

GE_GERICHTE ATA/332/2016 vom 19. April 2016

GE Cour de justice, 2016-04-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_332_2016

FR: GE_GERICHTE ATA/332/2016 du 19 avril 2016

IT: GE_GERICHTE ATA/332/2016 del 19 aprile 2016

Regeste

Résumé: Imposition du revenu tiré de la constitution d'une servitude d'usage d'énergie dans le cadre d'une promotion immobilière lors de la conclusion de l'acte correspondant et non à la fin des travaux. Application des principes de la périodicité de l'imposition et de l'étanchéité des exercices, tels que concrétisés par la jurisprudence rendue en matière de vente de lots d'une propriété par étage. Recours de l'administration fiscale admis.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). 2)

Les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1 non publié in ATF 140 I 68 ; ATA/234/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/112/2015 du 27 janvier 2015), en l'occurrence celle de 2005. Sont ainsi applicables les dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) en

- 8/13 - A/843/2014 vigueur en 2005, ainsi que, conformément à l'art. 72 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), celles de l'ancienne loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques, impôt sur le revenu (revenu imposable), du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14). 3) a. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD ; art. 1 aLIPP-IV). Sont en particulier imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD ; art. 3 al. 1 aLIPP-IV). Il en résulte qu'en vertu des théories de l'accroissement du patrimoine et de l'imposition du revenu global net, tous les revenus périodiques ou uniques sont soumis à l'impôt (ATF 139 II 363 consid. 2.1).

b. Le revenu n'est imposable que s'il est réalisé. Cette condition essentielle constitue le fait générateur de l'imposition du revenu (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème édition, 2012, p. 99 n. 12). La réalisation détermine le point d'entrée de l'avantage économique dans la sphère fiscale du contribuable et, tant que l'avantage économique n'est pas réalisé, il demeure une expectative, non encore imposable (Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, commentaire romand, 2008, p. 201 s n. 27-28 ad art. 16 LIFD). Selon la jurisprudence, un revenu est réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que ce dernier acquiert une prétention ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition. En règle générale, l'acquisition d'une prétention est déjà considérée comme un

revenu dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine. Ce n'est que si cette exécution paraît d'emblée peu probable que le moment de la perception réelle de la prestation est pris en considération (ATF 113 Ib 23 consid. 2e ; 105 Ib 238 consid. 4 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4.3 ; 2C_683/2013 du 13 février 2014 consid. 6.4 ; 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.4 ; 2C_351/2010 du 6 juillet 2011 consid. 3).

La créance fiscale prend ainsi naissance ex lege, sans aucune intervention extérieure. Le caractère certain de l'exécution de la prestation ne saurait en revanche dépendre de la seule volonté du contribuable, pas davantage que le moment de la réalisation du revenu. Si tel était le cas, le contribuable pourrait déterminer de son propre chef, en fonction de ses convenances personnelles, à quel moment ce revenu est imposable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_683/2013 précité consid. 6.4).

c. Il y a donc revenu réalisé, soit imposable, lorsque la recette est encaissée, mais aussi lorsque la prétention ferme à son versement est acquise par le contribuable, selon la méthode de la facturation, sauf pour les indépendants non soumis à comptabilité ou qui n'en tiennent pas, auquel cas la pratique admet la

- 9/13 - A/843/2014 méthode de l'encaissement (Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., p. 202 n. 32 ad art. 16 LIFD ; Xavier OBERSSION, op. cit., p. 99 n. 13). En tout état de cause, le contribuable doit se tenir à l'une ou l'autre de ces méthodes (ATA/234/2015 précité ; ATA/517/2010 du 3 août 2010 ; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, 1998, p. 329).

Les comptes établis conformément au droit comptable lient en principe les autorités fiscales, à moins que des normes impératives du droit commercial ne soient violées ou que des normes fiscales correctrices ne l'exigent (principe de l'autorité du bilan commercial ou de « déterminance » ; ATF 137 II 353 consid. 6.2 ; 136 II 88 consid. 3.1 ; 132 I 175 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_766/2014 du 31 août 2015 consid. 7.2). 4) a. Les principes qui précèdent sont notamment applicables à la réalisation de bénéfices en capital provenant de l'aliénation d'immeubles. Dans un tel cas, selon la jurisprudence, la conclusion du contrat de vente donne en principe naissance à un droit ferme générateur d'un revenu imposable, dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine, de sorte qu'il n'y a pas lieu de différer l'imposition d'un tel revenu au moment de l'exécution du contrat par l'aliénateur ni de s'en tenir à la comptabilisation effective du revenu dans les comptes de l'aliénateur, le principe de périodicité devant primer les règles de comptabilisation (ATF 105 Ib 238 consid. 4b et 4c ; arrêts du Tribunal fédéral 2A.537/2005 du 21 décembre 2006 consid. 3.4.1 ; 2C_250/2006 du 11 octobre 2006 ; 2C_683/2013 précité consid. 6.4.1 ; 2A.475/2002 du 31 mars 2003 consid. 3.1 et 3.2). Cette règle s'applique de la même manière selon que le projet de construction est achevé ou non au moment de la conclusion du contrat, même si le coût de construction n'est pas encore connu. L'aliénateur est ainsi réputé avoir acquis une créance ferme lors de la conclusion du contrat de vente, le fait que les charges en lien avec celle-ci ne soient pas encore déterminées durant la période en cause n'étant pas pertinent (arrêts du Tribunal fédéral 2A.537/2005 précité consid. 3.4.1 et les références citées).

b. En application des principes de la périodicité du revenu imposable et de l'étanchéité des exercices, 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 concernent, pas plus

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/285/2006 du 23 mai 2006 ; ATA/759/1997 du 9 décembre 1997). Il appartient ainsi au contribuable d'établir la comptabilité d'une promotion immobilière de manière à ce que l'autorité fiscale puisse déterminer pour chaque période fiscale le revenu brut perçu lors de la vente des lots et la part des 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 est dès lors plus conforme au principe de la

- 10/13 - A/843/2014 périodicité de l'impôt que celle consistant à repousser la taxation des bénéficiaires au moment où ils sont effectivement comptabilisés par les contribuables (ATA/691/2013 du 15 octobre 2013 ; ATA/285/2006 précité). 5) a. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/769/2015 du 28 juillet 2015 ; ATA/573/2015 du 2 juin 2015).

b. Plus précisément, en matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/1309/2015 du 8 décembre 2015 ; ATA/234/2015 précité). 6)

En l'espèce, il ressort du dossier qu'en date du 23 mars 2005, M. A_____ et ses associés ont constitué une servitude d'usage d'énergie pour un poste de transformation, incessible, sur les parcelles au lieu-dit « B_____ » en faveur des SIG, moyennant le paiement d'un montant de CHF 119'650.- par ces derniers. Dès lors qu'il s'agit d'une prétention ferme sur laquelle les intimés ont effectivement un pouvoir de disposition, le revenu tiré de la constitution de la servitude devait pour ce motif déjà être considéré comme réalisé lors de la signature de l'acte en cause, à savoir en 2005, année durant laquelle il devait être comptabilisé et imposé.

Dans ce cadre, les intimés ne sauraient tirer argument de la méthode de comptabilité choisie, qui n'apparaît pas déterminante étant donné qu'en raison de la tenue d'une comptabilité, ils ne sauraient alléguer ne pas faire application de la méthode dite de la facturation, ce qui ressort au demeurant de l'état des titres produit, comme l'a relevé à bon droit l'autorité recourante. Le fait que le montant versé par les SIG se décompose en deux indemnités forfaitaires, à savoir d'une part CHF 30'000.- pour l'occupation du local et d'autre part CHF 89'650.- pour la construction n'apparaît pas déterminant, étant précisé qu'il leur appartenait, s'ils

- 11/13 - A/843/2014 l'estimaient nécessaire, d'opérer les déductions correspondantes pour l'exercice en cause.

C'est également en vain que les intimés allèguent que le montant en cause devait être déclaré en 2008, lors de la finalisation de la promotion. Outre le fait qu'ils n'ont pas démontré l'avoir déclaré durant l'exercice fiscal en question et, qu'en tout état de cause, en application du principe de périodicité, ils ne peuvent se prévaloir de l'exercice 2008 pour en déduire des conséquences sur celui, au demeurant antérieur, de 2005, ils perdent également de vue les principes dégagés par la jurisprudence en lien avec la réalisation de bénéfices en capital provenant de l'aliénation d'immeuble. Ces principes s'appliquent aussi à leur cas et concrétisent les principes de la périodicité du revenu imposable et de l'étanchéité des exercices, auxquels il ne saurait être fait exception. Il importe ainsi peu que le montant litigieux ne résulte pas de l'aliénation d'un lot de PPE, dès lors que la constitution de la servitude d'usage en faveur des SIG permet également la réalisation d'un gain, qui ne saurait être imposé de manière différente. Le montant litigieux devait ainsi être comptabilisé et déclaré lors de sa réalisation, à savoir en 2005, et les intimés ne pouvaient attendre 2008, année de la finalisation de la promotion, pour ce faire. 7)

Il s'ensuit que le recours sera admis.

Le jugement du TAPI sera par conséquent annulé en tant qu'il refuse l'imposition du montant de CHF 119'650.- pour l'ICC et l'IFD 2005 des intimés, les décisions de l'autorité recourante du 3 mars 2014 étant rétablies dans la même mesure. 8)

Vu l'issue du recours, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des intimés (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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