

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1116/2009-ICCIFD

ATA/743/2011

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 6 décembre 2011**

**1<sup>ère</sup> section**

dans la cause

**Madame B \_\_\_\_\_**

contre

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

et

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

\_\_\_\_\_

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 30 juillet 2010 (DCCR/1123/2010)**

---

## EN FAIT

1. Madame B\_\_\_\_\_, domiciliée au Grand-Saconnex, dans le canton de Genève, était employée de la société W\_\_\_\_\_(ci-après : l'employeur). Elle en était également l'administratrice et la directrice.
2. Selon sa déclaration fiscale relative à l'année 2003, elle a perçu un salaire brut de CHF 168'000.-, soit un revenu net de CHF 148'956,60.
3. Mme B\_\_\_\_\_ a par ailleurs indiqué avoir une créance de CHF 1'236'700.- envers R\_\_\_\_\_ (ci-après : la fondation).  
  
Elle n'a pas fait mention d'une dette envers son employeur.
4. Mme B\_\_\_\_\_ a encore déclaré être détentrice de 2'000'000 d'actions nominatives d'une valeur d'un dollar chacune, de U\_\_\_\_\_ (ci-après : la société), qu'elle avait acquises par contrat de vente du 8 octobre 2000, pour une valeur de \$ 2'000'000.- qu'elle s'était engagée à verser au plus tard le 8 octobre 2005. Aucun contrat n'a été produit. Les 2'000'000 d'actions précitées représentaient l'intégralité du capital-actions de la société.
5. Par contrat du 22 décembre 2003, Mme B\_\_\_\_\_ a revendu ses actions de la société à la fondation pour la somme de \$ 3'000'000.-, selon les modalités suivantes :
  - \$ 2'000'000.- en compensation de sa dette découlant du contrat du 8 octobre 2000 ;
  - par un remboursement par l'acheteur (soit la fondation) de \$ 150'745,44 à son employeur, au plus tard le 30 juin 2004 ;
  - par deux versements de \$ 424'627,28 chacun sur son compte bancaire, le premier le 6 décembre 2004 et le second le 30 avril 2005.
6. Par courrier du 30 novembre 2004, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a requis d'O\_\_\_\_\_ S.A., mandataire de Mme B\_\_\_\_\_, qu'elle lui transmette la justification de la diminution de la fortune de sa cliente au 31 décembre 2003.
7. O\_\_\_\_\_ S.A. a répondu le 8 décembre 2004. En tenant compte de la diminution de ses dettes, la fortune de Mme B\_\_\_\_\_ avait augmenté. En outre, sa mandante avait encaissé \$ 1'000'000.-, soit CHF 1'236'700.- suite à la vente des actions de la société.

8. Par lettre du 30 janvier 2008, l'AFC a demandé à Mme B\_\_\_\_\_ de se présenter personnellement au service du contrôle, dans le cadre de la taxation relative à la période fiscale 2003-2006.
9. Le 28 février 2008, l'AFC lui a réclamé de nouveaux documents et demandé des informations, notamment relatifs à la diminution de sa créance à l'encontre de la fondation entre 2002 et 2003, des documents relatifs aux éventuelles tentatives de recouvrement de sa créance, ses relevés bancaires mensuels auprès du Crédit suisse pour les années 2003 à 2006 ainsi que l'identité de l'ayant droit économique de la fondation.
10. O\_\_\_\_\_ S.A. a répondu le 16 avril 2008 que la diminution de la créance de Mme B\_\_\_\_\_ envers la fondation tirait son origine dans la compensation de \$ 150'745.-, que la dette de celle-ci envers celle-là n'avait jamais été acquittée pour cause de faillite, et que sa mandante avait fini par y renoncer.

Les relevés de compte demandés, ainsi que des documents ayant trait à la procédure générée par Mme B\_\_\_\_\_ à l'encontre de la fondation et des documents justifiant de la mise en faillite de cette dernière étaient joints.

11. Par pli du 21 avril 2008, O\_\_\_\_\_ S.A. a fait parvenir à l'AFC l'attestation relative à la faillite de la fondation, ainsi que la déclaration de faillite du Tribunal de Vaduz (Fürstliches Landgericht).
12. Enfin, par courrier du 15 décembre 2008, elle a encore remis à l'AFC une attestation établie par Monsieur L\_\_\_\_\_ relative à trois montants versés par lui sur le compte bancaire de Mme B\_\_\_\_\_.

En revanche, elle n'a pas communiqué l'identité des ayants droit économiques.

13. Les bordereaux de taxation cantonal et communal (ci-après : ICC), d'une part, et d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), d'autre part, établis le 19 décembre 2009 pour la période de taxation fiscale 2003, ont tous deux retenu comme revenus bruts, CHF 168'000.- à titre de salaire, et CHF 160'000.-, à titre de gratification.
14. Par courrier recommandé du 16 janvier 2009, mais mis à la poste le 19 janvier 2009, Mme B\_\_\_\_\_ a formé réclamation contre cette taxation, contestant que le versement de CHF 160'000.- soit une gratification de la part de son employeur. Le versement était intimement lié à la transaction relative aux actions de la fondation. Ce montant lui avait en effet été avancé par son employeur, en prévision du versement qui serait effectué par la fondation. Il ne constituait dès lors pas une gratification, mais un gain en capital privé, exonéré.

Dans l'état des titres au 31 décembre 2003, le montant de sa créance envers la fondation aurait dû être de CHF 1'076'700.-, CHF 160'000.- lui ayant déjà été versés.

15. Par deux décisions du 30 janvier 2009 concernant respectivement l'ICC 2003 et l'IFD 2003, l'AFC a maintenu la taxation au motif que le fait de financer une acquisition avec des fonds étrangers exclusivement excédait la simple gestion de son patrimoine privé. Il s'agissait dès lors d'un élément de fortune commerciale, provenant d'une activité qui l'était tout autant.

Par ailleurs, l'opération apparaissant insolite, il pouvait s'agir d'une évasion fiscale. La taxation imposée était même modérée au vu de ces éléments.

16. En date du 2 mars 2009, Mme B\_\_\_\_\_ a recouru contre la décision du 30 janvier 2009 auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), devenue depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI).

Quatre ans s'étaient écoulés entre les premières demandes de documents et l'établissement des bordereaux de taxation. Par ailleurs, l'opération ne pouvait être assimilée à un gain en capital commercial étant donné que si, effectivement, elle était intervenue au moyen de fonds étrangers, ceux-ci n'étaient pas à caractère bancaire. Qui plus est, la décision ne pouvait pas se baser sur la circulaire n° 8 du 21 juin 2005, car celle-ci était entrée en vigueur après les faits.

Enfin, si la maison mère de son employeur était domiciliée aux Iles Vierges britanniques, la comptabilité de celle-ci était tenue par sa succursale genevoise, qui avait elle-même payé ses impôts.

17. L'AFC a répondu le 15 octobre 2009 en concluant au rejet du recours.

Il y avait lieu d'opter pour une interprétation restrictive de la notion de gain en capital. La circulaire n° 8 du 21 juin 2005 était applicable en ce qu'elle reprenait une jurisprudence datant du début de l'année fiscale considérée. La somme de CHF 160'000.- provenait de l'employeur, et non de l'entité rachetant les actions, et le prêt – si cela en était un – n'avait pas été mentionné dans la déclaration fiscale de Mme B\_\_\_\_\_.

Enfin, le fardeau de la preuve incombant à l'AFC était limité au raisonnable et en présence de faits justifiant une imposition, il revenait au contribuable de prouver que lesdits faits n'existaient pas.

18. Par décision du 30 juillet 2010, communiquée aux parties le 9 août 2010, la commission a fait droit aux arguments de l'AFC. Il appartenait en effet à la contribuable de prouver l'existence, la nécessité et le montant des frais dont elle demandait la déduction, ce qui n'avait pas été le cas.

De nombreux éléments allaient à l'encontre de l'argumentation de Mme B\_\_\_\_\_, à savoir :

- aucune mention sur l'avis de crédit du 4 mars 2003 ne permettait de conclure que le versement avait été fait à titre d'avance ou de prêt ;
- aucune convention de prêt entre la contribuable et son employeur n'avait été produite ;
- la convention de cession d'actions faisait mention d'une dette globale de la recourante envers son employeur de \$ 150'745,44, dont un montant de CHF 175'220.-. Cette somme pourrait englober le montant litigieux de CHF 160'000.-, mais aucun descriptif ou détail des dettes figurant dans la convention ne permettait de l'établir ;
- la recourante n'avait fait figurer aucune dette envers son employeur au 31 décembre 2003 dans sa déclaration fiscale ;
- il était enfin pour le moins insolite que, le 4 mars 2003, la société vendue ait effectué une avance de fonds en faveur de l'acheteur de ses propres actions sans qu'aucun document écrit ne l'ait attesté.

19. En date du 10 septembre 2010, Mme B\_\_\_\_\_ a recouru auprès du Tribunal administratif, devenu depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), contre la décision de la commission du 30 juillet 2010. Elle a sollicité un délai supplémentaire pour produire ses écritures ainsi que de nouvelles pièces.

20. Un délai au 7 octobre 2010 lui a été octroyé.

21. Mme B\_\_\_\_\_ a complété son recours et a produit de nouvelles pièces en date du 4 octobre 2010.

La somme de CHF 160'000.- versée par son employeur constituait une avance sur les gains provenant de la vente des actions, et non une gratification. Un avis de crédit n'avait pas à mentionner la raison du virement.

Par ailleurs, un contrat écrit avait été établi, puisque la dette était mentionnée dans la convention de cession du 22 décembre 2003. La comptabilité de son employeur indiquait précisément que la dette de CHF 160'000.- était comprise dans la somme de CHF 175'220.- figurant dans la convention. Elle avait omis de mentionner cette dette dans sa déclaration fiscale relative à l'année 2003. Enfin, l'opération n'était pas insolite car elle avait été mentionnée dans la convention du 22 décembre 2003.

Le montant de CHF 160'000.- ne devait pas être considéré comme une prestation salariale. Mme B\_\_\_\_\_ concluait à l'annulation de la décision de la commission, à ce qu'il soit ordonné à l'AFC de corriger le bordereau de taxation et à ce que cette dernière soit condamnée aux frais et dépens.

22. L'AFC a répondu le 13 décembre 2010 en renvoyant à ses propres écritures pour l'essentiel et en répondant sur plusieurs points spécifiques du mémoire de la recourante. Pour le surplus, la convention du 22 décembre 2003 ne pouvait pas être la base contractuelle du prêt, celui-ci étant intervenu antérieurement à la signature de la convention, et cette dernière liant Mme B\_\_\_\_\_ à la fondation et non à son employeur.

La pièce 3 (soit un extrait résumé de la comptabilité) n'avait aucune valeur probante et les pièces 2 et 4 (soit un extrait de l'inventaire des débiteurs et un extrait des opérations du compte individuel de Mme B\_\_\_\_\_ dans les comptes de son employeur) ne permettaient pas de conclure qu'il s'agissait d'un gain en capital.

Enfin, si l'argumentation de la recourante était suivie, il se serait agi d'une prestation appréciable en argent, le prêt lui ayant été accordé par son employeur sans aucune contrepartie.

L'AFC concluait donc au rejet du recours.

23. Par courrier du 8 mars 2011, Mme B\_\_\_\_\_ a fait part de nouvelles observations.
24. Ensuite de quoi, l'affaire a été gardée à juger.

## **EN DROIT**

1. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ – E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative de la Cour de justice, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif le 1<sup>er</sup> janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ).

2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 dans sa teneur au 31 décembre 2010 – aLOJ ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la

procédure administrative du 12 septembre 1985 – LPA – E 5 10, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010).

3. La loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Selon son art. 72 al. 1, elle est applicable pour la première fois pour les impôts relatifs à la période fiscale 2010.

La présente cause traitant de la période fiscale 2003 doit être régie par les dispositions de l'ancien droit, soit par les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (LIPP-I à V).

Par ailleurs, la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) est applicable au niveau cantonal.

4. Chacune des parties aux prises dans le rapport de droit fiscal doit établir les faits dont elle entend faire dériver des droits à son avantage et, bien entendu, supporter le fardeau de la preuve de ces faits (W. RYSER, B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), 3<sup>ème</sup> édition, Editions Staempfli & Cie S.A. Berne, p. 58)

Un renversement du fardeau de la preuve n'est toutefois pas exclu. En effet, lorsque des indices suffisant rendent vraisemblable l'existence d'une obligation de payer une contribution fiscale, il peut revenir au contribuable de prouver que cette contribution n'est pas due (W. RYSER B. ROLLI, *op. cit.*, p. 59).

5. L'art. 17 LIFD stipule que sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes et les autres avantages appréciables en argent. L'art. 2 LIPP-IV a la même teneur.

Selon l'art. 16 al. 3 LIFD, les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont pas imposables.

L'art. 10 let. i aLIPP-IV prévoit par ailleurs que sont seuls exonérés de l'impôt sur le revenu, les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée.

6. Dans le cas d'espèce, Mme B\_\_\_\_\_ a perçu CHF 160'000.- de la part de son employeur. L'avis de crédit ne mentionnait aucune cause justificative.

Aussi, à première vue, il s'agit d'une prestation imposable au titre de gratification de la part de l'employeur. Si Mme B\_\_\_\_\_ entend se libérer de la

taxation relative audit versement, il lui appartenait de prouver que tel n'était pas le cas.

7. La recourante a, en plusieurs étapes, fourni de nombreuses pièces, dont notamment la convention du 22 décembre 2003, un extrait de la comptabilité de U\_\_\_\_\_ et un avis de crédit du 4 mars 2003.

La convention du 22 décembre 2003 fait mention d'une dette de Mme B\_\_\_\_\_ de CHF 175'200.- envers son employeur, somme que la recourante a demandé à la fondation de rembourser directement à son créancier.

Les extraits de la comptabilité de U\_\_\_\_\_ font apparaître une dette de Mme B\_\_\_\_\_ de CHF 175'200.-, dont CHF 160'000.- (\$ 119'153,37) au moment de la transaction, soit au 28 février 2003.

Enfin, l'avis de crédit du 4 mars 2003 indique que la recourante a perçu CHF 160'000.- de son employeur ce jour-là.

8. Toutefois, malgré cela, de nombreuses incertitudes et contradictions demeurent.

En effet, Mme B\_\_\_\_\_ n'a pas été en mesure de produire une convention de prêt entre elle-même et son employeur, ce qui est pour le moins insolite, d'autant plus que le montant du prêt invoqué est conséquent. Elle n'a pas non plus mentionné cette dette dans sa déclaration fiscale ; ses explications à ce sujet (oubli) sont peu crédibles. En outre, l'avis de crédit ne porte aucune mention qui pourrait venir appuyer la thèse de la recourante.

Qui plus est, la transaction décrite paraît pour le moins inhabituelle. En effet, selon la recourante, la société lui aurait prêté de l'argent, alors qu'elle vendait ses actions, dans l'attente que la société acquéreuse la rembourse. Cela aurait par ailleurs été fait sans qu'aucun document ne soit établi pour en attester.

Enfin, Mme B\_\_\_\_\_ s'est refusée à communiquer le nom de l'ayant droit économique de R\_\_\_\_\_, bien que cette information lui avait été demandée, ce qui accroît encore le caractère insolite des modalités de la vente des actions.

9. Il découle de ce qui précède que la recourante n'a pas été en mesure de démontrer que le versement de CHF 160'000.- de la part de son employeur était un prêt ou une avance, anticipant sur le bénéfice qu'elle devait percevoir suite à la vente des actions de U\_\_\_\_\_. Elle ne rend par ailleurs pas crédible le fait qu'aucun contrat écrit n'aurait été signé, hormis celui du 22 décembre 2003.

10. L'AFC ayant rendu vraisemblable la qualité de gratification de la part versée par l'employeur à Mme B\_\_\_\_\_, et cette dernière n'ayant pas été en mesure de démontrer le contraire alors même que l'opération décrite apparaissait

insolite, Mme B\_\_\_\_\_ devra être taxée sur cette somme au même titre qu'une prestation salariale.

11. Le recours est donc rejeté et la décision du 30 juillet 2010 de la commission confirmée.
12. Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante qui succombe (art. 87 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée, l'AFC disposant de son propre service juridique.

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 10 septembre 2010 par Madame B\_\_\_\_\_ contre la décision du 30 juillet 2010 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de Madame B\_\_\_\_\_ ;

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 recourant 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 recourant invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi.

communiquera le présent arrêt à Madame B\_\_\_\_\_, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Hurni, présidente, M. Verniory, juge, M. Bonard, juge suppléant

Au nom de la chambre administrative :

La greffière- juriste :

C. Derpich

La présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :