. Le 17 novembre 2005, l'AFC a recouru auprès du Tribunal administratif. Elle conclut préalablement à la suspension de la procédure, dans l'attente d'un arrêt à rendre dans une cause similaire, suite à un recours de l'administration fédérale des contributions. Par nature, les ventes immobilières revêtaient un caractère extraordinaire. Le fait que, durant la brèche de calcul, les contribuables n'aient pas volontairement effectué une opération ou que cette dernière ne sorte pas du cadre de son activité ordinaire ne modifiait en rien ce caractère extraordinaire.
10. Le 9 janvier 2006, les contribuables se sont opposés au recours pour les motifs qu'ils avaient développé antérieurement.
11. Le 23 mai 2006, le Tribunal administratif a rendu un arrêt dans la cause mentionnée par l'AFC (ATA/285/2006 du 23 mai 2006). Cet arrêt a été soumis aux parties.
12. Le 27 juillet 2006, l'AFC a persisté dans ses conclusions.
13. Le 6 septembre 2006, les contribuables ont fait de même, relevant qu'ils avaient comptabilisé les ventes immobilières au fur et à mesure qu'ils signaient

les actes avec les tiers, contrairement à ce qui s'était passé dans l'affaire ayant abouti à l'arrêt précité.

## 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. a. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2001, 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.

b. 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'article 218 alinéa 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'article 206, alinéa 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).

c. 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) prévoit également que sont en particulier considérés comme des revenus extraordinaires les prestations en capital, les revenus non périodiques de fortune, les gains de loterie et les revenus extraordinaires provenant d'une activité lucrative indépendante.

d. L'article 6 de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (LITPP-II – D 3 12) est la norme cantonale d'harmonisation qui reprend le principe d'imposition des revenus extraordinaires consacré par la législation fédérale. Cette disposition stipule en son alinéa 2 que les revenus extraordinaires réalisés durant la période fiscale précédant la modification ou lors d'un exercice clos au cours de cette période sont soumis à un impôt annuel entier, au taux applicable à ces seuls revenus (taux des art. 32A et 32B de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887), pour l'année fiscale où ils ont été acquis [...]. L'article 6 alinéa 3 LITPP-II 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.

3. La seule question qui se pose en l'espèce est celle de savoir si les gains obtenus par le contribuable dans le cadre de son activité indépendante, constitue ou non un revenu extraordinaire au sens des dispositions précitées

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 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 sont des bénéfices extraordinaires au sens de l'article 6 alinéa 3 LITPP-II. 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 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'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).

d. 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'article 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, il n'est pas contesté que le contribuable exerce son activité professionnelle en qualité de professionnel de l'immobilier. Le revenu litigieux qu'il a réalisé pour l'exercice commercial 2000 provient de son activité typique et habituelle d'indépendant, acquérant et vendant des biens immobiliers lors d'opérations de promotions immobilières. De plus, l'intimé a régulièrement réalisé, tant dans les années précédant que 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 (ATA/377/2005 du 24 mai 2005). L'AFC ne soutient pas, à juste titre, que les contribuables auraient manœuvré afin de réaliser certains de leurs revenus pendant la brèche de calcul, comme c'était le cas dans l'ATA/285/2006 précité.

Ces bénéfices n'ayant pas été réalisés lors d'opérations qui sortent du champ de l'activité commerciale ordinaire, le Tribunal administratif considérera, comme la commission de recours avant lui, qu'ils ne sauraient être qualifiés de revenus extraordinaires (ATA/57/2005 du 1<sup>er</sup> février 2005).

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

Un émoulement de CHF 2'000.- sera mis à la charge de l'administration fiscale cantonale, qui succombe (art. 87 LPA). Une indemnité de procédure de CHF 2'000.- sera allouée aux contribuables, à la charge de l'Etat de Genève.

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 17 novembre 2005 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 24 octobre 2005 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émoulement de CHF 2'000.- à la charge de l'administration fiscale cantonale ;

alloue une indemnité de CHF 2'000.- à Madame et à Monsieur X\_\_\_\_\_, à la charge de l'Etat de Genève ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts ainsi qu'à Me Philippe Cottier, avocat de Madame et de Monsieur X\_\_\_\_\_ et à l'administration fédérale des contributions.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

la vice-présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :