

du 8 janvier 2002

dans la cause

Monsieur J_____

représenté par Me Jacques-André Reymond, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Né le _____ 1922, Monsieur J_____ exerçait à Genève la profession d'avocat indépendant.

Par lettre du 29 décembre 1997, il a annoncé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) qu'il mettait fin à son activité lucrative et qu'il demanderait pour 1998 le bénéfice de l'article 10A alinéa 2 aLCP, alors en vigueur.

En effet, dans sa déclaration pour l'impôt 1998, au chapitre observations, le contribuable a confirmé qu'il avait mis fin à son activité lucrative.

2. Sur la base des indications fournies, l'AFC lui a adressé le 3 novembre 1998 un bordereau de taxation 1998, au montant de CHF 354'300.- (arrondi), calculé sur un revenu imposable de CHF 1'013'539.- et une fortune de CHF 706'644.-.

3. M. J_____ a élevé réclamation le 10 novembre 1998. L'AFC n'avait tenu aucun compte de la cessation de son activité intervenue à la fin 1997. Depuis lors, il n'avait plus exercé aucune activité rémunératrice, fût-elle accessoire ou à temps partiel, ni facturé ni encaissé aucun montant à titre d'honoraires, et encore moins de bénéfice immobilier ou de gains occasionnels.

4. Le 6 août 1999, l'AFC a pris une nouvelle décision et a remis au contribuable un bordereau rectificatif.

Considérant que le bénéfice tiré de l'activité professionnelle de M. J_____ en 1997 s'était élevé à CHF 994'078.-, et que le bénéfice moyen des quatre années précédentes s'était élevé à CHF 37'531.-, seul ce dernier montant pouvait être supprimé en application de l'article 10A aLCP.

Dite décision ne contenait aucune motivation.

5. M. J_____ a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission de recours) par acte du 27 août 1999 établi par son avocat. Il a expliqué que dans les années 90, il avait reçu un mandat d'exécuteur testamentaire d'une importante succession dont le partage s'était opéré dans

un acte signé les 31 janvier, 13 et 26 février 1997. C'était alors qu'il avait pu facturer ses honoraires, d'un montant de CHF 975'000.-. M. J_____ s'est élevé contre l'absence de motivation de la décision attaquée. L'AFC s'était bornée à qualifier le revenu de "bénéfice extraordinaire et par conséquent imposable". L'intéressé en était ainsi réduit à supposer que l'AFC s'était fondée sur l'article 17 alinéa 6 aLCP, lequel disposait que le contribuable qui avait mis fin à son activité était imposé néanmoins sur les bénéfices immobiliers et les gains occasionnels réalisés dans l'année même de la cessation et dans l'année précédente. Or, cette disposition ne lui était pas applicable. L'article 17 alinéa 5 aLCP renvoyait à l'article 2 alinéa 1 lettre d aLCP, lequel visait le produit d'opérations particulières, commerciales, financières, ou immobilières. Le gain litigieux n'avait nullement cette nature. M. J_____ l'avait réalisé dans le cours ordinaire de son activité professionnelle. Au contraire, le terme occasionnel s'entendait pour des gains réputés comme tels du fait de leur nature ou de leur source et non pas ceux qui étaient occasionnels - dans le sens d'"extraordinaires" ou d'"inhabituels" - simplement du fait de leur montant.

L'article 17 alinéa 6 aLCP avait été introduit afin de lutter contre les abus de certains contribuables. Or, M. J_____ n'en avait commis aucun. Il avait pris sa retraite à 75 ans, contraint d'exercer une activité lucrative jusqu'à cet âge parce qu'il n'avait ni revenu ni fortune. Il n'avait pas davantage retardé la facturation de ses honoraires d'exécuteur testamentaire qu'il ne pouvait encaisser avant la signature de l'acte de partage.

Aussi, l'AFC aurait dû faire application de l'article 10A aLCP sans application de l'article 17 alinéa 6 aLCP.

M. J_____ a conclu à titre préalable à son audition devant la commission de recours.

6. Dans ses observations, qui furent communiquées à M. J_____, l'AFC a souligné que selon la jurisprudence du Tribunal administratif, l'article 10A aLCP ne s'appliquait qu'à une activité lucrative régulière, normalement taxée jusqu'alors, et qu'il était ainsi destiné à parer aux conséquences rigoureuses pour le contribuable d'une diminution sensible ou d'une disparition de son revenu.

7. Tout aussi conforme à la jurisprudence du Tribunal administratif, l'article 10A aLCP ne trouvait pas application dans les cas où une activité s'était déroulée sur une longue période mais qu'elle se terminait la dernière année d'activité d'un contribuable.

Enfin, par gain "occasionnel", il fallait aussi comprendre les gains "extraordinaires", c'est-à-dire les profits réalisés "sans commune mesure avec le revenu moyen provenant de l'exercice de l'activité lucrative dans les années qui précédaient celles où ils y avaient mis fin" (les contribuables) (Mémorial des séances du Grand Conseil 1990 V p. 5224).

8. A sa demande, le contribuable a été autorisé à produire une réplique.

A l'issue de l'échange d'écritures, il a sollicité à nouveau la commission de recours de prévoir une comparution personnelle, par lettre du 19 avril 2000.

9. Par décision du 17 mai 2001, la commission de recours a rejeté le recours. A titre liminaire, elle a indiqué qu'elle renonçait à entendre l'intéressé car elle disposait de tous les éléments de fait lui permettant de statuer.

Sur le fond, elle s'est essentiellement fondée sur la jurisprudence du Tribunal administratif. Le bénéfice réalisé en 1997 provenait indiscutablement de l'activité indépendante du recourant au terme de plusieurs années d'activité. De toute évidence, ce bénéfice était "sans commune mesure avec ceux obtenus par ce dernier au cours des quatre années précédant sa cessation d'activité". L'importance du gain réalisé en 1997 résultait du fait que l'avocat n'avait jamais établi de notes d'honoraires intermédiaire pendant la très longue durée de son mandat d'exécuteur testamentaire.

La commission de recours a considéré que les motifs retenus dans un arrêt concernant un promoteur ayant réalisé l'année de la cessation de son activité un gain important résultant d'opérations ayant duré plusieurs années, s'appliquait au cas de M. J_____. Le bénéfice réalisé par ce dernier devait ainsi être qualifié d'extraordinaire et, partant, devait être soumis intégralement à l'impôt.

10. M. J_____ a recouru auprès du Tribunal administratif par acte du 18 juin 2001. La commission de recours ayant renoncé à son audition, elle avait violé son droit d'être entendu. L'article 358 alinéa 1 LCP accordait au contribuable le droit de s'exprimer oralement devant la commission. Cette violation était d'autant plus grave que s'il avait été entendu, il aurait pu s'exprimer sur les propos retenus par la commission de recours selon lesquels il n'avait jamais établi de notes d'honoraires intermédiaires pendant la durée de son mandat. Or, pendant toute sa carrière, il avait calculé son revenu imposable sur la base de ses encaissements, et non pas des seules facturations. Dans le cas d'espèce, l'établissement de notes intermédiaires n'aurait rien modifié, car l'encaissement d'honoraires ne pouvait intervenir qu'après la signature de l'acte de partage.

L'article 17 alinéa 6 aLCP visait avant tout les gains occasionnels. Or, celui qu'il avait reçu en 1999, même s'il avait, par son montant, un caractère "extraordinaire", il n'avait rien d'"occasionnel" et n'était lié à aucune "opération" spéciale, qu'elle fût commerciale, financière ou immobilière.

11. L'AFC s'est opposée au recours. Elle s'est référée à son argumentation précédente, développée devant la commission de recours. Elle a insisté sur le genèse de l'article 17 alinéa 6 aLCP et sur l'ATA M. du 10 février 1998 concernant un promoteur ayant encaissé l'année de la cessation de son activité un gain important concernant l'activité qui s'était déroulée sur plusieurs années.

12. Le recourant a été invité à répliquer et l'AFC à dupliquer.

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. De nouvelles dispositions fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001 (loi sur l'imposition des personnes physiques - détermination du revenu net - calcul de l'impôt et du rabais d'impôt - compensation des

effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 - LIPP - V D 3 16). Toutefois, dans la présente espèce, l'ensemble des faits pertinents, antérieur à l'entrée en vigueur du nouveau droit, doit être examiné sous l'angle des dispositions légales applicables au moment des faits (ATA M. du 19 avril 1994).

3. Selon l'article 358 alinéa 1 LCP, toujours en vigueur, le contribuable doit être entendu par la commission de recours s'il le requiert. Cette disposition institue en faveur de l'administré le droit de s'exprimer oralement.

Dans une jurisprudence déjà ancienne, le Tribunal administratif appliquait cette disposition strictement (ATA M. du 13 juin 1984). Dans une jurisprudence plus récente, le Tribunal administratif a subordonné l'audition du requérant par la commission de recours à la condition qu'il ait expressément formulé une telle requête (ATA M. du 22 février 1989).

Peu à peu toutefois, le tribunal de céans a abandonné cette jurisprudence. Il a confirmé le refus de la commission de première instance d'entendre un contribuable au motif que son audition n'aurait amené aucun élément déterminant pour la solution du litige (ATA G. du 3 septembre 1996).

Plus récemment, le tribunal a précisé que dans certains cas, une demande d'audition pouvait s'apparenter à une mesure dilatoire, procédé que le législateur cantonal ne pouvait avoir admis en édictant l'article 358 alinéa 1 LCP, même s'il souhaitait accorder au contribuable un droit d'être entendu plus large que celui protégé par l'article 4, alors en vigueur, de la constitution fédérale (ATA S. du 21 janvier 1997).

4. Dans le cas d'espèce, force est de constater que l'audition du recourant par la commission de recours n'aurait été d'aucune utilité. Le seul point sur lequel l'intéressé aurait tenu à s'exprimer devant ladite instance concernait le choix qu'il avait eu de calculer son revenu imposable sur la base de ses encaissements, plutôt que des facturations périodiques. Le recourant souligne lui-même que s'il avait établi des notes intermédiaires, aucun encaissement n'aurait été possible avant la signature de l'acte de partage.

Le tribunal ne renverra donc pas la cause devant

la commission de recours au motif que l'article 358 alinéa 1 LCP n'a pas été appliqué, et ceci d'autant plus que le recourant a bénéficié de deux échanges d'écritures devant la commission, et que le tribunal de céans, qui possède un plein pouvoir d'examen, lui a également accordé la possibilité de répliquer. C'est dire que le recourant a eu largement l'occasion de s'exprimer et que l'on ne saurait soutenir que son droit d'être entendu aurait été violé.

5. L'impôt sur le revenu est perçu sur l'ensemble des revenus nets annuels des contribuables sous la forme de prestations périodiques ou de versements en capital, tant en argent qu'en nature, quelle qu'en soit l'origine (art. 16 al. 1 aLCP).

6. En principe, l'impôt sur le revenu est perçu sur la base du revenu réalisé par le contribuable pendant l'année qui précède celle au cours de laquelle l'impôt est exigible (art. 17 al. 1 aLCP).

7. a. Toutefois, une exception est apportée à ce principe par l'article 10A aLCP en cas de cessation d'activité lucrative du contribuable. L'alinéa 1 de cet article prévoit que la personne qui a mis fin à son activité lucrative n'est imposée, sur le produit de cette activité, qu'en proportion du temps pendant lequel elle a travaillé au cours de l'année de cessation de cette activité. Le produit de son activité lucrative n'est pas pris en considération pour le calcul de l'impôt de l'année suivant celle de la cessation de cette activité (al. 2).

b. L'article 10A aLCP est ainsi destiné à parer aux conséquences rigoureuses pour le contribuable d'une grande diminution ou d'une disparition du revenu pour lequel il avait été régulièrement taxé (ATA R. du 20 juillet 1993; ATA K. du 13 septembre 1978).

Pour bénéficier de cette exception au mode ordinaire de taxation, le contribuable doit prouver qu'un changement important et durable, mettant en cause la structure même de son revenu, s'est produit de telle sorte qu'il pourra être taxé sur sa nouvelle situation (ATA R. précité; E. BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, 1971 p. 370; E. HÖHN, Steuerrecht, 1997, p. 176).

c. Si l'on examine les buts poursuivis par le législateur, en 1957, lorsqu'il a modifié l'article 10

alinéa 1 LCP et, par la même occasion, introduit l'article 10 bis (ancienne teneur, remplacé par l'art. 10A aLCP) dans la loi, on constate qu'il s'agissait d'imposer séparément le revenu que la femme avait acquis durant l'année de son mariage, revenu qui était ajouté à celui de son époux pour la taxation de l'année suivante (Mémorial 1957 p. 538ss). L'article 10 bis LCP devait prendre en compte la cessation d'activité lucrative d'un des futurs époux ou conjoints.

Il paraissait en effet équitable que les revenus acquis antérieurement à la constitution de l'union conjugale soient taxés séparément et selon le barème applicable au célibataire. Il s'agissait là d'une question de pure équité et l'application de cette manière de faire serait d'autant plus justifiée et appréciée que durant la première année du mariage les charges étaient lourdes pour les jeunes ménages (Mémorial 1957 I p. 539).

En 1972, le Grand Conseil a modifié l'article 10 bis LCP en 10A aLCP. La nouvelle rédaction de cet article s'étendait à tous les contribuables, quelle que soit leur situation familiale (Mémorial 1973 II p. 1798).

Se fondant sur les travaux préparatoires, le Tribunal administratif a retenu que le législateur avait introduit l'exception de l'article 10A aLCP pour des motifs sociaux (ATA État de Genève c. Hoirie V. du 11 janvier 1984). Il importait d'éviter qu'un contribuable soit taxé l'année suivant l'arrêt de son activité lucrative, car cela correspondait souvent à une très grande diminution ou à une disparition du revenu qui aurait fait l'objet de la taxation.

d. Le tribunal de céans a ainsi déjà admis à plusieurs reprises que par cessation d'activité, au sens de l'article 10A aLCP, il fallait entendre l'arrêt définitif de l'exercice de cette activité ainsi que la suppression du revenu qui lui était lié. Encore fallait-il que cette disposition s'applique à une activité lucrative régulière, normalement taxée jusqu'alors, procurant au contribuable des revenus périodiques soumis à une imposition tout aussi régulière au fil des années et qui cessait de recevoir des revenus (ATA L. du 18 décembre 1998, publ. in RDAF 1999 II p. 288 ss; Z. du 20 novembre 1991, confirmé par ATF du 15 octobre 1992).

8. Selon l'article 17 alinéa 6 aLCP, le contribuable

qui met fin à son activité lucrative doit un impôt annuel entier sur le revenu pour les gains occasionnels réalisés dans l'année même et dans l'année précédente. Le recourant s'est longuement attaché à la définition du terme occasionnel, pour en conclure que la note d'honoraires facturée en 1997, si elle pouvait être extraordinaire de par son montant, n'était pas occasionnelle, parce qu'elle relevait de l'activité normale de l'avocat. Seuls devaient être qualifiés d'occasionnels, au sens de l'article 17 alinéa 6 aLCP, les gains considérés comme tels de par leur nature ou de par leur source, et non pas ceux qui étaient occasionnels simplement du fait de leur montant.

Il est vrai que si l'on interprète le terme "occasionnel" dans son sens étroit, l'on pourrait rejoindre l'argumentation du recourant et ne qualifier comme telle une situation tout à fait inhabituelle ou relevant du hasard. Cependant, le Tribunal administratif a développé autour de ce terme d'occasionnel une jurisprudence dans laquelle il a interprété ce terme comme équivalent à exceptionnel. Cela en harmonie avec la ratio legis de l'article 10A aLCP (ATA R. du 20 juillet 1993).

Le terme occasionnel est d'ailleurs défini comme synonyme ou voisin du mot "exceptionnel" dans le dictionnaire Le Grand Robert (2e édition, 1986, p. 874 ad. occasionnel).

Enfin, dans un arrêt récent auquel les parties se sont abondamment référées, chacune pour des motifs différents, le tribunal de céans a qualifié d'exceptionnel le revenu réalisé et encaissé par le contribuable lors de l'année de cessation de son activité, alors que ce revenu correspondait à une activité qui s'était déroulée sur plusieurs années (ATA M. du 10 février 1998). A l'occasion de cet arrêt, l'article 17 alinéa 6 aLCP a été interprété largement, en ce sens que le terme occasionnel visait des revenus extraordinaire ou inhabituels, ce qui correspond à ce que le législateur avait à l'esprit lors de la modification de cette disposition. Il s'agissant en effet, comme l'intimée l'a relevé, d'imposer les profits extraordinaire "sans commune mesure avec le revenu moyen provenant de l'exercice de l'activité lucrative dans les années qui précédaient celles où ils (les contribuables) y avaient mis fin".

9. La situation du recourant correspond donc parfaitement à celle visée dans l'arrêt M. précité, s'agissant de l'encaissement en une seule fois d'un montant important correspondant à une activité déployée pendant plusieurs années, sept en l'occurrence.
10. Le législateur ne s'y est d'ailleurs pas trompé en définissant de manière rigoureuse ce qu'il fallait entendre par revenus exceptionnels, savoir ceux taxés pour l'année 2000, à l'occasion du changement de système. Sont notamment considérés comme des revenus extraordinaires les prestations en capital, les revenus inhabituellement élevés par comparaison aux années antérieures, etc (art. 6 al. 3 de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques (LITPP - II - D 3 12). Nul doute que le législateur à cette occasion a voulu consacrer la jurisprudence du tribunal de céans.

Entièrement mal fondé, le recours sera rejeté. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge du recourant.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 18 juin 2001 par Monsieur J_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 17 mai 2001;

au fond :

le rejette;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 2'000.-;

communique le présent arrêt à Me Jacques-André Reymond, avocat du recourant, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Thélin, président, M. Paychère, M. Schucani, Mmes Bonnefemme-Hurni, Bovy, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. : le président :

M. Tonossi

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme M. Oranci