

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3905/2005-FIN

ATA/285/2006

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 23 mai 2006

dans la cause

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur B_____

représenté par la Société fiduciaire d'expertise et de révision S.A., mandataire

et

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE
L'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT**

EN FAIT

1. Monsieur B_____, domicilié à Genève, est ingénieur de formation. Il est associé de la société en nom collectif « X_____ ci-après : X_____), dont l'objet est la promotion immobilière, le courtage, l'expertise et le conseil en matière immobilière.
2. Le 29 juin 2001, M. B_____ a renvoyé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) sa déclaration fiscale pour l'année 2001-A. Dans le questionnaire annexé, il a indiqué ne pas avoir réalisé de revenus extraordinaires pendant l'année 2000. Le revenu brut provenant de son activité lucrative indépendante, soit celle exercée auprès de X_____, ascendait à CHF 183'930.-. Le compte d'exploitation 2000, annexé à la déclaration, faisait apparaître en produit un poste honoraires en CHF 318'395,30, soit la somme indiquée dans la déclaration d'impôts.
3. Le 27 mai 2002, l'AFC a demandé à M. B_____ de transmettre, avant le 10 juin 2002, des renseignements concernant une promotion immobilière réalisée par X_____ à Carouge, rue _____. Elle désirait connaître le détail du prix de revient global de la transaction, le plan de financement avec, notamment, les parts des fonds propres investis par chaque promoteur, le nom de chaque acheteur avec le prix de vente, le détail des frais de vente et des commissions versées, avec l'identité des bénéficiaires, ainsi que le montant du bénéfice intermédiaire ou définitif dégagé et la quote-part revenant à chaque co-promoteur. En juin 2002, M. B_____ a indiqué que son associé adresserait les renseignements requis à l'AFC.
4. Le 9 juillet 2002, l'AFC a remis à M. B_____ un bordereau d'impôts « revenus extraordinaires » concernant l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), relatif à la période fiscale 2001. M. B_____ devait payer la somme de CHF 9'112,20, fondée sur un revenu imposable de CHF 146'700.-. Le revenu extraordinaire provenant de la promotion immobilière «rue _____ » était repris pour un montant de CHF 123'580,80 d'intérêts sur fonds propres et CHF 170'000.- de bénéfice à 50% pour M. B_____.
5. Par courrier du 24 juillet 2002, complété le 2 août 2002, M. B_____ a élevé réclamation contre ce bordereau. Il exerçait sa profession dans le cadre de X_____ et ses revenus comprenaient une part de résultat de promotions et une part d'honoraires de pilotage et de ventes réalisées dans le cadre d'opérations immobilières.

Au cours des années précédentes, il avait réalisé les revenus suivants :

1997	CHF 112'622.-
1998	CHF 132'459.-
1999	CHF 189'250.-
2000	CHF 183'930.-

Les comptes provisoires 2001 laissaient apparaître un bénéfice net de CHF 140'000.-. Les revenus réalisés n'étaient dès lors pas extraordinaires ou exceptionnels.

De plus, une partie de la reprise portait sur des intérêts de fonds propres, qui avaient été comptabilisés et annoncés dans la déclaration 2000. Le fait de les reprendre dans un revenu extraordinaire constituait une double imposition.

6. Le 3 avril 2003, l'AFC a maintenu la taxation. Les bénéfices immobiliers commerciaux réalisés durant la brèche de calcul étaient considérés comme revenus extraordinaires, quelle que soit leur amplitude.
7. M. B_____ a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission de recours) le 2 mai 2002, reprenant et développant les éléments figurant dans sa réclamation.
8. Le 8 décembre 2003, l'AFC s'est opposée au recours. Les intérêts sur fonds propres avaient déjà été imposés dans le cadre de la taxation ordinaire 2000 et la taxation litigieuse devait être rectifiée sur ce point. Les revenus réalisés durant l'année 2000 étaient situés dans une brèche de calcul, du fait du changement du système fiscal. Selon la doctrine et la jurisprudence, tout revenu unique devait être considéré comme un revenu extraordinaire. La différence entre les bénéfices ordinaires ou extraordinaires des personnes physiques pouvait être faite en se fondant sur les critères développés en rapport avec l'article 43 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). Le revenu réalisé par M. B_____ devait être qualifié d'extraordinaire, sans que le fait qu'il ait réalisé des revenus immobiliers les années précédentes, dans le cadre de son activité indépendante, n'ait d'importance. Chaque vente immobilière lui procurait un revenu, et ce revenu devait être considéré comme extraordinaire.
9. Le 5 octobre 2005, la commission de recours a admis le recours, après avoir donné acte à l'AFC de ce qu'elle s'était engagée à annuler la part d'impôts « revenu extraordinaire » 2000 liée aux intérêts sur fonds propres.

La notion de revenu extraordinaire n'était pas définie dans la LIFD. Les revenus réalisés par M. B_____ dans le cadre de X_____ constituaient des revenus périodiques. Il n'avait pas influencé l'opération afin que le bénéfice soit

réalisé pendant l'année de la brèche de calcul. En outre, le bénéfice réalisé ne sortait pas du cadre des activités commerciales ordinaires de X_____.

10. Le 4 novembre 2005, l'administration fédérale des contributions - division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbres - a saisi le Tribunal administratif d'un recours contre cette décision. Le bénéfice de CHF 170'000.- réalisé durant la brèche de calcul constituait un revenu extraordinaire, comme cela ressortait de deux arrêts récents du Tribunal fédéral (Arrêts du Tribunal fédéral 2A.543/2004 du 22 décembre 2004 et 2A.544/2004 du 9 décembre 2004). L'état de fait de ces deux arrêts était similaire à celui de la présente espèce, puisqu'il s'agissait de professionnels de l'immobilier (ingénieur ou décorateur d'intérieur) qui avait effectué des opérations de promotion en association avec des partenaires et dont les bénéfices avaient été réalisés pendant la brèche de calcul.

Après avoir réalisé l'opération _____, M. B_____ n'avait plus de biens immobiliers. L'entier du bénéfice de promotion était tombé dans la brèche de calcul, bien que les opérations immobilières se soient échelonnées dans le temps, entre 1997 et 2000. Le fait que M. B_____ se soit associé avec des tiers pouvait constituer un indice du caractère inhabituel, pour lui, de l'opération. De plus, c'était à tort que la commission de recours avait retenu que les bénéfices réalisés les années précédentes par le contribuable faisaient obstacle à la qualification de revenu extraordinaire. Les comptes d'exploitation de X_____ mentionnaient uniquement le terme « honoraires », ce qui ne permettait pas d'admettre qu'il s'agissait du produit d'une promotion immobilière. Les bénéfices des ventes réalisées depuis 1997 avaient tous été intégrés dans les revenus de l'année concernée par la brèche de calcul. Le fait que, par hypothèse, le contribuable n'ait pas volontairement effectué l'opération litigieuse ne retirait pas au bénéfice concerné le caractère de revenu extraordinaire.

11. Le 7 décembre 2005, M. B_____ s'est opposé au recours. Les arrêts du Tribunal fédéral cités par l'administration n'étaient pas applicables au cas d'espèce. Le fondement de son activité professionnelle était la participation à des promotions immobilières, tant dans l'année litigieuse que dans les années antérieures. Il n'avait pas cessé son activité, contrairement à ce que laissait entendre l'administration. Le caractère extraordinaire d'un revenu n'était pas lié à la nature de l'opération : si le législateur avait voulu que toute opération immobilière ait un caractère extraordinaire, il l'aurait expressément prévu dans la loi.

Le fait qu'il ait attendu l'année 2000 pour déterminer le bénéfice de l'opération, qui s'était déroulée sur quatre ans, ne constituait pas un indice du caractère extraordinaire. Ingénieur, il avait facturé des honoraires tout au long de la promotion. Il avait perçu des intérêts sur le capital investi. La vente des appartements de la promotion « _____ » s'était réalisée sur quatre ans, les

premiers se vendant facilement et les derniers étant difficiles à réaliser. Dès lors, ce n'était qu'après la vente du dernier appartement qu'il avait été possible de déterminer le résultat de l'opération, et si elle avait été bénéficiaire ou non. Le bénéfice avait été de CHF 340'000.-, alors que le produit des ventes était monté à plus de CHF 12 mio. Une marge aussi faible ne permettait pas de déterminer des résultats intermédiaires.

12. Le 27 avril 2005, l'AFC a informé le tribunal qu'elle se ralliait aux écritures et conclusions de l'administration fédérale des contributions

13. Le 15 mai 2006, les parties ont été entendues en audience de comparution personnelle, campant chacune sur sa position.

a. En 1991, M. B _____ s'était associé avec son ancien patron. Depuis 1995, leur activité s'était concentrée sur deux opérations immobilières, soit celles de Carouge et de Plan-les-Ouates, qui s'étaient déroulées en trois parties. Tout d'abord, les associés avaient été mandatés par la commune de Plan-les-Ouates en 1994 pour la construction d'une centaine d'appartements. La deuxième partie consistait en la construction d'un immeuble destiné à un EMS. Ce dernier n'ayant pas été admis par l'Etat, ils avaient finalement construit un immeuble avec des petits appartements. La troisième étape consistait en la construction de quatre immeubles, d'une centaine d'appartements au total. Ladite opération s'est terminée en 2004/2005. Actuellement, les associés n'avaient plus de projet en cours et à leur demande, la société avait été radiée du Registre du commerce.

En 2000, M. B _____ avait déclaré un revenu de CHF 183'930.-, que l'AFC avait rectifié en l'imposant sur la base de CHF 189'250.- bruts. Ce montant n'était pas exceptionnel si on le comparait à ceux qu'il avait réalisés d'autres années, aussi bien antérieures que postérieures. En 2002, il avait réalisé un revenu brut de CHF 155'000.-.

Enfin, il a exposé qu'il n'était pas possible de déterminer un bénéfice intermédiaire dans ce type d'opérations, car les derniers appartements étaient toujours les plus difficiles à vendre et le résultat était déterminant sur le bénéfice final.

b. Pour l'administration fédérale des contributions, l'activité principale de M. B _____ n'était pas la promotion immobilière. Il y avait eu une opération unique, qui s'était terminée pendant la brèche de calcul.

c. L'AFC a indiqué que le bénéfice devait être déclaré chaque année en tenant compte des ventes effectuées dans l'année. Chaque vente constituait une opération en soi avec son bénéfice propre, de sorte que le contribuable ne pouvait attendre la fin de l'opération pour le déclarer.

14. Sur quoi, le juge délégué a informé les parties que la cause était gardée à juger.

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).
2. Depuis le 1^{er} 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 1^{er} février 2005).

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

recherchera la véritable portée de la norme en la dégageant 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

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).

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 1^{er} février 2005).

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.

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 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 dégageait 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).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 4 novembre 2005 par l'administration fédérale des contributions contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 5 octobre 2005 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 5 octobre 2005 ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale afin qu'elle rende un nouveau bordereau de taxation 2000 en ne tenant pas compte des intérêts sur fonds propres ;

met à la charge de l'intimé un émolument de CHF 1'000.-;

dit que, conformément aux articles 97 et suivants de la loi fédérale d'organisation judiciaire, le présent arrêt peut être porté, par voie de recours de droit administratif, dans les trente jours dès sa notification, par devant le Tribunal fédéral ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé en trois exemplaires au moins au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14 ; le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyen de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fédérale des contributions, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct et à la Société fiduciaire d'expertise et de révision S.A., mandataire de Monsieur B_____.

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy et Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le président :

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :