

du 2 mars 2004

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE GENEVOISE

_____ contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPORTS

et

Monsieur B. _____

représenté par Me Pierre Kobel, avocat

EN FAIT

1. Monsieur B._____, domicilié à Genève, exerce la profession d'architecte.

En 1997, il était à la fois associé du bureau d'architecture A._____ et occupait un poste à temps partiel d'assistant en architecture à l'école polytechnique fédérale.

2. Dans sa déclaration pour l'impôt cantonal et communal 1998 portant sur les revenus réalisés en 1997, M. B._____ a annoncé un revenu de CHF 47'573.- résultant de son activité lucrative dépendante et une perte commerciale de CHF 11'181,30 résultant de son activité au sein de l'A._____.

3. Par bordereau rectificatif du 23 juin 1999, l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après : l'AFC ou l'administration) a procédé à certaines reprises. En particulier, la part de bénéfice de M. B._____ à l'A._____ était portée à CHF 30'122.-, soit un tiers du bénéfice imposable.

4. M. B._____ a alors formé une réclamation.

Le 4 octobre 2001, l'administration a maintenu sa décision.

5. Le 1er novembre 2001, M. B._____ a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission), reprenant notamment son argumentation quant à la clef de répartition du bénéfice de l'A._____.

6. Par décision du 30 octobre 2003, la commission a partiellement admis le recours.

Après avoir procédé à certaines modifications et reprises, qui ne sont plus litigieuses, elle a fixé le bénéfice corrigé de l'exercice 1997 de l'A._____ à CHF 71'030,43.

L'article 5 de la convention de société simple, signée entre les trois associés de l'A._____, stipulait que chaque associé toucherait une part égale d'honoraires; si l'un des associés bénéficiait d'une source extérieure régulière de revenus, ses honoraires au

sein de l'atelier seraient pondérés, de sorte qu'en toutes circonstances, les associés jouissaient d'un revenu identique dans l'absolu.

Dès lors, pour procéder à la répartition du bénéfice, il fallait additionner au bénéfice de l'A._____ le salaire de M. B._____ et répartir cette somme entre les associés. Pour l'intéressé, il en résultait une perte de CHF 8'038,51, alors que pour les deux autres associés, le bénéfice s'élevait à CHF 39'534,30.

7. L'AFC a saisi le Tribunal administratif d'un recours le 4 décembre 2003 portant uniquement sur la répartition du bénéfice. Si l'on suivait le raisonnement de la commission, M. B._____ renoncerait à tout bénéfice, alors que la société était bénéficiaire. La perte retenue par la commission devait plutôt être appréhendée en tant que dette entre les associés. Ces derniers étaient libres de déterminer la répartition du bénéfice, mais le bon sens interdisait de penser que cette clef de répartition puisse aboutir à la solution retenue par l'autorité de première instance. M. B._____ pouvait renoncer à une partie du bénéfice, mais les profits réalisés par l'A._____ ne pouvaient être répartis qu'entre les deux autres coassociés. La décision sur réclamation devait être confirmée.
8. M. B._____ s'est opposé au recours le 30 janvier 2004, en se référant au contenu de la convention de société simple.

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 sont entrées en vigueur de nouvelles normes fiscales, en application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Elles ont abrogé la plupart des dispositions de la LCP. Ces dispositions demeurent cependant applicables, notamment en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques, pour

les périodes fiscales antérieures à l'année 2001. L'adaptation de la législation fiscale genevoise aux exigences de la LHID est en effet dépourvue d'effet rétroactif, comme l'a relevé le Tribunal administratif selon une jurisprudence constante (ATA AFC c/ M. du 30 septembre 2003; C. du 1er avril 2003; F. du 21 janvier 2003).

La situation du contribuable doit être examinée sous l'angle des dispositions légales en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, soit sous l'angle de la LCP.

3. 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, et quelle qu'en soit l'origine (art. 16 al. 1 LCP). Cette clause générale indique que l'impôt est perçu sur l'ensemble des revenus nets du contribuable quelles qu'en soient la source, les modalités d'acquisition et la forme (Mémorial des séances du Grand Conseil 1986 page 1366).

Le droit genevois s'est peu à peu détaché de la théorie traditionnelle des sources pour se fonder, tout au moins partiellement, sur la théorie de l'accroissement de la fortune nette (Mémorial 1986 page 1365-1366; J.P. AESCHIMANN, A. VON PLANTA, A. HAESSIG, Les impôts du canton de Genève, impôts sur le revenu des personnes physiques, FJS 319 p. 10), conformément à une évolution générale du droit fiscal suisse (O. COURVOISIER, Relations entre l'impôt sur le revenu et l'impôt spécial frappant les biens immobiliers, thèse Lausanne 1974 p. 14; W. RYSER, Réflexions sur la notion de revenu in Mélanges H. ZWAHLEN, 1977 p. 665-666, D. YERSIN, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, in ASA 59 p. 137).

4. a. Selon l'article 532 du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO - RS 220), les associés d'une société simple sont tenus de partager entre eux tout bien qui, par sa nature, doit revenir à la société.

L'article 533 CO prévoit que, sauf convention contraire, chaque associé a droit à une part égale dans les bénéfices et dans les pertes de la société.

- b. En l'espèce, les associés ont indiqué sans équivoque, lors de la constitution de la société simple, qu'ils entendaient répartir les gains de la société afin

que, dans l'absolu, chacun jouisse d'un revenu identique. Cette disposition précise que si l'un des associés a une source de revenus extérieure régulière, ses honoraires au sein de l'atelier seront pondérés à cette fin.

5. Contrairement à ce que soutient l'AFC, cette disposition du contrat de société simple n'est pas étonnante, voire léonine. Les associés ont entendu élargir le principe d'égalité contenu à l'article 533 CO aux activités extérieures que l'un ou l'autre pourrait avoir, afin qu'en fin de compte, leurs revenus soient strictement identiques.
6. Au vu de ce qui précède, la décision rendue par la commission, qui respecte le contrat de société simple, sera confirmée. En conséquence, le recours sera rejeté.

Vu la qualité de la recourante, aucun émoluments ne sera perçu. Une indemnité de procédure, en CHF 1'500.-, sera allouée à M. B. _____, qui a agi par la plume d'un avocat et qui y conclut.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 4 décembre 2003 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours du 30 octobre 2003;

au fond :

le rejette;

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

alloue à M. B. _____ une indemnité de procédure en CHF 1'500.-, à la charge de l'Etat de Genève;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'à Me Pierre Kobel, avocat de l'intimé et à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

Siégeants : M. Thélin, président, M. Paychère, Mmes Hurni

et Bovy, juges, M. Bonard, juge suppléant.

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