

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/381/2007-FIN

ATA/231/2008

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 20 mai 2008

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

Monsieur B_____

représenté par la fiduciaire Patrick Tritten, mandataire

EN FAIT

1. Par contrat du 6 novembre 2000, Monsieur B_____ (ci-après : le contribuable), domicilié aux Etats-Unis, a été engagé par la société N_____ S.A. (ci-après : l'employeur, la société ou N_____), avec effet au 31 octobre 2000, pour prendre la direction du siège de la société à Genève.
2. Sa rémunération était prévue comme suit :
 - salaire annuel : CHF 360'000.- (art. 4 al. 1^{er} du contrat) ;
 - indemnité pour la location d'un appartement à Genève avant le déménagement, pendant la période transitoire, jusqu'à l'installation du contribuable et de sa famille à Genève : CHF 2'500.- / mois ;
 - frais de déménagement des Etats-Unis en Suisse : intégralement payés par la société au prix du devis le moins cher, sur trois offres présentées (art. 4 al. 2 let. b du contrat) ;
 - indemnité pour la location du premier appartement pris à Genève, dès le déménagement définitif, pour 12 mois au maximum ou jusqu'à l'achat d'une maison à Genève : CHF 4'500.-/ mois (art. 4 al. 2 let. c du contrat) ;
 - frais d'écolage de ses deux enfants pendant quatre ans dans une école privée internationale après agrément du montant par le Président du Conseil d'administration (art. 4 al. 2 let. d du contrat) ;
 - frais de l'assurance santé contractée aux USA (USD 1'000.- par an) jusqu'au déménagement au siège de la société à Genève, mais pour un an au maximum ;
 - remboursement intégral de toutes les dépenses de voyage et de représentation justifiées par la fonction (art. 4 al. 2 let. f du contrat) ;
 - contribution pour frais d'un conseil pour l'établissement dudit contrat : CHF 5'000.- .

Par ailleurs, il était prévu que M. B_____ recevrait, au 1^{er} octobre 2000, 4'080 d'options d'achat (Call Options) de la société, d'une valeur nominale de CHF 10.-, chacune permettant l'acquisition, à différents termes échelonnés, d'une action de N_____ S.A.

1'020 de ces options seraient libérées dès le 31 décembre 2000, puis dès cette date, 64 options à la fin de chaque mois pendant 47 mois, 52 options étant libérées le 48^{ème} mois.

3. Entre octobre 2000, date du début de son contrat de travail aux Etats-Unis, et juillet 2001, mois de son déménagement à Genève, M. B_____ était domicilié aux USA. Il louait un appartement à Genève, où il passait environ la moitié de son temps.
4. Il s'est établi à Genève, avec son épouse et ses deux enfants mineurs le 20 juillet 2001.
5. Le 14 septembre 2001, la caisse d'allocations familiales a alloué aux époux B_____ CHF 200.- par mois d'allocation pour chacun des deux enfants, à compter du 1^{er} septembre 2001, soit CHF 1'600.- en 2001 (CHF 400.- x 4 mois).
6. Suite à des négociations intervenues entre l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) et N_____, en automne 2001, deux accords ont été conclus.
 - a. Le premier date du 13 novembre 2001. Il accorde à M. B_____ une exonération des indemnités forfaitaires versées au titre de frais de représentation à concurrence de 10% de sa rémunération brute, mais au maximum CHF 100'000.-. Il prévoit également une exonération des indemnités forfaitaires versées au titre de frais de résidence, également à concurrence de 10% de sa rémunération brute, mais au maximum CHF 100'000.-, pour cinq ans. Enfin, l'exonération de l'intégralité de l'indemnité perçue par le contribuable pour ses frais de déménagement, "pour autant que ces derniers puissent être justifiés".
 - b. Le second date du 3 décembre 2001 et concerne la valeur des options N_____.

La société étant une « start-up », une volatilité de 20% serait prise en compte dans la calcul de la valeur des options, conformément à la méthode Black and Scholes. La valeur des options, ainsi calculée, serait abaissée à CHF 27,30 l'unité, pour l'année 2001.

7. Le 2 juillet 2002, le contribuable et son épouse ont déclaré pour l'année 2001 un salaire annuel brut de CHF 39'332.-, CHF 1'600.- d'allocations familiales et CHF 36.- de revenus mobiliers.

Il fallait déduire de ce revenu total se montant à CHF 40'968.-, CHF 10'516.- pour frais professionnels, CHF 15'732.- pour les primes d'assurances et CHF 15'306.- pour les dettes chirographaires.

Le revenu imposable était en conséquence inexistant.

8. Le certificat de salaire joint à ladite déclaration, établi par N_____ et signé par Madame M_____, sans indication du titre de celle-ci, indique que M. B_____ a été engagé le 1^{er} septembre 2001.

Il y est mentionné un salaire brut correspondant à celui déclaré, ainsi que le versement de CHF 30'000.- de frais de voyage et de CHF 17'328.- d'indemnités pour frais divers. Aucun salaire n'aurait été versé, selon ce document, en juillet et en août 2001.

9. Dans la même déclaration, le contribuable a déclaré une fortune de CHF 779'015.-, composée, notamment, de 4'080 actions de la société N_____, dont la valeur était déclarée CHF 10.- l'unité.

10. Le contribuable n'a pas fait mention, dans sa déclaration, de l'accord intervenu entre l'AFC et la société le 3 décembre 2001, qui fixait la valeur des options à CHF 27,30.

11. Le 20 décembre 2002, l'AFC a notifié au contribuable un bordereau de taxation pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) de CHF 9'659,70.

Le revenu étant inexistant, l'impôt ne serait prélevé que sur la fortune, laquelle était portée à CHF 1'456'295.-.

12. M. B_____ a réclamé de ce bordereau le 10 janvier 2003, ne comprenant pas les raisons pour lesquelles sa fortune avait été évaluée à CHF 1'456'295.- au lieu des CHF 779'015.- déclarés.

13. Par décision sur réclamation du 6 octobre 2003, l'AFC a confirmé sa taxation.

Elle avait corrigé la valeur des 4'080 actions de N_____ S.A. que le contribuable avait déclarées à leur valeur nominale de CHF 10.-. Ce dernier montant ne correspondait pas à la valeur réelle des actions, qui devait être fixée à CHF 176.- l'unité, conformément à l'article 5 alinéa 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP - III) - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (LIPP-III - D 3 13).

14. Le 27 octobre 2003, le contribuable a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) contre cette décision.

Il n'était pas détenteur d'actions, mais de 4'080 options. Conformément à l'accord intervenu entre la direction de l'AFC le 3 décembre 2001 et la société, la valeur des options était de CHF 27,30 l'unité.

15. Afin de pouvoir se déterminer sur les conclusions du contribuable, l'AFC lui a demandé, le 16 août 2004, de lui fournir une copie de la notice d'octroi relative à l'attribution des options N_____ S.A. et de lui préciser s'il détenait des actions de la société.
16. M. B_____ a répondu par courrier du 31 août 2004.
- Il avait reçu ses options en 2000 alors qu'il était imposé aux USA et ne possédait qu'une action au titre d'administrateur de la société.
17. Cette lettre ne répondant que très partiellement à sa demande, l'AFC a réitéré sa demande, le 8 septembre 2004.
18. Le contribuable a alors adressé à l'AFC une copie de son contrat de travail, les options ayant été délivrées sur la base de ce document.
19. Le 29 juin 2005, l'AFC a prié la commission de procéder à une reformatio in pejus de la taxation contestée, le revenu du contribuable figurant dans le contrat étant supérieur à celui déclaré.

Il convenait de recalculer le revenu brut comme suit :

	REVENU CHF	TAUX CHF
Salaire annuel selon contrat :		360'000.-
Prorata 161 jours	161'000.-	
Participation « appartement » selon contrat		54'000.-
Prorata 161 jours	24'150.-	
Allocations familiales CHF 400.-/mois		4'800.-
Prorata 161 jours	2'146.-	
	<hr/>	
	187'296.-	418'800.-

Conformément à l'accord du 3 décembre 2001, la valeur des options devait être ramenée à CHF 27,30 l'unité.

La valeur de l'action unique détenue par le contribuable était en revanche de CHF 176.-.

La fortune imposable était en conséquence de CHF 849'775.-.

20. M. B _____ s'est prononcé sur cette demande le 14 septembre 2005.

Depuis son installation à la tête de la société, les perspectives commerciales de celle-ci avaient été revues à la baisse. La rémunération prévue dans le contrat de travail avait été amendée en conséquence. Un addendum à cette convention avait été conclu le 11 décembre 2001. Il fixait son salaire brut à CHF 260'000.- (au lieu de CHF 360'000.-), avec effet rétroactif, au 1^{er} juillet 2001, raison pour laquelle il n'avait perçu que CHF 39'332.- de salaire entre juillet et décembre 2001.

21. A la même période, l'AFC a ouvert une procédure de contrôle à l'encontre de N _____, pour les montants d'impôt à la source qu'elle n'avait pas prélevés à M. B _____ pendant la période où ce dernier avait travaillé aux Etats-Unis, soit du 1^{er} octobre 2000 au 20 juillet 2001.

22. Le 23 novembre 2005, dans le cadre de cette procédure, N _____, représentée par Me Jean-Blaise Eckert, a envoyé à la direction du contrôle une proposition de règlement de l'impôt à la source dû pour cette période.

M. B _____ avait été engagé en qualité de directeur général de la société le 1er octobre 2001, selon un contrat du 6 novembre 2000. En application de cette convention, N _____ lui avait versé un salaire mensuel brut de CHF 30'000.- pendant toute la période considérée.

En outre, elle lui avait octroyé une indemnité forfaitaire de CHF 2'500.- par mois pour la location d'un appartement à Genève, participé à ses frais d'assurance-maladie aux Etats-Unis (CHF 5'400.- d'octobre à décembre 2000 et CHF 8'600.- de janvier à juin 2001) et alloué une indemnité de CHF 5'000.- de frais d'avocat pour la conclusion du contrat de travail.

Les montants versés étaient récapitulés comme suit :

2001	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet
	CHF	CHF	CHF	CHF	CHF	CHF	CHF
Salaire	30'000.-	30'000.-	30'000.-	30'000.-	30'000.-	30'000.-	19'935.-
Loyer	2'500.-	2'500.-	2'500.-	2'500.-	1'250.-		
Assurance	1'700.-	1'700.-	1'700.-	1'700.-	1'700.-	1'800.-	
Total	34'200.-	34'200.-	34'200.-	34'200.-	32'950.-	31'800.-	19'935.-

Compte tenu des exonérations forfaitaires de frais de représentation et de résidence admises par l'AFC dans son courrier du 13 novembre 2001, « le revenu imposable de M. B_____ pour la période du 1er octobre 2000 au 20 juillet 2001 pouvait être détaillé comme suit :

2000	Revenu brut	Indemnités de résidence	Frais de représentation	Revenu imposable
	CHF	CHF	CHF	CHF
Octobre	34'350.-	3'435.-	3'435.-	27'480.-
Novembre	39'350.-	3'935.-	3'935.-	31'480.-
Décembre	34'200.-	3'420.-	3'420.-	27'360.-

2001	Revenu brut	Indemnités de résidence	Frais de représentation	Revenu imposable
	CHF	CHF	CHF	CHF
Janvier	34'200.-	3'420.-	3'420.-	27'360.-
Février	34'200.-	3'420.-	3'420.-	27'360.-
Mars	34'200.-	3'420.-	3'420.-	27'360.-
Avril	34'200.-	3'420.-	3'420.-	27'360.-
Mai	32'950.-	3'295.-	3'295.-	26'360.-
Juin	31'800.-	3'180.-	3'180.-	25'440.-
Juillet (20 jrs)	19'355.-	1'935.-	1'935.-	15'485.-

Pour la reprise d'impôt, la société proposait à l'AFC de s'entendre sur un échelonnement avec le contribuable. Elle paierait pour sa part les intérêts moratoires et l'amende.

23. Cette pièce n'a pas été versée à la procédure devant la commission.
24. Par lettre du 31 août 2006, la commission a avisé le contribuable, qu'au vu du contrat de travail fourni, elle envisageait de procéder à une reformatio in peius

de sa taxation, qu'elle entendait fixer comme suit, s'agissant du revenu 2001 pour la période s'étendant du 20 juillet au 31 décembre 2001 :

	Revenu imposable	Revenu pour le taux 360/160
Salaire brut d'après les fiches mensuelles	86'660.-	194'985.-
./. charges sociales	9'711.-	21'850.-
./. frais forfaitaires (20%)	17'332.-	38'997.-
Allocations familiales	<u>1'600.-</u>	<u>3'600.-</u>
<i>Revenu imposable</i>	<i>61'217.-</i>	
<i>Revenu pour le taux d'imposition</i>		<i>137'638.-</i>

25. Le 22 septembre 2006, le contribuable a retourné une copie de ce courrier à la commission, sur laquelle il a apposé la mention « bon pour accord ».
26. Le 6 octobre 2006, l'AFC a versé à la procédure le courrier adressé par Me Eckert à l'AFC le 23 novembre 2005 dans le cadre de la procédure de contrôle ouverte contre cette société.
27. Le 11 décembre 2006, la commission a réformé la décision dans le sens annoncé et renvoyé la cause à l'AFC pour nouvelle décision. S'agissant de l'imposition de la fortune, elle a validé le calcul proposé par l'AFC dans sa réponse au recours.
28. Le 1er février 2007, l'AFC a recouru auprès du Tribunal administratif contre cette décision, reçue le 3 janvier 2007, et conclu à son annulation.

La commission avait retenu un revenu imposable inférieur à celui qui figurait dans le contrat de travail du contribuable, dont la société avait pleinement reconnu la validité dans son courrier du 23 novembre 2005.

Elle avait violé le droit d'être entendu de l'administration, en ne tenant pas compte de ces deux documents.

Le courrier de Me Eckert confirmait l'applicabilité pleine et entière du contrat de travail. L'avenant à cette convention, fourni tardivement par le contribuable, ne permettait pas de réconcilier les montants versés avec ceux déclarés, qui demeuraient beaucoup plus bas que la rémunération prévue non seulement par le contrat initial, mais également par l'avenant, si l'on tenait compte des indemnités, qui demeuraient à côté du salaire de base. En outre, le contenu « rétroactif » de l'avenant rendait ce document peu digne de foi.

29. Par courrier du 7 février 2007, la commission a persisté dans le dispositif et les considérants de sa décision.

30. Le contribuable a répondu au recours le 27 mars 2007 et conclu à son rejet.

La commission avait à bon droit fait débiter l'assujettissement illimité du contribuable le 1^{er} septembre 2001 et non le 20 juillet 2001, date de la prise de domicile de ce dernier à Genève, car le contribuable s'étant occupé de son installation et de l'écolage de ses enfants, aucun salaire ne lui avait été versé du 20 juillet au 1^{er} septembre 2001.

L'AFC tirait argument d'une procédure de contrôle qui ne concernait pas M. B_____ mais sa société. Les certificats de salaire produits par celui-là constituaient les seuls documents à même de prouver les salaires versés.

31. Les parties ont été entendues par le juge délégué, le 30 avril 2007.

Le contribuable a confirmé avoir commencé à travailler en Suisse le 1^{er} septembre 2001. Il a admis la validité des chiffres avancés par Me Eckert dans son courrier du 23 novembre 2001, mais indiqué que son salaire de base avait été abaissé par la suite, conformément à l'avenant du 11 décembre 2001. S'agissant des autres indemnités mentionnées dans ce courrier, elles étaient exactes.

32. Le juge délégué lui ayant demandé de fournir les justificatifs de ses salaires et des indemnités perçues entre le 21 juillet et le 31 décembre 2001, M. B_____ a remis au tribunal de céans, le 30 mai 2007, deux « avis de paiement » dactylographiés sur papier blanc, ne comportant pas de signature, non datés, faisant état de deux versements de CHF 20'000.-, en juillet et en août 2001, pour motif non spécifié. Il a également fourni des décomptes de salaires mensuels bruts, pour les mois de septembre à décembre 2001, faisant état des versements suivants:

Septembre : CHF 10'500.-

Octobre : CHF 29'500.-

Novembre : CHF 25'000.-

Décembre : CHF 21'660.-

33. Il résulte des bulletins de salaires que ces sommes sont versées partiellement au titre de salaire et comprennent des indemnités pour « frais de déplacement forfaitaires », « frais confidentiels », « frais divers », dont les montants diffèrent d'un mois à l'autre. Le contribuable considère que « dans l'ensemble et en moyenne », ces versements correspondent à la rémunération de CHF 260'000.- par an prévue par l'avenant du 11 décembre 2001.

34. L'AFC a réagi à cet envoi le 28 juin 2007.

Les salaires indiqués ne correspondaient ni au contrat de travail, ni même à l'avenant du 11 décembre 2001. Ils ne tenaient nullement compte des multiples indemnités prévues dans le contrat, que l'avenant précité ne prétendait au demeurant pas modifier. Il se justifiait, pour éclaircir la situation, de solliciter la production d'un extrait du compte bancaire du contribuable, dont les références figuraient sur les bulletins de salaires fournis.

35. A la demande du juge délégué, le contribuable a envoyé, le 18 juillet 2007, des extraits de son compte, caviardés, dont les parties visibles attestent de versements correspondant auxdits bulletins de salaire, à l'exception du versement enregistré en juillet, qui comporte une différence de CHF 597.- avec le bulletin de salaire correspondant.

36. L'AFC s'est déterminée sur ces pièces le 20 août 2007.

Les extraits de compte fournis ajoutaient de nouvelles interrogations à la procédure. Il était curieux que le versement du salaire de la première partie du mois de juillet, de CHF 19'935.-, attesté par N_____. lors de la procédure de contrôle, ne figurait pas sur ces documents bancaires. Cette situation laissait présumer l'existence d'un autre compte.

37. Le 21 août 2007, le juge délégué a prié le contribuable de lui fournir les mêmes extraits, dans leur version intégrale.

38. Ceux-ci ont été envoyés par le contribuable au tribunal de céans le 21 septembre 2007.

Outre les versements susmentionnés, ces pièces attestent de versements complémentaires provenant de N_____, dont les montants sont de CHF 2'791,33 (septembre 2001), CHF 576,20 et CHF 50'000.- (décembre 2001).

Les premiers correspondaient à des remboursements de frais. Le dernier à un prêt consenti au contribuable par la société. Le contrat y relatif était annexé.

Une indemnité de CHF 30'000.- au titre de frais de déménagement était incluse dans ces versements. Toutefois, elle n'avait pas été versée en une seule fois mais en trois tranches de CHF 10'000.-, avec les salaires d'octobre, novembre et décembre 2001.

Aucune pièce provenant de N_____ et attestant de ce fait n'a été produite.

Le contrat de prêt fourni à cette occasion par le contribuable datait du 11 décembre 2001. Il accordait à M. B_____ une ligne de crédit de CHF 500'000.- par des retraits semestriels de CHF 50'000.- pendant cinq ans. Le prêt était gratuit

et arrivait à échéance le 30 juin 2006. A cette date, il devait être remboursé en espèces ou au moyen de la remise par l'emprunteur de 60 actions N_____, dont la valeur serait évaluée le jour de leur remise au prêteur (art. 4 du contrat de prêt).

L'emprunteur était libéré de toute obligation de rembourser le prêt en cas d'offre publique d'achat lancée par la société, si le contrat de travail était résilié par le travailleur, s'il prenait fin par un licenciement prononcé par la société (quel qu'en soit le motif), ou si le contrôle de la société était pris par un autre actionnaire majoritaire.

39. L'AFC s'est déterminée sur ces nouveaux éléments le 11 octobre 2001.

Les documents fournis étaient tous contradictoires. Les CHF 50'000.- reçus au titre de première échéance du "prêt" de CHF 500'000.- nouvellement porté à sa connaissance constituaient un transfert de participation à titre gratuit imposable, d'une valeur de CHF 500'000.-.

40. M. B_____ a répondu à ce courrier le 13 novembre 2007.

L'AFC n'interprétait pas correctement le contrat de prêt. Cette convention prévoyait soit un remboursement en espèce, soit un remboursement au moyen d'actions. Cependant, si ce dernier type de remboursement était opéré et que les actions remises ne suffisaient pas à couvrir le montant du prêt, le solde pouvait être considéré comme du salaire (imposable, le cas échéant, au taux de la rente). La qualification de salaire était également applicable si l'une des causes libératoires prévues par l'article 6 du contrat survenait.

41. Ensuite de quoi, la cause a été 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 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. L'AFC reproche au contribuable d'avoir violé son droit d'être entendue en ne fondant pas son calcul du revenu imposable sur le contrat de travail du 6 novembre 2000 et le courrier de Me Eckert du 23 novembre 2005, qu'elle lui avait pourtant communiqués.

Conformément à la jurisprudence constante, seules les parties atteintes dans un intérêt personnel sont titulaires des garanties procédurales et libertés constitutionnelles (ATF 108 Ia 188 consid. 2 p. 191 ; 98 Ia 427 consid. 2 p. 431).

Tel n'est pas le cas des autorités administratives, qui agissent dans le cadre de l'exercice de la puissance publique.

Toutefois, l'égalité des armes des parties dans la procédure devant les autorités de recours est favorable à une bonne administration de la justice ; elle confère à l'autorité administrative des droits procéduraux comparables, tels que le droit d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre.

En l'espèce, l'AFC a pu participer à l'administration des preuves et les pièces sur lesquelles elle tire son argumentation ont été versées à la procédure par l'autorité intimée sans même qu'elle ait eu besoin de solliciter leur admission. La contestation porte en réalité sur leur portée et sur les conséquences juridiques qu'il convient de leur attacher. Cette question relève du fond et ne concerne pas le droit d'être entendu, qui est une garantie de nature formelle.

Ce grief sera donc écarté.

3. Le 1er janvier 2002 est entrée en vigueur la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) qui règle la procédure par devant le Tribunal administratif, la LPA demeurant applicable à titre subsidiaire seulement (art. 2 al. 2 LPFisc). L'article 54 alinéa 1 LPFisc prévoit que le tribunal de céans prend sa décision après instruction du recours. Il peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation au désavantage de ce dernier (ATA/378/2007 du 7 août 2007 consid. 4).

En l'espèce, la reformatio in peius a déjà été envisagée au stade de la procédure devant la commission de recours. Le contribuable a été interpellé sur cette question et a pu se prononcer sur tous les éléments la concernant, tant devant cette commission que dans son recours auprès du tribunal de céans.

Un réformation de la décision attaquée au détriment du recourant est donc possible.

4. De nouvelles normes fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001, 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). Il s'agit en particulier de la nouvelle loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (LIPP-V - D 3 16) qui a modifié ou abrogé la plupart des dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05 ; ATA/356/2005 du 24 mai 2005).

La décision querellée concernant la taxation 2001, le nouveau droit est applicable.

5. Le litige concerne la période s'étendant du 20 juillet 2001, date de la prise de domicile de l'intimé en Suisse, au 31 décembre 2001.

Il n'est pas contesté que le contribuable est assujéti de manière illimitée à l'impôt sur le revenu et sur la fortune pendant cette période en vertu du rattachement personnel prévu à l'article 2 alinéa 1 loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP - I) - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (LIPP I - D 3 11) et des articles 5 et 7 de ladite loi.

6. Le litige porte uniquement sur le montant du revenu fiscal brut perçu par le contribuable pendant cette période, ainsi que sur les déductions admissibles. La taxation de la fortune n'est plus litigieuse.

7. A teneur de l'article 1^{er} de la 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 quelle qu'en soit l'origine, avant déductions. Sont imposables, en particulier, tous les revenus et autres avantages appréciables en argent provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail (art. 2 LIPP-IV).

En l'espèce, il est admis par toutes les parties que l'intimé exerce une activité dépendante. Cette qualification découle clairement du contrat de travail du 6 novembre 2000 qui le lie à N_____ (art. 1^{er} et 5 let. a du contrat).

8. Selon cette convention, le contribuable perçoit les éléments de rémunération suivants :

- salaire annuel : CHF 360'000.- (art. 4 al. 1 du contrat).
- (...)
- Frais de déménagement : intégralement payés par la société au prix du devis le moins cher, sur trois offres présentées (art. 4 al. 2 let. b du contrat).
- Indemnité pour la location du premier appartement pris à Genève, pour 12 mois au maximum ou jusqu'à l'achat d'une maison à Genève : CHF 4'500.-/ mois (art. 4 al. 2 let. c du contrat).
- Frais d'écolage des deux enfants pendant quatre ans dans une école privée internationale après agrément du montant par le Président du Conseil d'administration (art. 4 al. 2 let. d du contrat).
- (...)
- Remboursement intégral de toutes les dépenses de voyage et de représentation justifiées par la fonction (art. 4 al. 2 let. f du contrat).

- (...)

Selon un avenant daté du 11 décembre 2001, le montant du salaire brut de base de CHF 360'000.- fixé à l'article 4 alinéa 1 du contrat a été abaissé à CHF 260'000.-.

Ainsi, le revenu fiscal brut du contribuable est composé du salaire brut fixé par l'avenant, ainsi que des diverses indemnités prévues par le contrat.

D'ordinaire, les certificats et bulletins de salaires suffisent pour déterminer le revenu imposable. En l'espèce, ces documents, comme les relevés bancaires ou les autres pièces versés au compte goutte par le contribuable au fur et à mesure de l'avancement de la procédure, ne permettent pas de reconstituer clairement les montants perçus. Ils sont contradictoires et inconciliables. Seuls le contrat de travail et son avenant attestent dès lors du revenu effectivement perçu pendant la période fiscale litigieuse. En effet, le contribuable a admis, tant dans ses écritures qu'en audience de comparution personnelle devant le tribunal de céans, la pleine et entière validité de ces contrats. En outre, le respect par N_____ de ses obligations contractuelles n'a jamais été mis en cause. L'existence de prétentions formulées par le contribuable à l'encontre de son employeur pour des prestations non exécutées, fondées sur le contrat de travail n'a, en particulier, pas été alléguée.

Par conséquent, le salaire brut de CHF 260'000.- par an, appliqué à la période considérée, au pro rata des mois passés en Suisse, doit être considéré comme ayant été versé au contribuable par N_____.

9. a. Le 11 décembre 2001, le contribuable a conclu un « contrat de prêt » avec son employeur, l'autorisant à emprunter à ce dernier, chaque semestre, CHF 50'000.- sans intérêt. L'AFC considère que le remboursement possible du prêt par la remise de 60 actions N_____ constitue un transfert de participation à titre gratuit de 59 actions (le contribuable en détenant déjà une) d'une valeur de CHF 8'333,30 chacune (soit CHF 500'000). Ce montant serait imposable au titre de revenu pour l'année 2001 et devrait figurer dans l'état de la fortune, contrebalancé, dans cette dernière, par une dette d'un montant correspondant, due envers la société.
- b. Le Tribunal fédéral a jugé que chacun peut en principe organiser son activité économique de manière à payer le moins possible d'impôts, en particulier adopter, parmi plusieurs structures juridiques envisageables, celle qui entraîne la charge fiscale la plus faible (ATF 102 Ib 151). Mais ce faisant, il ne doit pas commettre un abus de droit sur le plan fiscal (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 1980, p. 61). L'évasion fiscale est un essai de se soustraire à l'impôt dans les limites de la loi (A. MARGAIRAZ, La fraude fiscale

et ses succédanés, 1987, p. 25). Il y a évasion fiscale abusive lorsque les trois conditions suivantes sont réunies (ATA/224/2007 du 8 mai 2007 consid. 9) :

b.a. la forme dont le contribuable a revêtu une opération est insolite, inadéquate ou anormale, en tout cas inadaptée aux données économiques ;

b.b. le choix de cette forme est abusif et n'a pour but que de faire l'économie des impôts qui auraient été perçus si on avait normalement géré l'affaire ;

b.c. la voie choisie entraînerait effectivement une notable économie d'impôt si le fisc l'admettait (J.-M. RIVIER, op. cit., p. 61).

En l'espèce, l'avenant du 11 décembre 2001 est pour le moins insolite. Il prévoit un prêt gratuit d'un montant correspondant exactement à la perte de salaire (CHF 100'000.- par année) convenue le même jour entre les mêmes parties. L'emprunteur peut être libéré de l'obligation de rembourser à des conditions qui dépendent de son bon vouloir. Ces éléments démontrent clairement que la volonté réelle des parties était de faire l'économie des impôts qui auraient été perçus sur cette rétribution, si celle-ci avait pris la forme d'un salaire, la solution adoptée entraînant effectivement une notable économie d'impôts.

La conclusion du « contrat de prêt » du 11 décembre 2001 est ainsi constitutive d'une évasion fiscale. Il convient, en conséquence, de convertir les sommes versées en salaire.

On notera, en outre, que le contribuable a lui-même allégué, après l'échéance de ce contrat, que les montants « prêtés » pouvaient, à certaines conditions être alloués sous forme de salaire au contribuable. Il n'a pas soutenu, alors que le terme de ce contrat était échu, qu'il avait remboursé les montants prêtés, pour démontrer qu'il s'agissait bien d'un prêt. Si tel avait été le cas, il se serait empressé de le relever et ne serait pas borné à interpréter l'issue possible d'un contrat échu.

Il convient, en conclusion, de ramener le salaire brut du contribuable à CHF 360'000.-, tel que prévu dans le contrat de travail initial, du 6 novembre 2000, soit CHF 30'000.-/mois. Le salaire perçu entre le 20 juillet et le 31 décembre 2001 s'élève ainsi à CHF 160'000.- (5 x CHF 30'000.- et CHF 10'000.- pour les 10 jours de juillet).

10. Reste à traiter des différentes indemnités versées au contribuable en sus de son salaire par la société.
11. Selon la jurisprudence, 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, quelles qu'en soient

leur nature ou leur forme ; l'impôt frappe le revenu global (ATF 117 Ib ; ATF 108 Ib 229 et références citées ; ATA/545/2006 du 10 octobre 2006 consid. 6).

Dans le contrat du 6 novembre 2000, plusieurs indemnités sont prévues.

L'AFC n'ayant pas sollicité dans ses conclusions, ni inclu dans son calcul du revenu imposable les probables indemnités d'écolage versées en faveur des enfants, l'éventuelle participation de l'employeur au paiement des primes d'assurance-maladie de la famille du contribuable (cf. courrier de Me Eckert du 23 novembre 2005) et les indemnités de représentation accordées à celui-là en plus des CHF 360'000.- de salaire annuel (art. 4 al. 2 lettre f du contrat), la cause lui sera renvoyée pour qu'elle procède, le cas échéant, aux investigations nécessaires.

En revanche, l'AFC a expressément conclu à ce que l'indemnité de résidence soit intégrée dans le revenu imposable.

A teneur du contrat, cette indemnité a été de CHF 4'500.- par mois d'août à décembre 2001. L'indemnité accordée pour le mois de juillet est incertaine, la prise de domicile à Genève étant intervenue le 20 juillet.

Il conviendra donc de n'ajouter au revenu brut que CHF 22'250.- versés au titre de l'indemnité de résidence entre août et décembre 2001.

Il en va de même des CHF 1'600.- d'allocations familiales perçues entre septembre et décembre 2001.

12. a. L'impôt sur le revenu ne frappe que le revenu net. Ce dernier s'obtient en défalquant du total des revenus bruts les déductions admises par la loi (art. 1^{er} LIPP-V).

b. Selon l'article 3 alinéa 1^{er} LIPP-V, les frais professionnels encourus dans le cadre d'une activité dépendante sont déductibles. Selon un accord intervenu entre N_____ et l'AFC le 13 novembre 2001, il a été convenu une exonération forfaitaire des indemnités perçues par le contribuable au titre de frais de représentation, à concurrence de 10% de sa rémunération brute.

Ces frais ne peuvent être défalqués, puisque les indemnités versées à ce titre et prévues dans le contrat n'ont pas été comptées dans le revenu.

La convention précitée ne trouve donc pas application sur ce point.

Cet accord prévoit également une exonération forfaitaire des indemnités perçues au titre de frais de résidence à concurrence de 10% de sa rémunération brute.

Il convient donc de défalquer du revenu brut 10% à ce titre.

13. Enfin, il est fait mention dans ce document, d'une exonération de « l'indemnité unique et forfaitaire » reçue par le contribuable au titre de frais de déménagement « pour autant que ces derniers puissent être justifiés ». Cet engagement implique une justification des frais exposés et non seulement de l'indemnité reçue éventuellement à ce titre.

En l'espèce, le contribuable prétend qu'il a perçu une indemnité de CHF 30'000.- pour son déménagement, en trois versements de CHF 10'000.-. Il en sollicite la déduction. Or, ni le versement de l'indemnité, ni les frais exposés à ce titre n'ont été justifiés à satisfaction de droit par le contribuable. En outre, il est inutile de tenter de déterminer, dans l'opacité des pièces fournies par ce dernier si, parmi les sommes qu'il a reçues, certaines ont été effectivement versées à ce titre, car il n'apparaît nulle part qu'une indemnité « unique et forfaitaire » de CHF 30'000.- aurait été versée, comme le prévoit la convention. Enfin, selon son contrat de travail, le contribuable ne pouvait percevoir une indemnité de la part de son employeur que sur présentation d'une offre de transporteur. Il eût été facile pour lui, dans ces conditions, de verser cette pièce à l'AFC, ainsi que la preuve du versement correspondant pour faire admettre la déduction, qui était acceptée dans son principe.

Au vu de ce qui précède, l'exonération forfaitaire pour frais de déménagement doit être rejetée.

14. La commission devra également retenir au titre de déductions admissibles les primes d'assurance-maladie et accidents du contribuable et de sa famille, qui seront déduites du revenu brut sur présentation des factures y relatives, en vertu de l'article 4 LIPP-V.
15. C'est à bon droit qu'elle a déduit du revenu brut les cotisations sociales versées par le contribuable sur les montants figurant sur ses fiches de salaires (art. 2 LIPP-V). Bien qu'elle soient fondées sur des montants inférieurs aux sommes réellement perçues, ces cotisations sont déductibles, dès lors qu'elles ont été payées.
16. En conclusion, le revenu brut perçu par le contribuable en 2001 se détermine comme suit :

Salaire brut :	CHF 160'000.- (taux : CHF 360'000.-)
Indemnité de résidence :	CHF 22'500.-
Allocations familiales :	CHF 1'600.-
Total :	CHF 184'100.-

A ces revenus, il conviendra de rajouter, le cas échéant, les indemnités versées pour l'écolage des enfants et pour l'assurance-maladie et accidents de la famille du contribuable.

Seront défalqués 10% de la rémunération brute au titre de l'exonération pour frais de résidence, les primes d'assurance-maladie et les cotisations sociales versées, conformément aux considérants qui précèdent.

17. Le recours sera donc admis.
18. Un émolument de CHF 3'000.- sera mis à la charge de M. B_____, qui succombe (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 1^{er} février 2007 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 11 décembre 2006 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle taxation dans le sens des considérants ;

met à la charge de M. B_____ un émolument de CHF 3'000.- ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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'article 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à M. Patrick Tritten, mandataire de M. B_____, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

la vice-présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :