

du 28 août 2001

dans la cause

Monsieur P.

représenté par Me Damien Bonvallat, avocat

contre

SERVICE DE LA TAXE D'EXEMPTION DE L'OBLIGATION DE SERVIR

EN FAIT

1. Né en 1961, domicilié 1233 Bernex/Genève, Monsieur P. a été déclaré inapte au service en janvier 1980. Dès l'année suivante, il a été redevable de la taxe, et ce chaque année jusqu'en 2003, selon le service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir (ci-après : le service).

2. Se fondant sur les éléments retenus pour l'imposition à l'impôt fédéral direct (IFD 1999/2000), le service a adressé une décision de taxation pour l'année d'assujettissement 1999, datée du 31 octobre 2000, s'élevant à CHF 36'224.-.

Les montants IFD retenus ont été les suivants :

- revenu imposable IFD (Z1) : CHF 584'100.-
- prestations en capital,
revenu étranger (C1) : CHF 1'248'400.-

Compte tenu de diverses déductions, le revenu soumis à la taxe s'élevait à CHF 1'811'200.-.

3. M. P. a élevé réclamation par lettre du 13 novembre 2000. Les chiffres communiqués au service avaient intégré à titre exceptionnel un dividende de liquidation d'une société immobilière (SI) pour CHF 3'306'911, annoncé dans les revenus 1998. Taxé habituellement séparément chez les actionnaires, ce dividende n'avait donc pas lieu d'être pris en compte.

4. Par décision du 29 novembre 2000, le service a rejeté la réclamation. Les éléments retenus correspondaient à la moyenne des revenus réalisés dans les années 1997/1998 et la taxation IFD 1999/2000 n'avait fait l'objet d'aucune réclamation.

5. Par l'intermédiaire d'une société fiduciaire, M. P. a saisi d'un recours le Tribunal administratif par acte du 19 décembre 2000. La prestation qu'il avait reçue à la suite de la liquidation de la SI n'avait rien de commun avec ses revenus réguliers. De plus, cette prestation aurait tout aussi bien pu être annoncée et taxée séparément de l'impôt cantonal et fédéral, sans que le service en ait eu connaissance.

6. Au cours de la procédure, M. P. a changé de mandataire. Il a alors développé une argumentation différente. Le législateur fédéral avait décidé de faciliter la liquidation des sociétés immobilières en réduisant de 75 % l'impôt fédéral direct sur le bénéfice en capital réalisé par la société (art. 207 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). Aussi était-il logique et légitime d'appliquer la réduction de trois quarts de l'impôt également à la taxe d'exemption de l'obligation de servir et de calculer ainsi le revenu soumis à taxe, non pas à hauteur de CHF 1'811'200.-, comme l'avait fait le service, mais bel et bien à hauteur de CHF 584'100.-, correspondant au revenu imposable.

Le recourant a ajouté que la taxe d'exemption était une prestation pécuniaire qui devait correspondre aux moyens de celui qui devait la payer. Or, la liquidation d'une SI n'apportait aucun moyen financier concret à son actionnaire.

Enfin, selon l'article 11 de la loi fédérale sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 12 juin 1959 (LTEO - RS 661), la taxe était **perçue** selon la législation sur l'impôt fédéral direct. Cette disposition ne disait donc pas que le revenu soumis à taxe était **établi** selon cette législation. La réduction de trois quarts pouvait donc s'appliquer aussi bien à la taxe d'exemption elle-même qu'à l'impôt fédéral direct.

7. Le service s'est opposé au recours. Dans la mesure utile, ses arguments seront repris dans la partie en droit.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56 A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Le recourant ne conteste ni son assujettissement à la taxe, ni les éléments de son revenu tels qu'ils ont été communiqués au service par l'administration fiscale. Le litige ne porte que sur la prise en compte pour la taxe 2000 de l'élément du revenu constitué par le

bénéfice réalisé à l'occasion de la liquidation d'une SI appartenant au recourant.

3. a. Selon l'article 26 alinéa 2 LTEO, "Si, pour toute l'année d'assujettissement, l'assujetti doit acquitter l'impôt fédéral direct sur le revenu total, la taxe est fixée d'après les bases déterminantes pour cet impôt".

b. Le service doit donc se fonder en premier lieu sur les éléments déterminants ayant conduit à une taxation pour l'IFD. Le calcul de la taxe d'après les impôts cantonaux (art. 26 al. 3 LTEO) ou au moyen d'une déclaration particulière (art. 26 al. 4 LTEO) n'étant que subsidiaire (ATA I. du 29 avril 1992).

En conséquence, c'est à juste titre que le service s'est fondé sur les éléments retenus pour l'IFD, ce qui d'ailleurs n'est pas contesté.

4. a. Selon l'article 11 LTEO, la taxe est perçue, selon la législation sur l'impôt fédéral direct, sur le revenu net total que l'assujetti réalise en Suisse et à l'étranger. La nouvelle teneur de cette disposition découle d'une novelle du 17 juin 1994 entrée en vigueur le 1er janvier 1995. Auparavant, l'ancien article 11 alinéa 2 prévoyait que "... le revenu net doit être déterminé selon les prescriptions qui s'appliquent à l'impôt fédéral direct sur le revenu pour l'année d'assujettissement". C'est dire que c'est à tort que le recourant croit devoir tirer argument du terme "perçue", par opposition à la taxe qui serait "établie" selon la législation sur l'impôt fédéral direct.

b. Cette disposition se réfère aux articles 16 ss de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), lesquels définissent le revenu net imposable pour l'impôt fédéral direct. Sont imposables comme revenu, par exemple, non seulement les revenus réguliers ou périodiques, mais aussi les revenus accessoires tels que primes pour ancienneté de service, gratifications, etc ... (art. 17 al. 1 LIFD), ou les sommes uniques ou périodiques obtenues ensuite de décès (art. 23 let. b) ou encore les indemnités obtenues lors de la cessation d'une activité (art. 23 let. c) et les gains de loterie (art. 23 let. e).

c. Le gain provenant de la liquidation d'une SI ne saurait donc échapper au revenu déterminant au seul motif qu'il a été exceptionnel ou unique.

5. D'ailleurs il est constant que l'excédent de liquidation qui revient à chaque actionnaire à la suite de la liquidation d'une SI sera soumis à l'impôt fédéral sur le revenu, dans la mesure où l'actionnaire est assujetti en Suisse (X. OBERSON, Droit fiscal suisse 1998, p. 191), mais seulement si la SI est liquidée et radiée du registre du commerce.
6. Tenant compte de cette situation, la Confédération et certains cantons ont introduit dès le 1er janvier 1995 un allégement fiscal en faveur des sociétés immobilières qui se liquideraient durant un délai de cinq ans (délai prolongé depuis lors au 31 décembre 2003 - art. 207 al. 3 LIFD). L'allégement en question porte sur 75 % du montant de l'impôt sur le revenu dû par l'actionnaire. Contrairement à ce que soutient le recourant, l'excédent de liquidation ne fait l'objet d'aucun abattement. Le bénéfice de liquidation demeure au contraire pris en considération dans son intégralité dans l'assiette fiscale pour le calcul de l'impôt.
7. Faute de base légale expresse, la réduction de la taxe d'exemption en tant qu'elle porte sur le bénéfice de liquidation d'une SI réalisé par l'actionnaire n'est donc pas, en l'état actuel de la législation, envisageable.

Peut-on parler d'une lacune de la loi dès lors que la LTEO ne prévoit aucun allégement de ce genre ? Le Tribunal administratif répondra à cette question par la négative. D'une part, il n'appartient pas à une loi comme la LTEO, destinée à prévoir une compensation pécuniaire pour les citoyens suisses qui n'accomplissent pas leurs obligations de servir, de prévoir des dispositions visant à encourager la liquidation des SI. D'autre part, la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) n'a pas prévu un tel allégement, pas plus que la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (LIA - RS 642.21).

Le recours sera ainsi rejeté.

Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge du recourant.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 19 décembre 2000 par Monsieur P. contre la décision du service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir du 29 novembre 2000;

au fond :

le rejette;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 500.-;

communique le présent arrêt à Me Damien Bonvallat, avocat du recourant, ainsi qu'au service de la taxe d'exemption de l'obligation de servir.

Siégeants : M. Thélin, président, M. Paychère, M. Schucani, Mmes Bonnefemme-Hurni, Bovy, juges.

Au nom du Tribunal administratif :
la greffière-juriste adj. : le président :

C. Goette

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme N. Mega