RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2714/2006-FIN **ATA/545/2006**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 10 octobre 2006

d

dans la cause

Madame et Monsieur B_____

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Madame et Monsieur B_____ (ci-après : les contribuables, les intéressés ou les recourants) sont domiciliés dans le canton de Genève.

2. En 2001, le contribuable a exercé, d'une part, une activité lucrative indépendante d'avocat et, d'autre part, une activité lucrative dépendante, dont un mandat d'administrateur de la société immobilière rue _____, en liquidation (ci-après : la SI).

3. Dans leur déclaration fiscale 2001-B datée du 10 mai 2002, les contribuables ont déclaré pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), un revenu brut de CHF 167'710.- et un revenu imposable de CHF 119'879.-.

   Ils ont fait notamment état d'un revenu de l'activité dépendante du contribuable au service de la SI d'un montant de CHF 2'325.-.

4. A l'examen de la déclaration, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration) a constaté que les intéressés n'avaient pas mentionné une dette du contribuable de CHF 245'000.- à l'égard de Madame R_____, dette qui figurait dans la déclaration fiscale pour l'année 2000. Le service du contrôle de l'administration a donc demandé des explications sur ce point.

5. Par courrier du 20 novembre 2002, M. B_____ a remis à l'administration la copie d'une convention de remise de dette conclue le 25 juillet 2001 entre lui-même et Mme R_____.

6. Selon cette convention, Mme R_____ remettait au contribuable sa dette de CHF 145'000.-, au sens de l'article 115 de la loi fédérale complétant le code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220), avec effet au 30 juin 2001. Mme R_____ précisait qu'elle n'avait dès lors plus aucune prétention à faire valoir envers le contribuable en rapport avec ledit prêt.

7. La convention exposait également en préambule les circonstances à l'origine du prêt de CHF 145'000.- octroyé par Mme R_____ au contribuable.

   La SI était propriétaire d'un immeuble sis 4, rue _____. Mme R_____ était seule actionnaire de la SI, le contribuable en était l'administrateur unique depuis 1967. Par convention du 27 novembre 1995, Mme R_____ avait autorisé le contribuable à contracter au nom de la SI auprès du Crédit Suisse un emprunt hypothécaire de CHF 250'000.-, moyennant nantissement de cédules hypothécaires précédemment détenues par la SI d'un montant total identique. Ces fonds avaient été prélevés dans la SI par Mme R_____ par le débit de sa créance chirographaire et mis à la disposition du contribuable sous forme de prêt. Le

contribuable s'était acquitté des intérêts conformément aux clauses de la convention précitée. Les remboursements effectués par le contribuable avaient par la suite réduit le montant du prêt à CHF 145'000.- au 31 décembre 1999. Au début de l'année 2000, Mme R_____ avait décidé de vendre l'immeuble en nom et de liquider la SI. Afin de pouvoir vendre l'immeuble franc d'hypothèque, Mme R_____ avait payé au Crédit Suisse, le 29 mars 2000, la somme de CHF 145'000.-, ce qui avait permis à la SI de récupérer les CHF 250'000.- de cédules hypothécaires qui avait été remises en nantissement auprès de la banque. L'immeuble avait par la suite été vendu en nom par la SI, celle-ci étant dissoute et entrée en liquidation le 13 juillet 2000, le contribuable exerçant les fonctions de liquidateur. Dès le 1er avril 2000, Mme R_____ avait reconduit le prêt octroyé au contribuable à concurrence de CHF 145'000.-, pour une durée indéterminée et sans intérêts.

8. Le 2 décembre 2002, considérant la remise de dette du 25 juillet 2001, comme une donation mobilière au sens de l'article 11 alinéa 2 de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30), la division de l'enregistrement de l'administration a notifié à l'intéressé un bordereau de droits d'enregistrement pour un montant de CHF 72'450.-.

9. Le 23 décembre 2002, le contribuable a réclamé contre le bordereau précité. La remise de dette du 25 juillet 2001 avait un caractère rémunératoire dès lors que Mme R_____ avait voulu le "rémunérer de sa fidélité et de ses prestations fournies pendant plus de 35 années, soit depuis le début de ses fonctions d'administrateur de la SI en 1967 jusqu'à la vente de l'immeuble en 2000 et jusqu'à la fin de la liquidation de la SI …". La remise de dette n'ayant pas été effectuée à titre gratuit, le contribuable a conclu à l'annulation dudit bordereau.

10. Par courrier du 15 janvier 2003, l'administration a informé l'intéressé que, compte tenu des explications figurant dans la réclamation, la remise de dette considérée représentait un revenu lié à une activité lucrative dépendante. Cette rémunération devait donc faire l'objet d'une reprise à titre de revenu dans la taxation ICC 2001-B.

