

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1577/2007-FIN

ATA/87/2008

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 26 février 2008

dans la cause

Monsieur T_____

représenté par le Bureau fiduciaire T_____ Sàrl, mandataire

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Monsieur T_____, né en 1951, est domicilié en France. Jusqu'au 30 septembre 2001, il a exercé une activité indépendante d'agent fiduciaire à Genève.
2. Dès le 1^{er} octobre 2001, les actifs et passifs de sa raison individuelle ont été transférés dans la société « Bureau fiduciaire T_____ Sàrl » dont l'intéressé est devenu employé, imposé à la source.
3. Le 27 septembre 2002, M. T_____ a adressé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) sa déclaration fiscale 2001-B - contribuables domiciliés hors canton -, à laquelle il a joint le bilan au 30 septembre 2001 et le compte de pertes et profits du 1^{er} avril 2000 au 30 septembre 2001, relatifs à son activité indépendante. Il en ressortait un bénéfice net de CHF 326'464,84 pour la période considérée. Sous la rubrique « revenu de l'activité indépendante », le contribuable a inscrit un montant de CHF 217'642.-, en précisant dans les observations : « Les revenus ont été annualisés sur une moyenne de douze mois du fait que j'ai toujours été imposé dès le 16 janvier 1995, début de mon activité indépendante et contribuable. J'ai été imposé dès le premier jour, je n'ai pas de retard d'imposition. Je vous remercie de taxer au pro rata sur neuf mois (du 01.01 au 30.09.01) ».
4. Le 12 septembre 2003, l'AFC-GE a notifié à M. T_____ un bordereau de taxation pour l'impôt fédéral direct 2001 (ci-après : taxation IFD 2001), établi sur la base d'un revenu imposable de CHF 325'100.-. Elle avait retenu un bénéfice net de CHF 364'276.-, soit le bénéfice net de l'exercice ressortant du compte de pertes et profits 2001 - CHF 326'276.- - auquel était ajouté le montant des cotisations AVS 37'811.-. Ce dernier avait été également porté en déduction sous la rubrique « cotisations AVS ».
5. En date du 8 octobre 2003, le contribuable a déposé une réclamation contre la taxation susmentionnée. Il aurait dû être imposé sur la base d'un revenu annualisé de CHF 217'642.- et non sur le bénéfice net de la période de dix-huit mois. En outre, l'impôt aurait dû être calculé au pro rata sur neuf mois, vu sa cessation d'activité au 30 septembre 2001.
6. L'AFC-GE a statué sur la réclamation le 12 juillet 2004. Elle a décidé de rectifier la taxation IFD 2001 en fixant le montant imposable aux 9/12^e de CHF 364'276.-, soit CHF 273'207, l'assujettissement n'ayant duré que neuf mois en 2001, la cotisation AVS déductible étant quant à elle ramenée à CHF 28'358.-. Pour la détermination du taux d'imposition, c'était le résultat de l'exercice complet qui était déterminant, conformément aux dispositions de la loi fédérale

sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). Le revenu imposable était dès lors de CHF 243'500.-, au taux de CHF 324'500.-.

7. Le 9 août 2004, M. T_____ a recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : CCRIFD), concluant à ce que son imposition se fasse sur la base d'un revenu annualisé de CHF 217'642.-.
8. Le 15 septembre 2005, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.
9. Par lettre du 24 janvier 2007, la CCRIFD a informé le contribuable qu'elle envisageait de procéder à une reformatio in pejus, à savoir imposer la totalité des revenus provenant de son activité indépendante, sans annualisation.
10. M. T_____ n'a pas donné suite au courrier susmentionné.
11. Par décision du 14 mars 2007, la CCRIFD a rejeté le recours de l'intéressé et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision de taxation « au sens des considérants ». Elle a estimé que lors de l'établissement de la taxation IFD 2001 initiale, le 12 septembre 2001, l'AFC-GE avait estimé à juste titre que le bénéfice de l'activité du contribuable pour l'exercice du 1^{er} avril 2000 au 30 septembre 2001 ne devait pas être annualisé mais être entièrement pris en compte. Il y avait dès lors lieu de retenir un revenu imposable de CHF 325'100.- au lieu de CHF 243'500.-.
12. Par acte du 19 avril 2007, M. T_____ a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision susmentionnée, reprenant en substance son argumentation antérieure et concluant à la pondération de son revenu déterminant. En outre, il a demandé l'annulation de la reformatio in pejus.
13. Le 22 mai 2007 l'AFC-GE s'est opposée au recours et a conclu à la confirmation de la décision querellée. Elle suggérait en outre de joindre la présente à celle pendante devant le tribunal de céans ayant pour objet la taxation pour les impôts cantonaux et communaux 2001 (ci-après : taxation ICC 2001) des contribuables, le problème étant similaire.
14. Le 15 mai 2007, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) s'est ralliée au dispositif et aux considérants de la décision de la CCRIFD et a conclu au recours de M. T_____.

EN DROIT

1. Selon l'article 70 alinéa 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10), l'autorité peut d'office ou sur requête joindre en une même procédure des affaires qui se rapportent à une situation identique ou à une cause juridique commune.

Toutefois, vu la solution du litige à laquelle est parvenu ce jour le tribunal de céans dans la cause relative à la taxation ICC 2001, pour des motifs de procédure, dans le litige fiscal cantonal, il n'y a pas lieu de joindre les deux affaires.

2. 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 ; art. 63 al. 1 let. a LPA).
3. a. Selon l'article 209 alinéa 1 et 2 LIFD, le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale, celle-ci correspondant l'année civile. Le produit de l'activité lucrative indépendante se détermine d'après le résultat des exercices commerciaux clos pendant la période fiscale (art. 210 al. 2 LIFD). Peu importe à cet égard la durée des exercices commerciaux.

b. La doctrine et la jurisprudence ont admis de longue date que la période de calcul, pour les assujettis tenant une comptabilité commerciale, correspond avec l'exercice précédant l'année de taxation, que celui-là, ait plus ou moins de douze mois. C'est l'ensemble de celui-ci qui doit alors être pris en compte par l'autorité fiscale, sans qu'il soit procédé à une annualisation (ATA/408/2005 du 7 juin 2005 et les références citées). Toute autre solution, en particulier celle souhaitée par le recourant, aurait comme conséquence de permettre à une partie non négligeable du revenu d'échapper à l'imposition.

Dans le cas particulier, le revenu réalisé durant la période fiscale pertinente équivaut au résultat de l'exercice clôturé durant celle-ci, soit CHF 364'276.-.

4. Le contribuable a mis fin à son activité indépendante au 30 septembre 2001 et, dès le 1^{er} octobre 2001, il n'a plus été assujetti à l'impôt ordinaire, sur le revenu.

A teneur de l'article 209 alinéa 3 LIFD, si les conditions d'assujettissement ne sont réalisées que durant une partie de la période fiscale, l'impôt est prélevé sur les revenus obtenus durant cette période. Pour les revenus périodiques - comme en l'espèce - le taux d'imposition est alors déterminé compte tenu du revenu calculé sur douze mois.

Selon l'article 3 alinéa 4 de l'ordonnance sur le calcul dans le temps de l'impôt fédéral direct dû par les personnes physiques (RS 642.117.1), les bénéficiaires ordinaires d'un exercice qui comprend douze mois ou plus ne sont pas convertis pour le calcul du taux, même si l'assujettissement est inférieur à douze mois.

La conversion dont il est ici question concerne uniquement le taux d'imposition du revenu réalisé. La solution retenue permet d'appliquer au revenu imposable résultant d'un exercice commercial supérieur à douze mois, le taux

d'imposition correspondant au bénéfice effectivement réalisé durant la période fiscale, sans avantager le contribuable, en ne prenant en compte qu'une partie du bénéfice, soit douze mois au lieu de dix-huit en l'espèce ; sans le désavantager par ailleurs, si l'on considérait que le résultat équivalait au revenu sur la période d'assujettissement de neuf mois et qu'il conviendrait de l'annualiser pour déterminer le taux d'imposition.

Au vu de ce qui précède, il n'y a donc lieu à aucune conversion du bénéfice de l'exercice clos le 30 septembre 2001, pour déterminer son taux d'imposition.

5. Le recourant conclut à l'annulation de la reformatio in pejus à laquelle a décidé de procéder la CCRIFD.

L'article 50 alinéa 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) confère à la CCRIFD dans la procédure de recours les mêmes compétences que l'AFC-GE dans la procédure de taxation. Elle peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, elle peut modifier la taxation à son désavantage.

En l'espèce, la CCRIFD a informé le contribuable qu'elle envisageait de procéder à une reformatio in pejus, à savoir imposer la totalité des revenus provenant de son activité indépendante, tels que déterminés pour l'AFC-GE lors de l'établissement du bordereau initial du 12 septembre 2003.

Le recourant n'a donné aucune suite à ce courrier.

La procédure formelle a ainsi été respectée par la CCRIFD.

Quant au fond, l'examen de la cause auquel le tribunal de céans a procédé ci-dessus permet de conclure que la solution retenue par la CCRIFD échappe à toute critique.

6. En tous points mal fondé, le recours sera rejeté.

La décision de la CCRIFD sera confirmée et la décision sur réclamation du 12 juillet 2004 de l'AFC-GE, annulée. Le bordereau de taxation IFD 2001 du 12 septembre 2003 sera rétabli.

7. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge du recourant qui succombe (art 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 19 avril 2007 par Monsieur T_____ contre la décision du 14 mars 2007 rendue par la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct ;

au fond :

le rejette ;

annule la décision rendue le 12 juillet 2004 par l'administration fiscale cantonale et rectifiant le bordereau de taxation de Monsieur T_____, du 12 septembre 2003, pour l'impôt fédéral direct 2001 ;

rétablit le bordereau de taxation de Monsieur T_____, du 12 septembre 2003, pour l'impôt fédéral direct ;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 2'000.- ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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'article 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt au bureau fiduciaire T_____ Sàrl, mandataire du recourant, à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

la vice-présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :