

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2351/2008-FIN

ATA/663/2009

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 15 décembre 2009

1^{ère} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE
ADMINISTRATIVE**

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

Madame et Monsieur L_____

représentés par Me Jean-Franklin Woodtli, avocat

EN FAIT

1. Madame et Monsieur L_____ sont domiciliés dans le canton de Genève.
2. Depuis 1994, M. L_____ est administrateur de la société anonyme L_____ S.A. (ci-après : la société), à Carouge, spécialisée dans l'installation générale d'électricité et de télécommunications, l'ingénierie conseil et les études techniques dans ces domaines et la fabrication, la vente et la représentation d'appareils et articles électriques. Il en est actionnaire unique et dispose, depuis mars 1997, de la signature individuelle. Il en est enfin directeur depuis avril 2000.
3. M. L_____ a perçu les revenus bruts suivants :

Période fiscale :	1999	2000	2001-A	2001-B	2002	2003
Montant en CHF :	99'600.-	98'800.-	283'032.-	283'032.-	284'607.-	188'252.-

4. Dans sa déclaration fiscale 2001-A, le contribuable a déclaré le revenu brut de CHF 283'032.-. Il n'a rien mentionné dans le questionnaire complémentaire sur les revenus et charges extraordinaires.
5. Le 25 avril 2000, M. L_____ a ouvert un compte épargne à son nom auprès de la succursale du Crédit Suisse à Nyon à partir duquel il a acquis les titres suivants :
 - 25 avril 2000 : 5'700 titres N_____ pour un montant de CHF 117'345,70
 - 22 juin 2000 : 90 titres K_____ S.A. pour un montant de CHF 190'914,20
 - 1^{er} septembre 2000 : 18 titres K_____ S.A. pour un montant de CHF 10'800.-
 - 6 septembre 2000 : 1'500 titres W_____ pour un montant de CHF 43'101,95

et vendu, le 6 septembre 2000, 3'700 titres N_____ pour un montant de CHF 76'431,95.

Il ressort des pièces du dossier que ce compte a été approvisionné par des fonds provenant de la société et que les transactions de titres ont été enregistrées dans les livres de celle-ci à la date où elles ont été effectuées.

6. Le 23 février 2005, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a informé les contribuables de l'ouverture à leur encontre d'une procédure en rappel et en soustraction d'impôt, en applications des art. 151 et 175 ss de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) pour les périodes fiscales 1999-2000 à 2002, et d'une procédure similaire s'agissant de l'impôt cantonal pour les périodes fiscales 2000 à 2002. Seule la procédure en matière d'IFD est ici en cause.

L'AFC-GE avait constaté que des prestations en faveur des contribuables faites par la société, un revenu extraordinaire et une transposition devaient faire l'objet d'une rectification de leurs assiettes fiscales. Ils recevraient prochainement des bordereaux rectificatifs, avec intérêts de retard et une amende.

7. Le 21 mai 2005, l'AFC-GE a informé les contribuables que les procédures de rappel et soustraction d'impôt pour les périodes fiscales IFD 1999-2000 à 2002 étaient terminées. Trois bordereaux de rappel d'impôt étaient remis :

Période fiscale	Supplément d'impôt		Intérêts de retard	
2001-A	CHF	1'674.-	CHF	147,85
2001-B	CHF	2'639.-	CHF	203,35
2002	CHF	45'643.-	CHF	1'575,20

En outre, un bordereau d'amende de CHF 62'445.- leur était également adressé, établi conformément à l'art. 175 al. 2 LIFD.

L'AFC-GE avait notamment considéré que des frais de représentation de CHF 10'453.- et des frais professionnels pour CHF 4'370.- devaient être repris par rapport à la déclaration fiscale 2000 et qu'une partie du revenu brut mentionné dans la déclaration 2001-A devait être considérée comme gratification supplémentaire constituant un revenu extraordinaire. Des frais de représentation à concurrence de CHF 18'041.- et des frais de véhicule d'un montant de CHF 2'305.- étaient repris dans le cadre de la déclaration 2001-B. Enfin, des frais de représentation de CHF 15'764.- étaient repris et une transposition de CHF 335'345.- était effectuée au détriment des contribuables. Cette dernière correspondait à la valeur d'achat moins la valeur nominale des 90 titres K_____ S.A., 5'700 titres N_____ et 1'500 titres W_____.

Quant à l'amende, elle était motivée comme suit :

« Le contribuable a perçu de la part de la société L_____ S.A. des prestations qui n'ont pas fait l'objet, à tort, d'une imposition fiscale. Comme actionnaire et/ou proche, vous devez être imposé sur ces montants qui sont considérés comme des prestations appréciables en argent.

De plus, M. L_____ n'a pas été imposé sur le revenu extraordinaire dont il a été le bénéficiaire et a fait l'objet également d'un redressement concernant une transposition avec sa société anonyme.

L'amende est fixée à 1,25 fois le montant de l'impôt soustrait avec les circonstances aggravantes et atténuantes suivantes :

Aggravantes :

- Des montants importants ont fait l'objet d'un redressement ;
- Intention concernant la transposition ;
- Négligence grave ou dol éventuel concernant la gratification perçue pour l'année comptable 2000.

Atténuante :

- Bonne collaboration du contribuable et de son mandataire ».

8. En date du 11 avril 2005, l'AFC-GE a notifié une décision rectifiant partiellement celle du 21 mars 2005, une erreur de calcul ayant été faite pour l'impôt sur le revenu extraordinaire, de sorte que pour la période fiscale 2001-A, celui-ci se montait à CHF 3'896.-, avec intérêts de CHF 328,15. L'amende passait de ce fait à CHF 65'222.-.
9. Par acte du 23 avril 2005, les contribuables ont élevé une réclamation contre les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende pour l'IFD. Les reprises pour frais de représentation, revenu extraordinaire et transposition étaient contestées. L'amende devait être réduite au tiers du montant de l'impôt soustrait.
10. Le 4 novembre 2005, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.
11. Par acte du 7 décembre 2005, les contribuables ont recouru auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, remplacée le 1^{er} janvier 2009, par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), contre la décision précitée.

Les frais de représentation étaient conformes à la réalité et devaient être admis. Il n'y avait pas lieu à transposition, les titres ayant été achetés par le contribuable pour le compte de la société. Enfin, il n'avait pas touché de revenu extraordinaire en 2000, l'amélioration des résultats de la société ayant permis le versement d'une rémunération plus importante au contribuable pour la première fois. Par la suite, ce niveau de salaire ayant pu être maintenu, l'amende était disproportionnée.

12. Le 7 décembre 2006, l'AFC-GE s'est opposée au recours, persistant dans sa décision.

13. Le 21 mai 2008, la commission a admis partiellement le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle taxation.

Les reprises concernant les frais de représentation étaient confirmées. La rémunération de CHF 283'032.- reçue en 2000 par le contribuable correspondait à une politique salariale initiée cette année-là et poursuivie les années suivantes. Cela démontrait que la société n'avait pas eu pour intention de différer ou de verser un important salaire durant l'année de la brèche de calcul pour échapper à l'impôt. Cette augmentation ne constituait donc pas un revenu extraordinaire. S'agissant de la transposition, chacun des titres acquis par le contribuable avait été racheté le jour même par la société, au prix d'acquisition. Il n'en résultait donc aucune perte ni aucun gain pour l'un ou l'autre. Partant, aucune reprise ne se justifiait.

14. Par acte du 30 juin 2008, l'AFC-GE a recouru contre la décision précitée, concluant à son annulation et à la confirmation de sa propre décision du 4 juin 2005.

Le montant de CHF 112'032.- devait bien être considéré comme une gratification extraordinaire. En effet, le contribuable avait reçu un premier certificat de salaire 2000 le 17 janvier 2001, faisant état d'un salaire brut de CHF 171'000.-, et un second le 30 septembre 2001 mentionnant un salaire brut de CHF 283'032.-.

Une mention « gratification suppl. [contribuable] du 01.04.2000 au 31.12.2000 » apparaissait dans les livres de la société. Il n'y avait qu'une écriture, ce qui permettait de douter qu'il puisse s'agir d'un correctif de salaire. Il s'agissait donc d'un revenu sortant de l'ordinaire par rapport aux années antérieures. La différence entre les deux certificats devait ainsi faire l'objet d'une reprise.

S'agissant de la transposition, les titres avaient été achetés par le contribuable au moyen de fonds de la société et déposés sur le compte qu'il avait ouvert dans une banque à Nyon à son propre nom. Ce n'était pas un compte au nom de la société et une confusion au moment de l'ouverture du compte était peu probable. En 2001, au moment où les titres perdaient de la valeur, le contribuable les avait transférés à la société au prix d'achat, alors que leurs cours boursiers étaient inférieurs. Il avait ainsi réalisé un rendement de fortune imposable à hauteur de la différence entre le cours boursier la valeur nominale.

15. Le 31 juillet 2008, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a fait siennes les considérations et conclusions de l'AFC-GE dans son recours du 30 juin 2008.

16. Le 1^{er} septembre 2008, les contribuables se sont opposés au recours, concluant à la confirmation de la décision attaquée. Ils reprenaient leur argumentation antérieure en appuyant les motifs retenus par la commission.
17. Le 6 février 2009, l'AFC-GE a maintenu ses conclusions.