11. Le 29 janvier 2003, la division de l'enregistrement de l'administration a dégrevé en totalité le bordereau du 2 décembre 2002.

12. En date du 13 février 2003, l'administration a notifié aux contribuables un bordereau de taxation ICC 2001-B d'un montant de CHF 65'781,10. Il a été calculé sur un revenu imposable de CHF 264'186.- et une fortune de CHF 83'198.-. Selon l'avis de taxation annexé au bordereau, le montant litigieux de CHF 145'000.- avait été intégré dans le revenu de l'activité dépendante du contribuable au titre de "bonus, gratification".

13. Le 10 mars 2003, le contribuable a réclamé contre le bordereau précité en concluant à ce que la somme de CHF 145'000.- ne soit pas imposée. La remise de dette de CHF 145'000.- ne devait pas être considérée comme un revenu de l'activité dépendante dès lors qu'aucun contrat de travail n'avait été conclu entre la SI ou Mme R_____ et lui-même. En revanche, ayant exercé les fonctions d'administrateur de la SI, il avait effectivement "exercé du point de vue fiscal une activité dépendante en qualité de mandataire". Le prêt litigieux avait pour seul but de rembourser une partie des créances hypothécaires lors de la vente de sa villa de C_____. Partant, la dette de CHF 145'000.- était un élément de sa fortune privée et devait par conséquent être considérée comme étant un gain en capital non imposable.

14. Par décision du 16 février 2004, l'administration a maintenu la taxation litigieuse au motif que le montant de CHF 145'000.- n'était pas un gain en capital au sens de l'article 10 lettre i de la loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP-IV) - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (LIPP-IV - D 3 14) et devait en conséquence être considéré comme un revenu conformément à l'article 1 LIPP-IV.

15. Le 12 mars 2004, les contribuables ont interjeté un recours contre la décision précitée auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI) en concluant à l'annulation de la décision ci-dessus mentionnée, et à la notification d'un bordereau de dégrèvement à due concurrence. Le prêt de CHF 250'000.- de Mme R_____, consenti par l'intermédiaire de la SI, avait été effectué au moment de la vente de leur villa à C_____ afin de libérer les cédules hypothécaires dont elle était grevée. Ainsi, le solde dudit prêt était directement lié à la vente dudit immeuble et à la perte qui en était résultée. La procédure était analogue à celle d'un assainissement. La remise de dette en question n'avait donc pas augmenté la fortune privée des contribuables, mais avait réduit d'autant la perte subie lors de la vente de leur villa. En conséquence, elle ne constituait pas un revenu imposable.

16. Le 28 février 2005, l'administration a répondu au recours en concluant à son rejet. La remise de dette visait à rémunérer le contribuable pour ses prestations d'administrateur de la SI. Dans ces conditions, cette remise était liée à une activité lucrative dépendante et devait donc être imposée à ce titre. Le contribuable ne se trouvait à l'évidence pas dans une situation analogue à celle d'un assainissement, car même si le montant de sa fortune privée n'avait pas augmenté suite à la remise de dette obtenue, il n'en demeurait pas moins qu'il avait pu bénéficier d'un avantage patrimonial du fait que la perte qu'il avait subie, suite à la vente de sa villa, avait pu être réduite grâce à l'abandon de créance de Mme R_____.

17. Les contribuables ont dupliqué le 14 avril 2005. Mme R_____ ne leur avait pas concédé une remise de dette de CHF 145'000.- ou tout autre avantage patrimonial de ce montant, dès lors qu'en date du 25 juillet 2001 elle n'était plus

actionnaire de la SI en liquidation et que la société ne possédait aucune créance envers le contribuable. De surcroît, ladite convention, étant un contrat avec soi-même conclu par le contribuable, elle était de ce fait nulle de plein droit. En effet, n'agissant plus par représentation au nom de l'actionnaire de la SI qui avait disparue, le contribuable avait concédé à lui-même un avantage patrimonial en violation de l'article 743 CO.

18. Dans sa duplique du 12 mai 2005, l'administration a confirmé la teneur de sa réponse au recours. De plus, la dette de CHF 145'000.- au 31 décembre 1999 figurait dans la déclaration fiscale 2000 du contribuable. C'est suite à la constatation que cette dette avait disparue dans la déclaration 2001-B que l'administration lui avait demandé des explications sur ce point. L'intéressé lui avait alors remis une copie de la convention du 25 juillet 2001 puis avait confirmé par courrier du 23 décembre 2002, que la remise de dette avait été conclue afin de le rémunérer pour sa fidélité et les prestations fournies dans le cadre de ses fonctions d'administrateur de la SI.

19. Par décision du 19 juin 2006, la CCRMI a rejeté le recours. Il était établi que le contribuable et Mme R_____ avaient convenu, le 25 juillet 2001, d'une remise de dette au sens de l'article 115 CO. Selon les explications du contribuable cet abandon de créance avait un caractère rémunératoire ; il visait en effet à rémunérer le recourant pour sa fidélité et ses prestations en qualité d'administrateur de la SI. Sur cette base, la division de l'enregistrement de l'administration avait annulé le bordereau du 2 décembre 2002. Le montant litigieux représentait un revenu provenant d'une activité lucrative dépendante, dès lors que l'activité d'administrateur de société d'un avocat était considérée comme une activité dépendante. En conclusion, l'abandon de créance du 25 juillet 2001 constituait un revenu imposable. Ce dernier ne relevait par ailleurs pas d'un cas d'exonération au sens de l'article 10 LIPP-IV.

20. Le 24 juillet 2006, les contribuables ont recouru contre la décision susmentionnée auprès du Tribunal administratif.

L'un des aspects fondamental de la notion de revenu sur le plan fiscal était l'augmentation de la fortune nette d'une personne dans une période déterminée. Or, la vente de sa villa en septembre 1996 s'était soldée par une perte qui existait encore au 1er janvier 2001. Celle-ci avait été réduite de CHF 145'000.- grâce à la remise de dette convenue par acte du 25 juillet 2001 avec Mme R_____. Ainsi, au 31 décembre 2001 la perte nette sur la vente de la villa de C_____ s'élevait à CHF 429'700.-. Sa fortune nette n'avait donc pas augmenté de CHF 145'000.-. En revanche, sa perte nette avait diminuée de CHF 140'000.-. En d'autres termes, la diminution de sa perte sur la vente de la villa de C_____ entre le 1er janvier et le 31 décembre 2001 de CHF 145'000.- ne pouvait être considérée comme un revenu imposable. La décision de la CCRMI était de ce point de vue insoutenable en vertu des articles 53 alinéa 4 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001

(LPFisc - D 3 17) et 61 alinéa 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10).

Des explications qu'il avait données dans son courrier du 23 décembre 2002 sur le caractère rémunératoire de l'abandon de créance, l'administration ne pouvait en tirer aucune conséquence par rapport à l'existence et à la validité de la remise de dette du 25 juillet 2001 et en particulier le fait que celle-ci constituait un revenu imposable pour 2001. Lesdites explications relevaient des motifs pour lesquels les parties avaient conclu la convention et non de la cause du contrat. Celle-ci était directement liée au prêt de CHF 250'000.- qui avait été octroyé par Mme R_____ par l'intermédiaire de la SI en vue de permettre la vente de la villa de C_____. Cette cause avait pour seul objet de réduire sa perte de CHF 145'000.- résultant de la vente de ladite villa. C'est dans ce sens seulement qu'il fallait comprendre l'expression "caractère d'attribution rémunératoire de la remise de dette". Pour cette raison également, la décision de la CCRMI devait être annulée.

Enfin, le contribuable n'avait jamais figuré dans les comptes de la SI en qualité de débiteur d'un montant de CHF 145'000.-, et la SI n'avait jamais débité dans ses comptes de charge ou de réserve en 2001 une telle somme au titre de bonus en sa faveur. Taxer, au titre de revenu de l'activité dépendante, un montant qui ne pouvait correspondre à aucune sortie de fonds, payés ou crédités, dans la SI était un "subterfuge" qui ressortait de l'arbitraire. Pour cette raison aussi, la décision litigieuse devait être annulée.

Les recourants concluent à l'annulation de la décision de la CCRMI du 19 juin 2006, au renvoi du dossier à l'administration pour la notification d'un bordereau de dégrèvement pour 2001 d'un montant de CHF 145'000.-, ainsi qu'à une indemnité de procédure.

21. Dans sa réponse du 10 août 2006, l'administration a persisté dans l'argumentation développée dans ses écritures précédentes. De plus, le contribuable avait bénéficié d'un avantage appréciable en argent qui ne pouvait échapper à toute imposition. Peu importait de ce point de vue la dénomination ou la forme de la rétribution. Dès lors qu'il était admis qu'il ne s'agissait pas d'une donation mobilière, l'abandon de créance en question représentait forcément un revenu imposable au sens des articles 1 et 2 LIPP-IV.

Elle conclut au rejet du recours.

22. Le 31 août 2006, la CCRMI a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.

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 LPA).

2. Le litige porte sur la question de savoir si l'abandon de créance de CHF 145'000.- convenu le 25 juillet 2001 entre le recourant et Mme R_____ doit ou non être considéré comme un revenu imposable pour l'année fiscale 2001.

3. Le 1er janvier 2001 est entrée en vigueur la nouvelle loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques - LIPP - divisée désormais en cinq parties, qui a modifié ou abrogé la plupart des dispositions de la loi générale sur les contributions publiques (LCP – D 3 05).

   Le présent litige concernant la période fiscale 2001, la LIPP lui est applicable, en particulier la LIPP-IV (D 3 14) concernant la définition de l'impôt sur le revenu.

4. Selon l'article 1 LIPP-IV, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et qu'elle qu'en soit l'origine, avant déductions.

5. a. Le droit positif suisse a généralement adopté la théorie de l'accroissement de la fortune nette, c'est-à-dire une conception extensive de la notion de revenu, défini comme l'ensemble des biens économiques qui entrent dans le patrimoine d'un contribuable pendant une période donnée et dont il peut disposer pour satisfaire ses besoins, sans diminuer le patrimoine qu'il avait au début de la période (RDAF 1993 p. 28 ; Jean-Marc RIVIER, Introduction à la fiscalité de l'entreprise, Lausanne 1990, p.44 . n° 9.4.2).

   b. En adoptant la LIPP-IV, le législateur genevois a également opté pour cette théorie (SJ 2001 II p.6).

6. Tout revenu que la loi n'exclut pas expressément de son champ d'application est considéré comme faisant partie du revenu imposable. Celui-ci comprend l'ensemble des revenus du contribuable, qu'elles qu'en soit leur nature ou leur forme ; l'impôt frappe le revenu global (ATF 117 Ib ; ATF 108 Ib 229 et références citées).

7. a. Selon l'article 2 LIPP-IV, est imposable à titre de revenu, le produit de l'activité dépendante.

   b. Selon la jurisprudence constante, exerce une activité dépendante au sens du droit fiscal, celui qui s'engage pour une durée déterminée ou indéterminée à fournir des prestations contre rémunération en se soumettant aux instructions de

son employeur. La qualification juridique du revenu sous l'angle du droit civil (contrat de travail ou de mandat) constitue tout au plus des indices qui ne lient pas le droit fiscal. De ce point de vue, l'activité d'administrateur de société d'un avocat doit, en principe, être considérée comme une activité dépendante (ATF 121 I 259). La dénomination ou la forme de rétribution importe peu. Sont ainsi visés, outre le salaire proprement dit, les commissions, les primes d'ancienneté, les gratifications, les tantièmes et autres avantages appréciables en argent, dans la mesure où ils ont leur source dans un rapport de travail (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2002, p. 81-82, n. 14-15).

8. Le revenu imposable peut prendre la forme d'un abandon de créance, en ce sens que la diminution du passif du contribuable peut constituer un revenu si elle provient d'une remise de dette (J.-M. RIVIER, op. cit. p.45 n. 9.5.4).

Il y a cependant lieu de faire une distinction selon l'origine de la remise de dette et d'examiner s'il s'agit d'un revenu ou d'une donation soumise à l'impôt sur les donations (J.-M. RIVIER, op. cit. p.45 n. 9.5.4).

9. En l'espèce, les parties ne contestent pas qu'elles ont convenu, par convention du 15 juillet 2001, d'une remise de dette au sens de l'article 115 CO.

Le contribuable a clairement contesté dans sa réclamation du 23 décembre 2002, le caractère gratuit de cette remise de dette, qui visait à le rémunérer pour sa fidélité et ses prestations en qualité d'administrateur de la SI.

Sur cette base, la division de l'enregistrement de l'administration a annulé le bordereau du 2 décembre 2002, par lequel elle avait considéré le montant litigieux en tant que donation mobilière au sens de l'article 11 alinéa 2 LDE.

Par ailleurs, la qualification précise du contrat conclu entre le contribuable et Mme R_____ ou la SI importe peu dans la mesure où le contribuable a effectivement pu bénéficier d'un avantage en argent en contrepartie de son activité d'administrateur de la SI. L'abandon de créance dont a bénéficié le recourant a réduit ses dettes sans diminution correspondante de ses actifs. C'est dès lors à bon droit que l'administration a pris en compte la somme de CHF 145'000.- au titre de revenu provenant d'une activité lucrative dépendante et partant imposable.

Ledit revenu ne relève par ailleurs pas d'un cas d'exonération au sens de l'article 10 LIPP-IV.

10. Mal fondé, le recours sera rejeté.

11. Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA).

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 24 juillet 2006 par Madame et Monsieur B_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 19 juin 2006 ;

au fond :

le rejette ;

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

communique le présent arrêt à Madame et Monsieur B_____ ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges,
M. Grant, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :	la vice-présidente :
M. Tonossi	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :