

# **GE\_GERICHTE DCCR/878/2009 vom 14. September 2009**

GE Cour de justice, 2009-09-14, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_DCCR\\_878\\_2009](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_DCCR_878_2009)

FR: GE\_GERICHTE DCCR/878/2009 du 14 septembre 2009

IT: GE\_GERICHTE DCCR/878/2009 del 14 settembre 2009

## **Erwägungen**

### **E. 1**

La Commission cantonale de recours en matière administrative, qui a repris depuis le 1er janvier 2009 les compétences de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts E 2 05), connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'Administration fiscale cantonale (art. 56X al. 2 et 56Y LOJ ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc – D 3 17).

### **E. 2**

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de l'article 49 LPFisc.

### **E. 3**

Les recourants contestent que l'excédent de liquidation de la SI soit imposable, dès lors qu'ils n'étaient plus inscrits au rôle des contribuables genevois au 1er janvier 1998. Le canton de Genève ne disposait par conséquent pas de base légale pour les imposer.

### **E. 4**

Bien que de nouvelles lois fiscales soient entrées en vigueur le 1er janvier 2001, l'ancien droit reste applicable au cas d'espèce, les éléments déterminants étant antérieurs à cette modification (ATA/379/2001 du 29 mai 2001).

### **E. 5**

L'impôt 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, sous réserve des exceptions prévues ci-après (art. 17 al. 1 aLCP). Le contribuable dont l'assujettissement prend fin ou qui met fin à son activité lucrative doit immédiatement un impôt annuel entier sur le revenu pour tous les bénéfices immobiliers et les gains occasionnels réalisés dans l'année même et dans l'année précédente (art. 17 al. 6 aLCP). Le canton de Genève connaissait donc, avant le 1er janvier 2001, un système de taxation *praenumerando* annuel. En droit fédéral, la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD – RS 642.11) instaure pour les personnes physiques un système d'imposition *praenumerando* bisannuel (art. 40 al. 1 LIFD), mais laisse la faculté aux cantons d'instituer un système *postnumerando* annuel (art. 42 LIFD). L'article 47 LIFD – dans le cadre de la taxation *praenumerando* bisannuelle – prévoit une taxation spéciale en cas de fin de d'assujettissement ou lors d'une taxation intermédiaire. L'alinéa 1 de cette disposition légale dispose de la manière suivante : « à la fin de l'assujettissement ou lors d'une taxation intermédiaire, les bénéfices en capital, définis à l'article 18 alinéa 2, les versements de capitaux remplaçant des prestations périodiques, les gains de loterie et d'autres institutions semblables, les indemnités obtenues lors de la cessation d'une activité ou de la renonciation à celle-ci ou lors de la renonciation à

l'exercice d'un droit, qui n'ont pas été imposés comme revenu, ou qui ne l'ont pas encore été pendant une période

- 5/10 - A/2933/2007 fiscale entière, sont soumis ensemble, l'année fiscale au cours de laquelle ils ont été acquis, à un impôt annuel entier perçu au taux correspondant à ces seuls revenus ». Dans le système d'imposition *praenumerando*, il est nécessaire de prévoir un impôt annuel spécial sur les revenus extraordinaires en cas de fin d'assujettissement (art. 8 LIFD) et de taxation intermédiaire (art. 45 LIFD). A défaut d'une telle réglementation, de tels revenus tomberaient dans la brèche de calcul et échapperaient à l'imposition en raison du système de taxation. Les articles 47 et 48 LIFD combrent cette lacune en cas de fin d'assujettissement ou de taxation intermédiaire (Marc BUGNON in Danielle YERSIN, Yves NOËL, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, art. 47, § 1 et ss., p. 611 et les références citées). L'article 47 LIFD énumère les revenus extraordinaires soumis à l'impôt annuel spécial en cas de fin de l'assujettissement ou de taxation intermédiaire. Ainsi, les bénéfices en capital mentionné à l'article 18 alinéa 2 LIFD, les versements de capitaux remplaçant des prestations périodiques (art. 37 LIFD), les gains de loteries et d'autres institutions semblables (art. 23 let. e LIFD), ainsi que les indemnités obtenues lors de la cessation d'une activité ou de la renonciation à celle-ci (art. 23 let. c LIFD) ou lors de la renonciation à un droit (art. 23 let. d LIFD) sont imposés séparément (art. 47 al. 1 LIFD). L'énumération des revenus extraordinaires régis par cette disposition est exhaustive (*ibid.*). Le bénéfice de liquidation soumis à l'impôt spécial doit être compris de manière large. Ainsi, il comprend tous les gains en capital mentionnés à l'article 18 alinéa 2 LIFD, ainsi que les flux de revenus et de dépenses en relation avec la liquidation (*ibid.*). Le canton compétent pour la taxation du revenu extraordinaire est celui qui était compétent pour la taxation ordinaire de la période fiscale dans laquelle le revenu extraordinaire a été réalisé (*ibid.*). L'impôt annuel est fixé pour l'année fiscale au cours de laquelle les revenus extraordinaires ont été acquis. Il s'agit d'une exception au principe de l'imposition sur la base du revenu présumé (Marc BUGNON, *op. cit.*, § 10, p. 612) Il résulte de ce qui précède que le système genevois (antérieur au 1er janvier 2001) est similaire à celui instauré par le droit fédéral (en taxation *praenumerando*). La commission appliquera donc au cas d'espèce, *mutatis mutandis*, les principes du droit fédéral. Les recourants ont quitté la commune de Y\_\_\_ pour s'établir à Z\_\_\_, le 1er août 1997. Ce changement de domicile emporte fin de l'assujettissement à Genève à cette date. Il s'ensuit qu'ils doivent payer un impôt annuel entier sur le revenu

- 6/10 - A/2933/2007 pour tous les bénéfices immobiliers et les gains occasionnels réalisés en 1997 et en 1996 (art. 17 al. 6 aLCP). Quoiqu'en disent les contribuables, le dividende provenant de la liquidation de la SI – à supposer toutefois qu'il soit considéré comme un bénéfice immobilier ou comme un gain occasionnel – ne tombe pas dans une brèche de calcul. En effet, l'article 17 alinéa 6 aLCP, dont la teneur est similaire à l'article 47 LIFD, a précisément été instauré afin d'éviter que de tels revenus tombent dans une brèche de calcul. Ces gains doivent être imposés par Genève, qui est le canton compétent pour taxer les revenus ordinaires durant la période du 1er janvier au 31 août 1997.

## E. 6

Se pose la question de savoir si le dividende de liquidation constitue un « bénéfice immobilier » ou « un gain occasionnel », au sens de l'article 17 alinéa 6 aLCP. Dans sa jurisprudence (ATA/11/2002 du 8 janvier 2002), le Tribunal administratif a rappelé ce qu'il fallait entendre par « occasionnel », au sens de la disposition légale susmentionnée. Il a

rappelé que dans un arrêt précédent, il avait 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 (2ème édition, 1986, p. 874 ad. occasionnel). Le Tribunal administratif a qualifié d'exceptionnel le revenu réalisé et encaissé par un 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

#### **E. 10**

En application de l'article 87 alinéa 1 de la loi sur la procédure administrative du

#### **E. 12**

septembre 1985 (LPA – E 5 10), les contribuables, qui obtiennent gain de cause, sont dispensés du paiement d'un émolument.

- 9/10 - A/2933/2007 Attendu que les recourants ont eu recours aux services d'un mandataire professionnellement qualifié et qu'ils ont conclu à l'octroi de dépens, la commission leur allouera une indemnité de procédure de 1'000 fr., à la charge de l'Etat de Genève, soit pour lui le Département des finances (art. 87 alinéa 2 LPA et 6 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative – RFPA – E 5 10.03).

- 10/10 - A/2933/2007

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