

du 20 janvier 2004

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

Monsieur E_____

représenté par Cofactoring S.A., mandataire

EN FAIT

1. Monsieur E_____ (ci-après : le contribuable) était propriétaire du tiers du capital-actions de la société immobilière "La M_____" (ci-après : la SI), aujourd'hui dissoute.
2. a. Jusqu'en 1998, la SI n'a jamais versé de dividendes à ses actionnaires.
b. Lors de l'assemblée générale du 14 août 1998, elle a décidé de distribuer un dividende pour l'exercice 1997 à hauteur de 510% du capital-actions, soit, pour la part du contribuable CHF 85'000.-. L'échéance du dividende était fixée au 14 septembre 1998.
c. Lors de l'assemblée générale du 10 décembre 1999, la SI a décidé de verser à ses actionnaires un dividende pour l'exercice 1998 de 720% du capital-actions, soit, pour la part du contribuable CHF 120'000.-. L'échéance était fixée au 10 janvier 2000.
d. Lors de l'assemblée générale du 10 octobre 2000, la SI a décidé de verser à ses actionnaires un dividende pour l'exercice 1999 représentant 1200% du capital-actions, soit, pour la part du contribuable CHF 200'000.-. L'échéance était fixée au 10 novembre 2000.
3. Dans sa déclaration fiscale 2001-A, le contribuable a indiqué qu'il n'avait pas réalisé de revenus extraordinaires durant l'année 2000. Il a annoncé les actions de la SI qu'il possédait, soit une fortune de CHF 5'225'800.- générant un revenu de CHF 200'000.-.
4. Le 9 janvier 2002, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a remis au contribuable un bordereau concernant les revenus extraordinaires réalisés pendant l'année 2000. L'AFC considérait comme étant un revenu extraordinaire la différence entre les dividendes perçus en l'an 2000 - soit CHF 320'000.- - et la moyenne des dividendes perçus en 1997, 1998 et 1999, soit CHF 28'333.- ([CHF 0.- + CHF 85'000.- + CHF 0.-]/3). Le revenu extraordinaire soumis à l'impôt était dès lors de CHF 291'667.- (CHF 320'000.- moins CHF 28'333.-).
5. Le 5 février 2002, le contribuable a réclamé de ce bordereau. Aucun des revenus déclarés ne pouvait être considéré comme extraordinaire.

Dite réclamation a été rejetée le 26 février 2002. Pour l'AFC, les dividendes versés les 10 janvier et 10 novembre 2000 étaient inhabituellement élevés par rapport aux années antérieures. L'administration a détaillé le mode de calcul retenu pour déterminer le montant du revenu extraordinaire.

6. a. Le 11 mars 2002, le contribuable a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission). Le dividende concernant l'exercice 1998, dont le versement avait été décidé lors de l'assemblée générale qui s'était tenue au mois de décembre 1999, avait été comptabilisé au crédit de son compte actionnaire au mois de décembre 1999 et non pas en 2000. L'augmentation du dividende était le reflet de l'amélioration des bénéficiaires, et ne pouvait être qualifiée de revenu extraordinaire.
 - b. L'AFC s'est opposée au recours le 19 février 2003.
7. Le 30 octobre 2003, la commission a partiellement admis le recours. Le dividende perçu en 2000 constituait bien un revenu extraordinaire. Le contribuable avait mis à profit la brèche de calcul de l'année 2000 afin d'économiser des impôts en déplaçant l'échéance usuelle du dividende 1999 sur l'année 2000 et en augmentant le montant de celui versé en 2000.

La méthode utilisée par l'AFC pour calculer le montant du revenu extraordinaire était confirmée dans son principe. Cependant, la moyenne des dividendes réalisés en 1997, 1998 et 1999 devait tenir compte du dividende 1999, perçu en 2000, soit CHF 120'000.- pour le contribuable. Ainsi, le dividende moyen de ces trois années, à déduire du revenu extraordinaire réalisé en 2000, était de CHF 68'333.- ($(\text{CHF } 0.- + \text{CHF } 85'000.- + \text{CHF } 120'000.-) / 3$). Le revenu extraordinaire soumis à l'impôt était fixé à CHF 251'667.- ($\text{CHF } 320'000.-$ moins CHF 68'333.-).

8. L'AFC a saisi le Tribunal administratif d'un recours le 27 novembre 2003. Le seul point contesté était la méthode de calcul retenue par la commission. Il n'était pas possible que le dividende, dont le versement avait été décidé par l'assemblée générale du mois de décembre 1999, soit pris en compte tant comme revenu extraordinaire que pour procéder à la moyenne des dividendes versés les années précédentes.

9. Le contribuable s'est opposé au recours le 18 décembre 2000. Les dividendes avaient augmenté parce que la trésorerie de la SI s'était améliorée. La date mentionnée pour le versement du dividende 1999, soit le 10 janvier 2000, n'avait aucun sens, puisque l'argent du dividende avait été prélevé avant l'assemblée générale, en compte courant. Il n'y avait pas eu de revenu extraordinaire taxable.

EN DROIT

1. a. 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).
- b. La possibilité de former un recours incident par la simple production de conclusions motivées au plus tard au moment du dépôt de la réponse au recours n'est pas offerte par la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). Cette dernière institue un délai de trente jours pour recourir contre une décision finale, au-delà duquel un recours doit être déclaré irrecevable (art. 63 al. 1 let. a LPA; ATA AFC du 2 septembre 1997).

A cet égard, les conclusions du contribuable tendant à remettre en question l'existence même d'un revenu extraordinaire, réalisé en l'an 2000, ont été produites après le délai de trente jours prévu par la disposition précitée. Partant, elles sont irrecevables.

2. Le 1er janvier 2001, le canton de Genève est passé du système prae-numerando au système post-numerando en ce qui concerne l'impôt sur le revenu des personnes physiques. L'année 2000 tombait dès lors dans une brèche de calcul, ce qui a amené le législateur cantonal à adopter la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (LITPP - II - D 3 12). L'article 6 alinéa 2 de ce texte prévoit que les revenus extraordinaires réalisés pendant la période fiscale précédant la modification sont soumis à un impôt annuel entier, au taux applicable à ces seuls revenus, pour l'année fiscale où ils ont été acquis. L'alinéa 3 de cette disposition précise que sont considérés comme des revenus extraordinaires les prestations en capital, les revenus inhabituellement élevés par comparaison aux années

antérieures, les gains de loterie, les revenus non périodiques de fortune et les revenus extraordinaires provenant d'une activité lucrative indépendante.

Il ressort du rapport de la commission fiscale du Grand Conseil chargé d'étudier cette loi, qu'en réponse aux nombreuses questions posées par les commissaires au sujet des revenus extraordinaires, l'AFC avait fourni plusieurs exemples (cf. Mémorial du Grand Conseil 2000 p. 5768 ss.). L'exemple n° 4 concernait un dividende extraordinaire. Il s'agissait d'une société qui avait versé, en 1997, un dividende de CHF 48'000.-, en 1998 de CHF 50'000.-, en 1999 de CHF 43'000.- et en 2000 de CHF 120'000.-. Ce dernier était considéré comme extraordinaire à hauteur de CHF 73'000.-. Cette somme était obtenue en soustrayant du dividende effectivement perçu en 2000 (CHF 120'000.-) la moyenne des dividendes perçus pendant les trois années précédentes $([CHF 48'000.- + CHF 50'000.- + CHF 43'000.-] / 3 = CHF 47'000.-)$.

3. a. En l'espèce, le Tribunal administratif constatera que c'est à juste titre que l'AFC a considéré que le versement du dividende décidé par l'assemblée générale du 10 décembre 1999 était un revenu réalisé pendant l'année 2000. Il ressort en effet de la formule 103, remplie par la SI, que l'échéance du dividende, soit la date dès laquelle son versement peut être demandé, était fixée au 10 janvier 2000. Le fait que les montants en question aient été perçus antérieurement, en compte courant, ne peut modifier cette date.
 - b. C'est aussi à juste titre que l'AFC et la commission ont admis que les dividendes perçus en 2000 constituaient un revenu extraordinaire, au vu de l'évolution des dividendes versés par la SI au cours du temps.
 - c. En ce qui concerne la méthode de calcul, le Tribunal administratif considérera, comme la commission, que les dividendes dont le versement a été décidé le 12 décembre 1999 ont été versés en l'an 2000 afin de profiter de la brèche ouverte par la modification du système fiscal. Ce dividende aurait dû être perçu en 1999, et il apparaît dès lors normal d'en tenir compte lors du calcul de la moyenne des dividendes perçus lors des trois années précédant l'année 2000.
4. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté et la décision de la commission confirmée.

Malgré l'issue du litige et vu la qualité de la recourante, aucun émolument ne sera perçu.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 27 novembre 2003 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 30 octobre 2003;

au fond :

le rejette;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à Cofactoring S.A., mandataire de Monsieur E_____.

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

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

M. Tonossi

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme N. Mega