RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2101/2003-FIN **ATA/48/2005**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 1er février 2005

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE GENEVOISE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

Madame et Monsieur D_____
représentés par la Fiduciaire Edmond Golaz, mandataire

EN FAIT

1. Monsieur D_____, né en 1934, et Monsieur G_____ ont exploité la société simple « G____ » dont le but consistait en la vente et la réparation de distributeurs de boissons froides et chaudes, etc.

   Dans le cadre de l'exercice commercial 1998, ils ont réalisé un bénéfice net de CHF 247'220,85, soit CHF 123'610.- chacun.

2. Par acte notarié du 30 mars 1999, M. D_____ et M. G_____ ont constitué une société à responsabilité limitée dénommée « G_____ Sàrl » (ci-après : G_____ Sàrl ou la Sàrl), dont le but est l'exploitation d'un commerce de distributeurs de boissons froides et chaudes, ainsi que la vente et la réparation de machines à glace. G_____ Sàrl a été inscrite au registre du commerce du canton de Genève le 1er avril 1999 ; le même jour, l'inscription de la société simple « G_____ » a été radiée par suite de cessation d'exploitation.

   MM. D_____ et G_____ étaient tous deux associés-gérants, avec signature individuelle de G_____ Sàrl et avaient souscrit chacun une part sociale de CHF 10'000.- ; le capital social libéré s'élevant à CHF 20'000.-. La Sàrl a repris l'intégralité du stock de marchandise de la société simple « G _____ » estimé à CHF 159'335,65 au 31 décembre 1998.

   A teneur de l'article 12 des statuts de la Sàrl, les associés étaient tenus solidairement comme des associés en nom collectif, de toutes les obligations de la société, mais seulement jusqu'à concurrence du montant du capital social inscrit. Les associés avaient droit au bénéfice net qui résultait du bilan annuel, proportionnellement au versement qu'ils avaient effectué sur leur part. Selon l'article 27 des statuts, les gérants percevraient chaque année des honoraires annuels dont le montant serait fixé par l'assemblée des associés.

3. Dans leur déclaration fiscale pour l'année 1999, les époux et D_____ (ci-après : les contribuables) ont déclaré un revenu brut total de CHF 38'538.- et des déductions pour CHF 79'949.-. Partant, le revenu imposable déclaré était nul. Sous la rubrique « observations », les contribuables ont indiqué que M. D_____ avait cessé son activité lucrative principale le 31 décembre 1998 et qu'il conservait une activité accessoire de vente de glaces à la piscine de Carouge (revenu annuel d'environ CHF 6'000.-). Le bénéfice de CHF 123'610.- réalisé en 1998 par M. D_____ ne figurait donc pas dans cette déclaration.

4. Le 14 décembre 1999, l'administration fiscale genevoise (ci-après : l'administration ou l'AFC) a notifié aux époux D_____ un bordereau de taxation

provisoire, calculé conformément à leur déclaration. L'impôt se montait à CHF 167,50.

5. Sur demande de l'administration, les contribuables ont produit, le 24 mai 2000, le bilan et le compte d'exploitation bouclés au 31 décembre 1998 de la société simple.

6. Le 20 juin 2000, l'AFC a notifié aux contribuables un bordereau rectificatif. Calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 98'751.-, l'impôt s'élevait à CHF 22'828,30.

7. Par lettre du 7 juillet 2000, les contribuables ont élevé réclamation contre ce bordereau rectificatif. L'administration avait imposé un montant de CHF 123'610.- provenant de la société simple, alors que M. D_____ avait cessé définitivement son activité lucrative indépendante le 31 décembre 1998, et que partant, l'article 10A alinéa 2 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre l887 (LCP - D 3 05) devait lui être appliqué.

8. Par décision du 22 août 2001, l'AFC a rejeté la réclamation. En raison de la participation à concurrence de 50 % de M. D_____ dans G_____ Sàrl, l'article 10A LCP ne lui était pas applicable.

9. Le 20 septembre 2001, les contribuables ont interjeté recours contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission de recours ou la CCRMI). Ils contestaient l'argumentation de l'administration au motif que les deux associés de « G_____ Sàrl » avaient convenu que seul M. G_____ aurait droit à une éventuelle distribution des bénéfices, celui-ci étant le seul des deux à travailler dans l'entreprise.

10. Dans sa réponse du 28 mai 2002, l'AFC s'est opposée au recours. Le fait de rester associé d'une société ne valait pas cessation d'activité au sens de l'article 10A LCP. M. D_____ avait constitué avec M. G_____ une société à responsabilité limitée le 1er avril 1999, soit trois mois après sa prétendue cessation d'activité et, selon les statuts de la société, il avait droit à la moitié des bénéfices. Le fait qu'il y renonçait pour le moment n'était pas déterminant.

11. Les contribuables ont déclaré maintenir leur recours le 3 juillet 2002. M. D_____ avait exploité seul son commerce de 1979 à 1996. Dès le 1er janvier 1997, il avait associé à son entreprise M. G_____, son fidèle collaborateur depuis plusieurs années ; cette association avait duré deux ans. Afin de l'aider à démarrer, M. D_____ avait investi CHF 10'000.- dans la Sàrl qui reprenait les activités de la société simple. Le contribuable n'avait exercé aucune activité commerciale ou administrative pour le compte de « G_____ Sàrl » et avait renoncé définitivement à sa part de bénéfice, voire à un salaire, et ce pour les exercices 1999 à 2001. Il en serait de même pour les exercices suivants.

12. A la demande de la commission de recours du 2 juin 2003, les contribuables ont produit, le 23 juin 2003, les comptes de « G_____ Sàrl » pour les exercices commerciaux 1999 et 2000, ainsi que les procès-verbaux de l'assemblée des associés et le détail du compte des salaires pour les mêmes exercices. Il ressortait de ces documents que le contribuable n'avait pas touché de salaire pour les deux exercices en cause, le bénéfice n'avait pas été distribué, mais reporté. Selon le procès-verbal du 4 août 2000, portant sur l'exercice commercial 1999, il était précisé que le contribuable avait cessé son activité commerciale et qu'il renonçait d'ores et déjà à toute distribution future de bénéfice.

13. Par décision du 25 septembre 2003, la commission de recours a admis le recours. Les jurisprudences de la CCRMI citées par l'administration selon lesquelles une personne restée associée dans une société en nom collectif ou en commandite après la cessation de son activité principale ne pouvait être mise au bénéfice de l'article 10A LCP n'étaient pas applicables au gérant d'une Sàrl étant donné que ce type de société était doté de la personnalité morale. Par ailleurs, le contribuable n'ayant reçu aucun salaire et aucune répartition des bénéfices de la société, ceux-ci ayant été reportés, il n'y avait pas lieu de lui refuser l'application de l'article 10A LCP.

14. Le 30 octobre 2003, l'AFC a interjeté recours auprès du Tribunal administratif à l'encontre de la décision précitée.

Il ressortait de l'acte de constitution de la Sàrl ainsi que de ses statuts que M. D_____ disposait de la moitié des parts de la société et qu'en sa qualité de co-gérant il avait droit à la moitié des bénéfices de la société.

L'argumentation de la commission de recours selon laquelle la jurisprudence appliquée aux sociétés de personnes n'était pas applicable à la Sàrl ne tenait pas compte du caractère mixte de la Sàrl. En particulier, les droits pécuniaires de l'associé d'une Sàrl devaient être assimilés à ceux d'un associé d'une société de personnes. Le premier ne touchait en effet pas de dividende comme dans les sociétés de capitaux, mais une part des bénéfices annuels de la Sàrl, proportionnelle à la valeur de son apport (art. 804 du Code des obligations du 30 mars 1911, CO - RS 220).

Par ailleurs, le fait que le contribuable n'ait pas perçu de salaire ni de bénéfice en 1999 et 2000 était dû au fait qu'il avait décidé, d'entente avec son associé, de reporter les bénéfices. De plus, l'argument selon lequel le contribuable avait renoncé, en dérogation aux statuts de la Sàrl, aux futurs bénéfices était sans pertinence dès lors que juridiquement, M. D_____ avait droit à la moitié des bénéfices comme prévu par les statuts. Enfin, si vraiment M. D_____ avait renoncé de manière définitive à tout bénéfice futur provenant de la Sàrl, l'AFC se trouverait alors dans l'obligation d'examiner si M. D_____ n'effectuait pas une donation à son associé, taxable au regard de la loi sur les droits d'enregistrement.

15. Les contribuables se sont opposés au recours le 4 décembre 2003. M. D_____ avait renoncé définitivement à percevoir une distribution ou rémunération à quelque titre que ce soit, tant pour l'exercice 1999 que pour ceux de 2000, 2001 et 2002, celui-ci n'ayant exercé aucune activité pour G_____ Sàrl. Le fait de posséder des titres d'une Sàrl ne pouvait être assimilé à la participation dans une société en nom collectif ou en commandite. Enfin, en cas de liquidation de G_____ Sàrl, la totalité du bénéfice reporté serait distribuée à M. G_____.

16. Le 4 mai 2004, les contribuables ont encore précisé que lors de l'assemblée générale du 4 mai 2004, tenue pour l'exercice 2003, il avait été décidé de distribuer un dividende de CHF 4'000.- à M. G_____. Une assemblée serait convoquée le 11 mai 2004, chez Me Claude Terrier, notaire, au cours de laquelle serait décidé le transfert des parts à leur valeur nominale, de M. D_____ à M. G_____.

17. A la demande du juge délégué du 5 janvier 2005, les contribuables ont produit le 10 janvier de la même année, copie de l'acte de division et de cession de parts sociales établi devant notaire le 11 mai 2004. M. D_____ notamment, cédait sa part de CHF 10'000,- pour le prix de CHF 10'000,- à M. G_____ et annonçait sa démission de ses fonctions de gérant de la société.

Cette pièce a été transmise le jour même à l'AFC pour d'éventuelles observations.

18. Le 25 janvier 2005, l'AFC a relevé que l'acte produit ne modifiait en rien sa position et persistait dans les termes de son recours.

19. Cette réponse a été transmise pour information aux intimés et la cause 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 ; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Le 1er janvier 2001 est entrée en vigueur la nouvelle loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques – LIPP – divisée désormais en quatre parties (LIPP–I, LITPP–II, LIPP–III et LIPP–IV), qui a modifié ou abrogé la plupart des dispositions de la LCP.

En vertu du principe de la non-rétroactivité, le nouveau droit ne s'applique pas aux faits antérieurs à sa mise en vigueur (P. MOOR, Droit administratif, vol. I,

2ème édition, Berne, 1994, p. 178 ; B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4ème édition, Bâle et Francfort-sur-le-Main, 1991, p. 116). Le droit nouveau ne peut avoir un effet rétroactif que si la rétroactivité est prévue par la loi, est limitée dans le temps, ne conduit pas à des inégalités choquantes, est motivée par des intérêts publics pertinents et ne porte pas atteinte à des droits acquis (P. MOOR, op. cit., p. 179-180 ; B. KNAPP, op. cit., p. 118). Les nouvelles dispositions du droit fiscal genevois ne prévoyant pas d'effet rétroactif (ATA/314/2004 du 20 avril 2004), la présente affaire sera jugée selon les dispositions de l'ancien droit.

3. La seule question litigieuse à résoudre est celle de savoir si l'article 10A aLCP peut être appliqué aux intimés pour la taxation 1999.

4. L'impôt sur le revenu est perçu sur l'ensemble des revenus nets annuels des contribuables sous la forme de prestations périodiques ou de versements en capital, tant en argent qu'en nature, quelle qu'en soit l'origine (art. 16 al. 1 aLCP).

5. En principe, l'impôt sur le revenu est perçu sur la base du revenu réalisé par le contribuable pendant l'année qui précède celle au cours de laquelle l'impôt est exigible (art. 17 al. 1 aLCP).

Toutefois, une exception est apportée à ce principe par l'article 10A aLCP en cas de cessation d'activité lucrative du contribuable. L'alinéa 1 de cette disposition prévoit que la personne qui a mis fin à son activité lucrative n'est imposée, sur le produit de cette activité, qu'en proportion du temps pendant lequel elle a travaillé au cours de l'année de cessation de cette activité. Le produit de son activité lucrative n'est pas pris en considération pour le calcul de l'impôt de l'année suivant celle de la cessation de cette activité (al. 2).

6. Cette disposition légale est destinée à parer aux conséquences rigoureuses pour le contribuable d'une grande diminution ou d'une disparition du revenu sur lequel il avait été régulièrement taxé (ATA/11/2002 du 8 janvier 2002 et références citées). Pour bénéficier de cette exception au mode ordinaire de taxation, le contribuable doit prouver qu'un changement important et durable, mettant en cause la structure même de son revenu, s'est produit de telle sorte qu'il pourra être taxé sur sa nouvelle situation (ATA/11/2002 déjà cité).

L'article 10A aLCP constitue une exception au principe général et doit être interprété restrictivement (ATA/75/1998 du 10 février 1998). Le droit genevois peut, sans se heurter au principe de l'interdiction de l'arbitraire, donner une interprétation restrictive de la notion de la fin d'activité lucrative (ATF M. du 20 décembre 1983 in RDAF 1984 p. 125 ; B. du 12 octobre 1988). À Genève, une telle solution se justifie d'autant plus facilement que la taxation [était] non pas bisannuelle, mais annuelle (ATF V. du 27 novembre 1987).

Se fondant sur les travaux préparatoires, le Tribunal administratif a retenu que le législateur avait introduit l'exception de l'article 10A aLCP pour des motifs sociaux (ATA Etat de Genève c. Hoirie V. du 11 janvier 1984). Il importait d'éviter qu'un contribuable fût taxé l'année suivant l'arrêt de son activité lucrative, car cela correspondait souvent à une très grande diminution ou à une disparition du revenu qui aurait fait l'objet de la taxation.

Le tribunal de céans a ainsi déjà admis à plusieurs reprises que, par cessation d'activité, au sens de l'article 10A aLCP, il fallait entendre l'arrêt définitif de l'exercice de cette activité ainsi que la suppression du revenu qui lui était lié. Encore fallait-il que cette disposition s'appliquât à une activité lucrative régulière, normalement taxée jusqu'alors, procurant au contribuable des revenus périodiques soumis à une imposition tout aussi régulière au fil des années et qui cessait de recevoir des revenus (ATA/728/1998 du 18 décembre 1998 in RDAF 1999 II p. 288 ; ATA Z. du 20 novembre 1991 confirmé par ATF Z. du 15 octobre 1992).

7. Par activité lucrative, il faut entendre toute occupation procurant un gain, des profits, des bénéfices ou même des prestations en nature, que cette activité soit dépendante ou indépendante. C'est à dessein que le législateur a retenu la notion d'activité lucrative au lieu de celle d'activité rémunérée ou salariée (ATA A. du 25 octobre 1972).

Dans un arrêt M. du 12 juin 1985, le tribunal de céans a refusé d'accorder le bénéfice de l'article 10A aLCP à un contribuable qui l'avait sollicité, ensuite de la cessation de son activité au sein d'une banque. Ce contribuable avait quitté ses fonctions afin de travailler dans la société X. laquelle n'avait pu lui verser aucune rémunération l'année suivante, motif pris de son impécuniosité. Le Tribunal administratif a jugé qu'en quittant la banque, dit contribuable n'avait pas eu l'intention de mettre définitivement fin à toute activité lucrative ; il a également estimé que, même s'il n'avait perçu aucun revenu, le contribuable avait tout de même exercé une activité lucrative, puisque si les affaires de la société X. avaient été florissantes, il aurait été payé.

Celui qui met un terme à son activité dépendante, mais demeure associé d'une S.N.C. ne peut se prévaloir de l'article 10A aLCP (décision de la commission n° 20/89 du 20 avril 1989 in Revue fiscale 1992 p. 397).

Dans deux arrêts rendus le 24 août 2004, le tribunal de céans a écarté l'application de l'article 10A aLCP.

a. Dans l'un, il s'agissait d'un ingénieur qui était resté propriétaire de la moitié du capital-actions de la S.A. dans le cadre de laquelle il exerçait jusqu'alors son activité professionnelle. Le tribunal a retenu que l'intéressé avait continué à participer à des opérations immobilières revêtant un caractère professionnel car même si le revenu ainsi acquis était inférieur à CHF 36'000.- par an, lesdites participations pouvaient

être aliénées ultérieurement et ces montants, supérieurs à la somme précitée, seraient alors imposables au titre du revenu (ATA/651/2004 du 24 août 2004).

b. Dans l'autre, le frère d'une pharmacienne avait poursuivi l'exploitation de la pharmacie sous la forme d'une raison individuelle. La société en nom collectif avait été dissoute suite au décès de la pharmacienne et une société anonyme (ci-après S.A.) avait repris les actifs et les passifs de la raison individuelle. Dans cette affaire, le frère était l'actionnaire unique de la S.A. et l'intégralité du capital-actions avait été vendue trois mois après la création de la société. Le tribunal de céans avait considéré que le contribuable avait poursuivi une activité administrative au sein de la société sans en retirer un revenu, mais dans le but d'en faciliter la remise et d'en retirer un prix de vente le plus élevé possible (ATA/650/2004 du 24 août 2004).

c. Enfin, le Tribunal administratif a refusé le bénéfice de l'article 10A aLCP au contribuable qui était demeuré administrateur et président avec signature individuelle, d'une S.A. dont il était propriétaire de la totalité du capital-actions. Le tribunal de céans a en effet considéré que le contribuable avait poursuivi une activité au sein de la société dans le but de trouver un repreneur qui lui offrirait le meilleur prix pour ses actions, le fait qu'il n'avait tiré aucun revenu (tantième, dividende, salaire) n'étant pas déterminant (ATA/728/2004 du 21 septembre 2004).

8. La commission de recours a mis les intimés au bénéfice de l'article 10A aLCP au motif que M. D_____ n'avait déployé aucune activité au sein de l'entreprise et n'avait perçu aucun bénéfice pour l'exercice litigieux. Selon l'AFC au contraire, M. D_____ en sa qualité de co-gérant, avait gardé la maîtrise effective de la moitié de la société et le fait qu'il ait renoncé à sa part de bénéfice n'était pas déterminant dès lors qu'en vertu des statuts, il avait la possibilité de faire valoir sa participation aux bénéfices.

9. La société à responsabilité limitée est une société qui jouit de la personnalité morale et dont les membres assument à l'égard des tiers une responsabilité solidaire mais strictement limitée (art. 772 et ss CO ; R. PATRY, Précis de droit suisse des sociétés, Berne, 1977, vol. 2 p. 300 et ss.). La Sàrl est une société mixte, qui combine les caractéristiques de la société en nom collectif et de la société anonyme dans un seul et même statut d'associé. Elle est conçue pour exploiter une entreprise commerciale petite ou moyenne, nécessitant des capitaux d'une certaine importance, impliquant des risques moyens. Ses associés s'investissent personnellement dans ses activités. Ils assument une responsabilité limitée pour ses dettes. Ils sont pris en considération en fonction de leur mise de fonds (R. RUEDIN, Droit des sociétés, Berne, 1999, p.116).

10. Il résulte des procès-verbaux de l'assemblée des associés tenue le 4 août 2000, concernant l'exercice 1999, que M. D_____ avait cessé son activité commerciale et qu'il renonçait d'ores et déjà à toute distribution future du bénéfice.

Toutefois, concernant le droit aux bénéfices, l'article 804 alinéa 1 CO prévoit que sauf disposition contraire des statuts, les associés ont droit au bénéfice net qui résulte du bilan annuel, et cela proportionnellement à ce qu'ils ont versé sur leurs parts. Ne sont valables qu'à la condition de figurer dans les statuts, les dispositions concernant les dérogations aux prescriptions légales sur la répartition du bénéfice net (art.777 ch. 8 CO). Partant, la mention au procès-verbal du 4 août 2000, relatif à la renonciation de M. D_____ à toute distribution future du bénéfice n'a aucune portée juridique. En outre, jusqu'à ce qu'il cède ses parts et qu'il démissionne de la société en mai 2004, l'intéressé a été reconduit dans ses fonctions de gérant .

Par conséquent, suivant sa jurisprudence restrictive en la matière, le Tribunal administratif retiendra que c'est à juste titre que l'administration a considéré que M. D_____ ne pouvait être assimilé à une personne ayant cessé son activité lucrative et partant être mis au bénéfice de l'article 10A aLCP, ayant créé, au cours de l'année litigieuse, une Sàrl dont il était non seulement propriétaire de la moitié du capital, mais encore le gérant, disposant de la signature individuelle et d'un droit aux bénéfices.

11. Le recours de l'AFC sera ainsi admis.

Vue l'issue du recours, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de M. et Mme D_____ qui succombent (art. 87 LPA). Les intimés n'ont ainsi pas droit à une indemnité de procédure.

* * * * *

PAR CES MOTIFS,
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 30 octobre 2003 par l'administration fiscale cantonale genevoise contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 25 septembre 2003 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision du 25 septembre 2003 de la commission cantonale de recours en matière d'impôts ;

confirme le bordereau rectificatif adressé le 20 juin 2000 à Madame et Monsieur D_____ d'un montant de CHF 22'828,30 ;

met à la charge des intimés, pris conjointement et solidairement un émolument de CHF 2'000,- ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale genevoise à la commission cantonale de recours en matière d'impôts ainsi qu'à la fiduciaire Edmond Golaz, mandataire de Madame et Monsieur D_____.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la secrétaire-juriste :	La vice-présidente :
M. Vuataz-Staquet	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :