

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/843/2014-ICCIFD

ATA/332/2016

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 19 avril 2016**

**en section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_**

représentés par Berney & Associés SA, mandataire

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
4 mai 2015 (JTAPI/547/2015)**

---

## EN FAIT

- 1) Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_ sont mariés et domiciliés à Genève, où ils sont contribuables.
- 2) a. Dans leur déclaration fiscale pour l'année 2005, les époux A\_\_\_\_\_ ont fait état d'un bénéfice net de CHF 1'226'791.- réalisé par M. A\_\_\_\_\_ dans le cadre d'affaires immobilières.  
b. Ils ont annexé à leur déclaration les « états financiers au 31 décembre 2005 » de M. A\_\_\_\_\_, qui comprenait le bilan au 31 décembre 2005 de ses affaires immobilières et faisait état notamment de provisions et d'un poste transitoire « impôt anticipé à récupérer », ainsi que les « notes aux états financiers au 31 décembre 2005 », lesquelles mentionnaient l'opération de promotion immobilière « B\_\_\_\_\_ » (ci-après : la promotion), sur la commune C\_\_\_\_\_.
- 3) Par courrier du 23 août 2010, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a invité les époux A\_\_\_\_\_ à lui faire parvenir les détails de la vente de la parcelle C\_\_\_\_\_ en faveur des services industriels de Genève (ci-après : SIG) au prix de CHF 119'650.- intervenue le 23 mars 2005 dans le cadre de la promotion.
- 4) Le 15 octobre 2010, les époux A\_\_\_\_\_ ont répondu à l'AFC-GE que cette vente, qui était plus proche d'un remaniement parcellaire que d'une vente à un tiers, était intervenue dans le cadre d'une vaste opération immobilière, dont elle ne représentait qu'une infime partie. Cette opération avait dégagé des marges intermédiaires et s'était terminée en 2008, année durant laquelle le solde final de la marge avait été comptabilisé.
- 5) Par bordereaux du 3 décembre 2012, l'AFC-GE a établi la taxation des époux A\_\_\_\_\_ pour l'année 2005 à CHF 835'803.- pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), sur la base d'un revenu et d'une fortune imposables de respectivement CHF 2'547'158.- et CHF 0.-, et à CHF 414'126.- pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), sur la base d'un revenu imposable de CHF 3'601'100.-. Au titre du revenu, un bénéfice net de CHF 1'417'844.- tiré de l'activité indépendante réalisée à Genève par M. A\_\_\_\_\_ avait été retenu.
- 6) Le 27 décembre 2012, les époux A\_\_\_\_\_ ont élevé réclamation contre ces bordereaux, concluant à leur annulation sur plusieurs points, notamment en lien avec le bénéfice de l'activité indépendante retenu, qui était supérieur à celui déclaré, sans que les reprises effectuées soient motivées.
- 7) a. Parallèlement, le 10 septembre 2013, l'AFC-GE a requis des époux A\_\_\_\_\_ des renseignements complémentaires en lien avec leur déclaration

fiscale pour l'année 2008, notamment s'agissant de la promotion, dont le décompte détaillé faisait ressortir, suite à la vente du bien immobilier le 26 juin 2008, une valeur d'aliénation de CHF 39'294'801.-.

b. Le 8 octobre 2013, les époux A\_\_\_\_\_ ont expliqué à l'AFC-GE que la promotion avait constitué une opération d'envergure, pour avoir débuté en 2000, année durant laquelle la première parcelle avait été acquise, et pris fin en 2009. À l'issue de l'opération, M. A\_\_\_\_\_ avait réalisé une marge finale de CHF 1'214'743.-, soit un solde de marge déclaré en fin d'opération de CHF 184'401.- après déduction de la marge déclarée en 2002-2007 de CHF 1'030'342.-. Ils ont annexé à leur courrier les états financiers des affaires immobilières de M. A\_\_\_\_\_ au 31 décembre 2008.

- 8) Par décisions du 3 mars 2014, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation des époux A\_\_\_\_\_, mais maintenu les bordereaux de taxation contestés notamment par rapport aux reprises effectuées sur le bénéfice de l'activité indépendante de M. A\_\_\_\_\_.

L'augmentation de ce bénéfice par rapport à celui figurant dans leur déclaration résultait en particulier d'une reprise de CHF 119'650.-, montant qui correspondait au prix payé par les SIG suite à la constitution d'une servitude en leur faveur dans le cadre de la promotion.

- 9) Par acte du 14 mars 2014, les époux A\_\_\_\_\_ ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre ces décisions, concluant à leur annulation sur différents points, notamment s'agissant de la reprise de CHF 119'650.- en lien avec la promotion.

Suite à la constitution d'une servitude en leur faveur en 2005, les SIG avaient versé un montant de CHF 119'650.-, comptabilisé au bilan de la promotion. Cette dernière avait dégagé des marges intermédiaires et avait pris fin en 2008, exercice durant lequel le résultat final de l'opération avait été comptabilisé et déclaré. La constitution de cette servitude s'apparentait toutefois à un remaniement parcellaire, qui n'avait engendré aucun bénéfice, dès lors que le montant versé était une indemnité, incluse dans la marge finale de l'opération, diminuant le prix de revient de celle-ci. En procédant à la taxation, l'AFC-GE avait ainsi confondu les notions de chiffre d'affaires et de bénéfice net. Il en résultait que la reprise litigieuse devait être annulée, ce d'autant que le montant en cause risquait d'être imposé à deux reprises, pour avoir été déclaré dans le cadre de la taxation de l'année 2008.

- 10) Dans sa réponse du 25 juin 2014, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours s'agissant en particulier de la reprise de CHF 119'650.- sur le bénéfice de la promotion.

La servitude avait été constituée dans le cadre de la promotion, en date du 23 mars 2005. De ce fait, ce revenu devait être imposé durant l'année 2005, compte tenu des principes de périodicité et d'étanchéité des exercices.

- 11) Le 16 juillet 2014 les époux A\_\_\_\_\_ ont répliqué, persistant dans les conclusions et termes de leurs précédentes écritures, en particulier en lien avec la promotion.

Le montant litigieux avait été compris dans le résultat final de la promotion, qui avait pris fin en 2008, et avait été dûment comptabilisé. Il ne pouvait toutefois être considéré comme le produit d'une vente, dès lors qu'il constituait une indemnité pour la perte d'une parcelle mise à la disposition des SIG, et avait été comptabilisé en diminution du prix de revient de la promotion. S'il devait néanmoins être taxé en 2005, au mépris des normes comptables et de l'étanchéité des exercices, l'AFC-GE devait alors s'engager à ce qu'elle ne le soit pas à double, en 2008, en diminuant d'autant le bénéfice final réalisé, comptabilisé et déclaré durant ce dernier exercice.

- 12) Le 16 février 2015, le TAPI a requis des époux A\_\_\_\_\_ des informations complémentaires, les invitant à lui transmettre notamment copie de l'acte conclu avec les SIG en 2005 ayant conduit à l'encaissement du montant de CHF 119'650.- ainsi que le détail des écritures enregistrées en 2005 dans la comptabilité de la promotion.

- 13) a. Le 13 mars 2015, les époux A\_\_\_\_\_ ont répondu au TAPI que le montant litigieux avait été encaissé sur le compte bancaire de la promotion et figurait en contrepartie au passif du bilan dans le poste « créanciers acquéreurs », comprenant les montants reçus des acquéreurs au fur et à mesure de la construction et correspondant à la part de l'immeuble dont la promotion était redevable pendant la construction. En 2008, le bénéfice final résultait de la comparaison entre d'une part l'ensemble des montants encaissés et d'autre part le prix de revient final de la promotion, qui ne pouvait être connu avant la fin de l'opération.

b. Ils ont notamment annexé à leur courrier une copie de l'acte de constitution d'une servitude d'usage d'énergie pour un poste de transformation sur les parcelles au lieu-dit « B\_\_\_\_\_ » à C\_\_\_\_\_, acte conclu le 23 mars 2005 entre M. A\_\_\_\_\_, Monsieur D\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_ SA ainsi que F\_\_\_\_\_ SA d'une part, et les SIG d'autre part. La servitude, incessible, consistait en l'usage d'un local destiné à un poste de transformation pour alimenter en énergie électrique les immeubles des propriétaires et ceux de la région avoisinante. Les propriétaires des parcelles fournissaient aux SIG le local du poste de transformation, l'entretien du gros-œuvre leur incombant. Les SIG prenaient à leur charge les frais d'équipement du local et son entretien et étaient propriétaires des installations s'y trouvant. En contrepartie de la servitude en leur faveur, les SIG s'engageaient à fournir une indemnité unique et forfaitaire pour l'occupation du local de

CHF 30'000.- et une indemnité unique et forfaitaire de construction de CHF 89'650.-.

- 14) Par jugement du 4 mai 2015, le TAPI a partiellement admis le recours des époux A\_\_\_\_\_, renvoyant le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision de taxation dans le sens des considérants.

L'acte conclu en 2005 avec les SIG avait porté sur la constitution d'une servitude d'usage d'un local technique et ne pouvait ainsi être assimilé à la vente d'un lot de propriété par étages (ci-après : PPE) déclenchant l'obligation de comptabiliser le bénéfice partiel en résultant. Les époux A\_\_\_\_\_ avaient en outre allégué, sans avoir été contredits par l'AFC-GE, que les indemnités reçues avaient été comptabilisées en diminution du prix de revient de la promotion, augmentant d'autant le bénéfice comptabilisé au moment de la vente des lots de PPE. Le recours devait ainsi être admis sur ce point et la reprise de CHF 119'650.- annulée.

- 15) Par acte expédié le 4 juin 2015, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant à son annulation en tant qu'il refusait l'imposition du bénéfice de CHF 119'650.- tiré de la promotion et à la confirmation de ses décisions du 3 mars 2014 sur ce point.

Le TAPI avait méconnu la jurisprudence, en particulier en lien avec les principes de périodicité et d'étanchéité des exercices fiscaux. Ainsi, la constitution de la servitude d'usage en faveur des SIG était intervenue le 23 mars 2005, de sorte que le montant de CHF 119'650.- versé à ce titre devait être imposé durant l'exercice correspondant. En constituant cette servitude, incessible, M. A\_\_\_\_\_ et ses associés avaient définitivement renoncé à faire usage de cette partie de l'immeuble, moyennant rémunération, qui avait été versée. Cette situation était ainsi similaire à la cession d'un lot de PPE, puisque dans les deux cas le cédant renonçait à disposer de la partie de la parcelle faisant l'objet de la promotion immobilière. Pour le surplus, la comptabilité des époux A\_\_\_\_\_ était tenue selon la méthode de la facturation, qui impliquait une comptabilisation systématique à la naissance des droits et des obligations découlant de l'activité entreprise. De la sorte, le montant litigieux ne pouvait être comptabilisé en diminution du prix de revient de la promotion, et le fait de le considérer comme une moins-value permettait aux époux A\_\_\_\_\_ d'échapper à une imposition sur le revenu en lien avec le montant perçu, tout en bénéficiant d'une imposition moindre au niveau de leur fortune. D'ailleurs, contrairement à ce qu'avait retenu le TAPI en violation des règles sur la répartition du fardeau de la preuve, les intéressés n'avaient pas établi que le montant litigieux avait bien été comptabilisé en 2008, au moment de la finalisation de la promotion, ce qu'aucune pièce du dossier ne corroborait, situation qui n'était, en tout état de cause, pas déterminante, puisqu'ils devaient le faire en 2005.

- 16) Le 29 juin 2015, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations.
- 17) Le 8 juillet 2015, les époux A\_\_\_\_\_ ont répondu au recours, concluant à son rejet.

Contrairement aux affirmations de l'AFC-GE, leur comptabilité n'était pas tenue selon la méthode de la facturation. Les lots de PPE étaient souvent vendus avant le début de la construction d'une promotion et les paiements se faisaient selon un échelonnement, en avance par rapport à l'état des travaux. À suivre le raisonnement de l'AFC-GE, la comptabilité de la vente d'une PPE devait enregistrer durant la première année les acomptes perçus et non les travaux au titre de charge, ce qui était d'autant plus impossible que le résultat final d'une promotion restait inconnu jusqu'à ce que la totalité des montants soit encaissée. Lorsque le prix de revient était connu, son prélèvement constituait alors un acompte sur marge, ce qui ressortait de leurs comptes pour l'exercice 2004, comparés à ceux de l'année 2005. Il n'appartenait du reste ni aux contribuables, ni à l'autorité fiscale de décider du moment auquel le bénéfice en question devait être déclaré, ce qui résultait des seuls chiffres de la promotion. Toute promotion dégageait ainsi des acomptes sur marge, qui étaient déclarés comme tels à leur naissance, et non à mesure des ventes.

Il en allait de même du local remis aux SIG, indépendamment du fait qu'il soit considéré ou non comme un lot de PPE. Comme l'indiquait l'acte de constitution de la servitude, le montant de CHF 119'650.- se composait de deux indemnités, chacune unique et forfaitaire, l'une pour la construction du local, de CHF 89'650.-, l'autre pour son occupation, de CHF 30'000.-, seule cette dernière pouvant être considérée comme bénéficiaire. L'encaissement du montant de CHF 119'650.- avait été comptabilisé en 2005, en diminution du prix de revient de la promotion, dont la marge finale de 2008 tenait compte et, par conséquent, du bénéfice de CHF 30'000.-. L'AFC-GE confondait la notion de chiffre d'affaires avec celle de bénéfice net et perdait de vue que celui-ci s'obtenait en soustrayant le prix de revient du montant encaissé. La promotion avait dégagé des marges intermédiaires, déclarées comme telles au fur et à mesure de leur réalisation, puis une marge finale en 2008 en fin d'opération. Par ailleurs, même si leur taxation pour l'année 2008 n'était pas encore finalisée, cette tâche incombait à l'AFC-GE.

- 18) Le 20 juillet 2015, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 28 août 2015 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.
- 19) Le 21 août 2015, l'AFC-GE a répliqué, persistant dans les conclusions et termes de son recours.

La comptabilité des époux A\_\_\_\_\_ était bien tenue selon le principe de la facturation, dès lors qu'elle faisait en particulier état de provisions et d'un poste transitoire « impôt anticipé à récupérer ». Aucun document n'étayait l'affirmation des intéressés selon laquelle le montant de CHF 119'650.- avait été comptabilisé, ce qui ne ressortait pas non plus des états financiers au 31 décembre 2005.

La question n'était toutefois pas celle de savoir si les encaissements devaient être comptabilisés au fur et à mesure de leur survenance et si cette situation contrevenait au principe de la périodicité de l'impôt, mais de constater que la comptabilisation du montant de CHF 119'650.- en diminution du prix de revient, comme le préconisait le TAPI, était incorrect, dès lors que cette situation reportait l'imposition lors de la vente ultime du bien, en l'occurrence en 2008, en violation de la périodicité de l'impôt, un revenu devant être imposé durant l'année de calcul au cours de laquelle il avait été réalisé. Dans ce cadre, l'affirmation selon laquelle le résultat d'une promotion ne pouvait être déterminé aussi longtemps que tous les montants n'étaient pas encaissés conduisait à un résultat choquant et permettait à un promoteur de garder continuellement un bien en travaux.

Lors de la vente d'un lot, le promoteur avait déjà une idée du bénéfice à tirer de l'opération en question, puisqu'il recevait les factures à mesure de leur établissement. La jurisprudence avait d'ailleurs confirmé à de nombreuses reprises qu'un revenu provenant notamment du commerce d'immeubles était réalisé lorsque le contribuable recevait la contreprestation ou acquérait un droit ferme sur celui-ci et pouvait en disposer. Cette manière de procéder respectait les principes de périodicité et d'étanchéité des exercices fiscaux.

- 20) Les époux A\_\_\_\_\_ ne se sont quant à eux pas manifestés.

## **EN DROIT**

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 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

---

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, 4<sup>ème</sup> 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



---

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 « détermination » ; 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 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

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

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).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 4 juin 2015 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 mai 2015 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 mai 2015 en tant qu'il refuse l'imposition du montant de CHF 119'650.- tiré de la promotion « B\_\_\_\_\_ » pour l'ICC et l'IFD 2005 de Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_ ;

rétablit les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 3 mars 2014 concernant l'ICC et l'IFD 2005 de Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_ en tant qu'elles imposent le montant de CHF 119'650.- tiré de la promotion « B\_\_\_\_\_ » ;

confirme le jugement entrepris pour le surplus ;

met un émoulement de CHF 1'000.- à la charge de Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_, pris conjointement et solidairement ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du contribuable ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du contribuable, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_, représentés par Berney & Associés SA, mandataire, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :