

GE_GERICHTE ATA/285/2006 vom 23. Mai 2006

GE Cour de justice, 2006-05-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_285_2006

FR: GE_GERICHTE ATA/285/2006 du 23 mai 2006

IT: GE_GERICHTE ATA/285/2006 del 23 maggio 2006

Regeste

Résumé: Taxation d'une opération immobilière sur plusieurs années. En concentrant en une seule déclaration les bénéfices obtenus lors des années précédentes, le contribuable a influé sur les modalités d'attribution de son revenu de manière à mettre à profit la brèche de calcul. Partant, c'est à juste titre que l'administration a considéré que le montant relatif aux gains obtenus par le contribuable lors des ventes d'immeubles constituait un revenu extraordinaire.

Erwägungen

E. 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).

E. 2

Depuis le 1er 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.

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 1er février 2005).

E. 3

La seule question qui se pose en l'espèce est celle de savoir si le montant de CHF 170'000.-, relatif aux gains obtenus par le contribuable dans le cadre de son activité indépendante, constitue ou non un revenu extraordinaire au sens de l'article 218 alinéas 2 et

3 LIFD, respectivement de l'article 206 alinéa 3 LIFD.

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

- 7/11 - A/3905/2005 recherchera la véritable portée de la norme en la dégagant 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 bénéfices en capital réalisés, les réévaluations comptables d'éléments de fortune, la dissolution de provisions, ainsi que l'omission d'amortissements et de provisions justifiées par l'usage commercial, sont des bénéfices extraordinaires au sens de l'article 206 alinéa 3 LIFD. 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

- 8/11 - A/3905/2005 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).

E. 4

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 dans des opérations de promotions immobilières. De plus, le Tribunal administratif relève que 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 d'aujourd'hui litigieux, par le biais d'opérations immobilières (ATA/377/2005 du 24 mai 2005).

Dès lors que ces bénéfices ne sont pas réalisés lors d'opérations qui sortent du champ de l'activité commerciale ordinaire, il serait justifié de considérer que, conformément à l'avis de la commission de recours, ils ne sauraient être qualifiés de revenus extraordinaires (ATA/57/2005 du 1er février 2005).

E. 5

Cependant, l'AFC relève que l'entier du bénéfice de cette promotion tombe dans la brèche de calcul alors que les opérations immobilières se sont échelonnées dans le temps de 1997 à 2000.

- 9/11 - A/3905/2005

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/759/1997 du

E. 9

décembre 1997 ; ATA W. du 12 décembre 1990, SI 75 rue de C. du 20 janvier 1988 et SI M. du 27 août 1986). A cet égard, le Tribunal administratif a déjà eu l'occasion de considérer qu'il appartenait 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. Le tribunal ne pouvait suivre l'avis de la commission de recours selon lequel une promotion immobilière ne dégagait de bénéfice imposable qu'avec la vente du dernier lot. 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 avaient été vendus, apparaissait plus conforme au principe de la périodicité de l'impôt (ATA/759/1997 du 9 décembre 1997). Le Tribunal fédéral a confirmé cette décision en relevant que la taxation des bénéfices litigieux ne devait pas être repoussée au moment où les recourants les avaient effectivement comptabilisés, ce principe s'opposant à ce que les contribuables puissent choisir le moment de leur imposition (Arrêt du Tribunal fédéral 2P14/1998 du 3 juillet 1998 ; RDAF 1998 II p. 375).

En l'espèce, la vente des appartements s'est déroulée sur quatre ans, à savoir de 1997 à 2000. Conformément à la jurisprudence précitée, le recourant ne peut se prévaloir du fait qu'il était impossible de savoir, avant la vente du dernier appartement, si l'opération serait ou non bénéficiaire afin de repousser la comptabilisation de l'ensemble des bénéfices en une seule période fiscale. Ce faisant, le recourant a librement choisi le moment de son imposition contrairement aux principes susmentionnés. En concentrant en une seule déclaration les bénéfices obtenus lors des années précédentes, le recourant a influé sur les modalités d'attribution de son revenu de manière à mettre à profit la brèche de calcul. Partant c'est à juste titre que l'administration a considéré que le montant de CHF 170'000.- relatif aux gains obtenus par le contribuable lors des ventes d'immeubles constituait un revenu extraordinaire. 6.

Le recours de l'administration fédérale des contributions est donc fondé, de sorte que la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct sera annulée. Le recours sera renvoyé à l'AFC pour qu'elle établisse un nouveau bordereau de taxation IFD 2000 en ne tenant pas compte des intérêts sur fonds propres. 7.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de l'intimé qui succombe (art. 87 LPA).

- 10/11 - A/3905/2005

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.