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 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Le litige porte sur la qualification d'une partie des revenus bruts déclarés par les contribuables dans leur déclaration 2001-A d'une part et sur l'admission ou non d'une transposition s'agissant de 5'700 titres N_____, 90 titres K_____ S.A. et 1'500 titres W_____, d'autre part.
3. Depuis le 1^{er} janvier 2001, le canton de Genève applique, en lieu et place du système praenumerando bisannuel, le système postnumerando annuel, y compris pour la taxation fédérale.

Dans le système postnumerando annuel, l'impôt dû pour une année correspond aux revenus réalisés durant cette même année et ne se calcule donc plus sur la base des deux années précédentes. Lors du passage entre les deux systèmes, une brèche de calcul s'est produite. Les revenus réalisés durant les années 1999-2000 n'ont jamais servi de base d'imposition.

Dans le but d'éviter une disproportion entre les éléments effectivement réalisés en 1999 et 2000 et ceux imposables pour l'année 2001, le législateur fédéral a prévu une imposition spéciale des revenus extraordinaires : les revenus extraordinaires réalisés durant les années 1999 et 2000 ou lors d'un exercice clos au cours de ces années sont soumis à un impôt annuel entier pour l'année fiscale où ils ont été acquis, au taux correspondant à ces seuls revenus (art. 218 al. 2 LIFD).

L'art. 218 al. 3 LIFD précise que doivent être en particulier considérés comme revenus extraordinaires les prestations en capital, les revenus de fortune non périodiques, les gains de loterie et, par analogie avec l'art. 206 al. 3 LIFD, les revenus extraordinaires provenant d'une activité lucrative indépendante soit, à teneur de ce dernier article, les bénéfices en capital réalisés, les réévaluations comptables d'éléments de fortune, les provisions dissoutes, ainsi que les amortissements et provisions justifiés par l'usage commercial qui ont été omis (ATA/57/2005 du 1^{er} février 2005).

4. La question qui se pose est celle de savoir si le montant de CHF 112'032.- versé le 25 janvier 2001 au contribuable et enregistré dans les livres de la société comme gratification supplémentaire en sa faveur pour la période du 1^{er} avril au 31 décembre 2000, doit être considéré comme un revenu extraordinaire au sens de la disposition susmentionnée.

a. Dans sa circulaire n° 6 du 20 août 1999 ayant pour objet le « Passage pour les personnes physiques de la taxation bisannuelle praenumerando à la taxation annuelle postnumerando » (CIR W99-006F), l'AFC-CH relève que, compte tenu de la modification du système de l'imposition dans le temps, le caractère extraordinaire d'un revenu peut résulter :

- soit du caractère unique d'une prestation (gain de loterie, indemnité obtenue lors de la renonciation ou de la cessation d'une activité, revenu de fortune non périodique, bénéfice de liquidation) ;
- soit du caractère extraordinaire d'un revenu de nature périodique (dividende nettement supérieur aux dividendes des exercices précédents, indemnités pour prestations spéciales, gratification d'un montant exceptionnel) ;
- soit d'un changement dans l'aménagement de la source du revenu (provision dissoute ensuite de changement de méthode de comptabilisation, omission d'amortissements et de provisions justifiées par l'usage commercial, modification des conditions de rémunération d'une activité salariée).

b. Dans le cadre de la qualification d'un revenu en tant que revenu extraordinaire, il peut être tenu compte du fait que le contribuable est à même d'influer sur les modalités d'attribution d'un revenu et de mettre ainsi à profit la brèche de calcul (RDAF 2003 II p. 199).

Sous cet angle, il peut y avoir revenu extraordinaire, en particulier lorsque le contribuable concentre en une seule déclaration les bénéfices obtenus lors des années précédentes. Le sens de l'art. 218 LIFD est précisément d'empêcher que le contribuable ne puisse profiter de la modification du système d'imposition dans le temps, parce qu'il a la possibilité de déplacer librement la réalisation du revenu dans la brèche de calcul (RDAF 2003 II p. 199).

En l'espèce, la commission a retenu que le montant en cours correspondait à un correctif de salaire, l'année 2000 constituant la première au cours de laquelle le contribuable avait pu percevoir une juste rémunération. Cette nouvelle politique salariale avait perduré au cours des deux périodes fiscales suivantes. Toutefois, les livres de la société ne font pas état pour l'année 2000 d'un correctif de salaire mais d'une gratification supplémentaire pour la période du 1^{er} avril au 31 décembre 2000. Ce versement est intervenu avant que l'exercice social, qui va du 1^{er} avril au 31 mars, ne soit terminé, donc avant que son résultat ne soit connu

et permette, cas échéant, de corriger les salaires à la hausse. Enfin, le contribuable, de par sa position dominante au sein de la société, était à même de décider en cours d'exercice, de procéder de telle manière à profiter de la brèche de calcul. L'ensemble de ces éléments est décisif pour retenir le caractère extraordinaire de cette gratification s'ajoutant déjà à une augmentation importante de salaire de CHF 98'800.- à CHF 171'000.-. Peu importe à cet égard que le contribuable ait bénéficié d'une rémunération identique au cours des deux périodes fiscales suivantes. Le recours sera aussi admis sur ce point.

5. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'apport par un actionnaire d'actions appartenant à la fortune privée auprès d'une société qu'il domine, en échange d'actions ou d'une créance dont la valeur nominale excède celle des titres apportés, constitue un rendement de participation imposable (RDAF 2001 II 240). Il y a alors transposition, en ce sens que, lors de la liquidation de la société récipiendaire des titres, le remboursement des nouvelles actions ou de la dette de la société échappe à l'impôt. Des biens sur lesquels existe une imposition latente sont donc transférés en valeurs exonérées (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007, p.121 § 136). Quatre conditions doivent être réalisées pour admettre la transposition : l'apporteur détient des titres de participation dans sa fortune privée qu'il cède à la société qu'il domine à leur valeur comptable ; l'apporteur doit contrôler la société en cause de manière à pouvoir influencer sur la politique de distribution de dividendes ; les actions doivent être cédées à une valeur supérieure à la valeur nominale ; enfin, les titres sont transposés en valeur exonérée, l'apporteur recevant en contrepartie de la cession du capital nominal ou un prêt à l'encontre de la société (X. OBERSON, op. cit. p. 121-122).

En l'espèce, il résulte du dossier, en particulier des livres de la société, que ces conditions ne sont pas réalisées. Le contribuable a acquis les titres en cause avec des fonds de la société et pour le compte de celle-ci dès lors que les transactions ont été enregistrées dans ses livres au jour de l'acquisition. Il en est allé de même pour la vente d'une partie de ces titres. Ainsi, quand bien même la relation bancaire à Nyon a été ouverte au nom du contribuable et non à celui de la société, les libellés qui y apparaissent correspondent aux écritures passées à la même date dans la comptabilité de la société. Dès lors, que l'on admette les explications du contribuable sur l'intitulé erroné de la relation bancaire à son ouverture ou que l'on retienne, comme l'a fait la commission, que chacun des titres achetés par le contribuable avait été racheté par la société le jour même au prix payé par celui-ci, il en résulte qu'il n'y a pas eu de transposition. Le contribuable n'a réalisé aucun rendement de participation imposable et aucune reprise n'est possible. Le recours sera rejeté sur ce point.

6. Ni le principe de l'amende infligée par soustraction intentionnelle d'impôt (art. 175 LIFD), ni sa quotité fixée à 1,25 fois le montant d'impôt soustrait, n'ont été remis en question devant le tribunal de céans, qui est lié par les conclusions

des parties (art. 69 al. 1 LPA). Seul son montant devra être recalculé vu l'issue du recours.

7. Au vu de ce qui précède, le recours est partiellement admis. La décision querellée est annulée en ce qui concerne la gratification de CHF 112'032,05, qui doit être considérée comme revenu extraordinaire pour la période fiscale 2001-A. Elle sera confirmée pour le surplus.

Un émolument de CHF 750.- sera mis à la charge de l'AFC-GE qui a recouru contre une décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (art. 11 al. 2 règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03), un émolument réduit de CHF 500.- sera mis à la charge de l'AFC-CH et un émolument identique de CHF 500.- sera mis à la charge de Mme et M. L_____, pris conjointement et solidairement. Une indemnité de procédure de CHF 500.- sera allouée à ces derniers, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 30 juin 2008 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 21 mai 2008 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct dans la mesure où elle retient que la gratification de CHF 112'032,05 accordée à Monsieur L_____ le 25 janvier 2001, ne constitue pas un revenu extraordinaire qui devait figurer comme tel dans la déclaration fiscale 2001-A de Madame et Monsieur L_____ et annule la reprise de l'administration fiscale cantonale sur ce point ;

confirme la susdite décision pour le surplus ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision dans le sens des considérants ;

met à la charge de l'administration fiscale cantonale un émolument de CHF 750.- ;

met à la charge de l'administration fédérale des contributions un émolument de CHF 500.- ;

met à la charge de Madame et de Monsieur L_____, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 500.- ;

alloue une indemnité de procédure de CHF 500.- à Madame et Monsieur L_____ ;

dit que, conformément aux art. 82 ss 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'art. 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 à L'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière administrative, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'à Madame et Monsieur L_____.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy et Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :