du 9 décembre 1997

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

Monsieur et Madame F_____

_____

A/801/1997-FIN

EN FAIT

1. Monsieur F_____ est domicilié dans le canton de Genève où il exerce la profession d'administrateur; il est marié avec Madame F_____, directrice de la bibliothèque X_____ et employée de la société G_____ S.A. (ci-après : G_____), à Genève.

2. Le 12 octobre 1993, M. F_____ a déposé une déclaration pour l'impôt cantonal et communal 1993. Selon cette déclaration, le revenu brut des époux F_____ s'était élevé en 1992 à CHF 848'412,10 dont il convenait de déduire la somme de CHF 1'131'406,70, les contribuables n'ayant ainsi pas de revenu imposable.

3. Le 23 décembre 1993, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a taxé provisoirement le revenu des contribuables sur cette base.

4. Le 9 août 1994, l'AFC a prié les époux F_____ d'indiquer le prix de revient global de la ou des promotions faites durant les années 1990, 1991 et 1992 sur le territoire de la commune P_____ ainsi que le nom de chaque acheteur et le prix de vente de même que le détail des frais et des commissions versées et enfin le montant du bénéfice dégagé ainsi que la part revenant à chaque co-promoteur.

   Le 16 août 1994, les époux F_____ ont répondu sous la plume de G_____ qu'ils n'étaient pas encore en mesure de "donner tous les éléments concernant cette opération".

5. Le 9 novembre 1994, l'AFC a adressé un bordereau rectificatif aux époux F_____. Le revenu brut s'élevait à CHF 1'344'781.-- et celui imposable à CHF 296'867.--.

   Le 24 novembre 1994, M. F_____ a accusé réception du bordereau précité et a contesté la reprise de CHF 432'704.-- correspondant au bénéfice de l'opération "P_____" au G_____.

6. Le 22 juin 1995, l'AFC a indiqué au contribuable qu'elle entendait taxer les revenus réalisés à l'occasion de la promotion "Le P_____" le 31 décembre 1992, car il ne restait alors plus que quelques appartements à

vendre.

7. Le 5 juillet 1995, G_____ a remis à l'AFC une situation de l'opération "Le P_____" au 7 décembre 1994, comportant l'indication manuscrite de l'année des ventes. Sur trente-quatre logements construits, trente-trois étaient à vendre, le dernier étant réservé au concierge et vingt-huit l'avaient effectivement été avant le 31 décembre 1992.

8. Par décision du 12 août 1995, l'AFC a remis aux époux F_____ un nouveau bordereau rectificatif arrêtant à CHF 395'914.-- la part de bénéfice revenant à M. F_____ du fait de l'opération immobilière "Le P_____".

9. Le 6 septembre 1995, M. F_____ a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission de recours) d'un recours contre la décision de taxation du 12 août 1995. Il soutenait que la somme de CHF 395'914.-- correspondant au bénéfice de l'opération "Le P_____" 1993 et 1994 avait déjà été imposée par le biais de la société F_____ & Cie. Il a déposé notamment comme moyen de preuve le compte de pertes et profits de cette société au 31 décembre 1992 ainsi qu'un document équivalant au 31 décembre 1993.

10. L'AFC s'est opposée au recours, lequel a été admis le 26 juin 1997 par la commission de recours au motif que dans le cas d'une promotion immobilière, le bénéfice obtenu lors des premières ventes d'appartements servait tout d'abord à payer les divers corps de métier et à rembourser les créanciers, le profit dégagé par la promotion immobilière n'apparaissant ainsi qu'au moment de la vente des derniers appartements. Dès lors, ce bénéfice ne pourrait être imposé que lors de la taxation des revenus 1994.

11. Le 15 août 1997, l'AFC a recouru contre la décision de la commission de recours au motif que le contribuable ne pouvait choisir la période pendant laquelle les bénéfices qu'il retirait d'une promotion immobilière devaient être taxés; pareille pratique serait contraire au principe de l'étanchéité des exercices fiscaux. L'AFC relevait encore que les contribuables avaient été taxés en 1994 pour les revenus qu'ils avaient tirés en 1993 de la vente des derniers appartements pour un montant de CHF 183'947.--, et qu'ils n'avaient pas contesté cette taxation. Ils avaient ainsi admis

tacitement le principe de la répartition du bénéfice de la promotion immobilière telle qu'elle avait été faite par l'administration recourante.

Le 9 septembre 1997, la commission de recours a persisté dans les termes de sa propre décision et le 24 du même mois, les époux F_____ ont demandé "la confirmation de la décision de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts du 16 juillet 1997" (sic).

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 8 ch. 20 de la loi sur le Tribunal administratif et le Tribunal des conflits du 29 mai 1970 - LTA - E 5 05; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Selon une jurisprudence bien établie, les sociétés de personnes ne sont pas des sujets fiscaux mais la fortune sociale ou les revenus que celles-ci génèrent sont imposés auprès des associés (ATF 113 Ib 195 consid. 5e p. 203). Ce point a été tranché par la commission de recours et la décision entreprise n'a pas été contestée à cet égard.

La seule question litigieuse en l'espèce est de déterminer si les intimés peuvent prétendre à une taxation des revenus tirés d'une promotion immobilière lors de la vente des derniers lots seulement.

3. 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, et quelle qu'en soit l'origine (art. 16 al. 1 de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887; LCP - D 3 05). Cette clause générale indique que l'impôt est perçu sur l'ensemble des revenus nets du contribuable quelles qu'en soient la source, les modalités d'acquisition et la forme (Mémorial des séances du Grand Conseil 1986, p. 1366).

a. Le droit genevois s'est peu à peu détaché de la théorie traditionnelle des sources pour se fonder, tout au moins partiellement, sur la théorie de l'accroissement de la fortune nette (Mémorial 1986 p. 1365-1366;

J.-P. AESCHIMANN, A. VON PLANTA, A. HAESSIG, Les impôts du canton de Genève, impôts sur le revenu des personnes physiques, FJS 319 p. 10), conformément à une évolution générale du droit fiscal suisse (O. COURVOISIER, Relations entre l'impôt sur le revenu et l'impôt spécial frappant les biens immobiliers, thèse Lausanne 1974 p. 14; W. RYSER, Réflexions sur la notion de revenu in Mélanges H. ZWAHLEN, 1977 p. 665-666, D. YERSIN, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, in ASA 59 p. 137).

b. L'article 16 alinéa 2 LCP énumère à titre d'exemple un certain nombre d'éléments entrant dans la composition du revenu brut, tandis que l'article 21A LCP dresse un catalogue exhaustif des exonérations. Le système ainsi adopté par la LCP permet à l'administration de considérer comme étant fiscalement des revenus tous produits de biens ou d'activités énumérés à l'article 16 LCP ou offrant, moyennant une interprétation raisonnable, une analogie avec les exemples donnés en référence par le législateur (ATA H. du 21 octobre 1987, confirmé par ATF du 25 avril 1988; ATA E. du 23 mars 1988).

4. Le principe de l'étanchéité des exercices est admis de manière générale en droit fiscal suisse; toute solution différente a le caractère d'une exception (ATF 116 Ib 127 consid. 4 a et b p. 132-133, 115 Ib 269 consid. 3 p. 271; E. HÖHN, R. WALLBURGER, Steuerrecht, vol. 1, 8ème édition, Berne 1997, p. 258). En droit genevois, le même principe a été consacré à l'article 21 LCP. En effet, seules les pertes commerciales comptabilisées des trois exercices commerciaux précédant celui déterminant peuvent être déduites lors de la taxation. Selon la jurisprudence du tribunal de céans, le contribuable ne peut, à son choix, faire supporter des frais ou des dépenses à un exercice autre que celui durant lequel ils sont intervenus ou qui le concerne, pas plus d'ailleurs qu'il n'est autorisé à étaler ses revenus sur plusieurs périodes fiscales ou les attribuer à des exercices autres que ceux au cours desquels ils ont été réalisés (ATA W. du 12 décembre 1990, SI 75 rue de C. du 20 janvier 1988 et SI M. du 27 août 1986).

Au regard de ces principes, on ne saurait suivre l'avis de la commission de recours selon lequel une promotion immobilière ne dégage de bénéfice imposable qu'avec la vente du dernier lot. Il appartient en effet au contribuable d'établir la comptabilité d'une promotion immobilière de manière à ce que le fisc puisse déterminer

pour chaque période fiscale le revenu brut perçu par le contribuable lors de la vente des lots et la part de frais qui viennent en déduction de ce revenu. La pratique de l'administration consistant à taxer le bénéfice d'une opération immobilière à l'issue d'un exercice déterminé, lorsque la plupart des lots ont été vendus, apparaît ainsi plus conforme au principe de la périodicité de l'impôt que la solution retenue par l'autorité de première instance, même si elle n'y satisfait pas complètement. Il sied à cet égard de relever que les recourants ne se sont pas opposés à la taxation 1994 qui comportait pourtant l'imposition du solde des ventes de l'opération immobilière litigieuse.

5. Le recours de l'AFC est donc admis. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.-- sera mis à la charge des intimés qui succombent.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 15 août 1997 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 26 juin 1997;

au fond :

l'admet;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 26 juin 1997;

rétablit le bordereau du 12 août 1995;

met à la charge des intimés un émolument de CHF 2'000.--;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, aux intimés ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Schucani, Mme Bonnefemme-Hurni, MM. Thélin et Paychère, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste : la présidente :

V. Montani L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le p.o. la greffière :

Mme J. Rossier-Ischi