RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/387/2007-FIN **ATA/415/2007**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 28 août 2007

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

Monsieur R_____

représenté par Ernst & Young S.A, mandataire

EN FAIT

1. Monsieur R_____ (ci-après : le contribuable, l'employé ou l'intimé) a été engagé par la Banque M_____ S.A. (ci-après : la banque), à Genève, le 3 décembre 1997, en qualité d'assistant de gestion. Le 18 décembre 1998, il a été promu cadre en tant que gérant avec effet au 1er janvier 1999. En l'an 2000, il travaillait encore auprès de l'établissement précité.

2. En cette qualité, l'employé a bénéficié, en plus d'un salaire de base, d'un bonus annuel. En 1998 et 1999, le montant de celui-ci était fixé en fonction des prestations fournies durant l'exercice ainsi que de l'ancienneté. En décembre 1999, le montant du bonus pour les cadres en tant que gérants a été calculé sur la base des résultats de l'exercice écoulé et des objectifs fixés. En 2000, un nouveau système de calcul de bonus a été appliqué sur la base des apports nets.

3. Le 19 octobre 2001, le contribuable a rempli et retourné à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration cantonale) sa déclaration 2001-A en mentionnant un revenu brut de CHF 452'311.-.

   Dans le questionnaire "revenus et charges extraordinaires - personnes physiques" (ci-après : le questionnaire), il a indiqué un revenu extraordinaire brut de CHF 341'071.- correspondant à son bonus pour l'an 2000, ainsi que les déductions sociales y afférentes d'un montant de CHF 22'340.-.

   A cette déclaration était jointe une annexe au certificat de salaire 2000, datée du 9 avril 2001, par laquelle la banque attestait que le bonus versé était calculé en fonction de la performance du contribuable, basé sur un système mathématique, et du bénéfice de la banque. Le montant versé pour l'exercice 2000 correspondait aux excellents résultats obtenus, ainsi qu'à un montant supplémentaire alloué à l'occasion du changement d'actionnariat.

4. Le 4 février 2002, l'administration cantonale a notifié un bordereau ICC "revenus extraordinaires 2000", basé sur un revenu imposable de CHF 318'731.-. L'impôt dû était de CHF 89'993,10.

5. Par acte du 6 mars 2002, par l'intermédiaire de son mandataire, le contribuable a élevé réclamation à l'encontre du bordereau précité. La rémunération brute totale versée pour l'année 2000 de CHF 452'311.- se décomposait en un salaire de base brut de CHF 111'240.-, une rémunération variable liée aux performances de CHF 314'000.- et un montant supplémentaire pour cause de changement d'actionnariat de CHF 27'071.-. Malgré le caractère fiscalement différent des composantes variables indiquées ci-dessus, le contribuable n'avait pas établi de distinction dans sa réponse à la question n°1 du

questionnaire. Cette confusion résultait de la formulation de cette question qui ne mentionnait pas s'il s'agissait d'éléments extraordinaires, mais uniquement d'un "bonus, d'une prime ou d'une participation au bénéfice de la part de votre employeur que ce soit en espèces, sous forme de titres (actions ou options) gratuits ou à prix préférentiels voire sous une autre forme".

En 1999, le contribuable avait cependant déjà été désigné comme bénéficiaire potentiel d'une rémunération variable liée aux performances individuelles. Le montant brut de CHF 314'000.- aurait dû être exempté de l'assiette imposable pour la taxation séparée et extraordinaire ICC 2000.

Le contribuable a conclu à ce que soit seul considéré comme extraordinaire le montant brut de CHF 27'071.-, sous déduction de CHF 1'773.- à titre de cotisations d'assurances sociales et de 2ème pilier, et à ce que le bordereau litigieux soit rectifié dans ce sens.

6. Par courrier du 25 février 2003, l'administration cantonale a invité le contribuable à lui fournir une copie de son contrat de travail, une attestation de son employeur détaillant le mode de calcul du bonus et le détail de son salaire pour les années 1998 à 2000.

7. Aucune suite n'ayant été donnée à cette demande, un rappel recommandé à été envoyé au contribuable le 21 mars 2003.

8. Le 4 avril 2003, le mandataire du contribuable a sollicité l'octroi d'un délai supplémentaire au 20 avril 2003, l'ancien employeur du contribuable n'ayant pas encore transmis d'attestation mentionnant le mode de calcul du bonus reçu en 2000.

9. Après un ultime délai accordé au contribuable, son mandataire a transmis les documents suivants :

- l'offre de travail de la banque du 3 décembre 1997 adressée au contribuable (produite en tant que contrat de travail),

- deux bulletins de salaire pour le mois de décembre 2000 (salaire mensuel de base de CHF 8'820.- et bonus de CHF 341'071,18) et un document intitulé "calcul du bonus au 31 décembre 2000 de M_____ S.A.",

- deux bulletins de salaire pour le mois de décembre 1999 (salaire mensuel de base CHF 7'583,35 et bonus de CHF 65'572,54) et un certificat de salaire annuel 1999 (salaire brut total de CHF 160'173.-),

- un bulletin de salaire pour le mois de décembre 1998 (salaire de base de CHF 7'000.- et bonus de CHF 3'500.-) et un certificat de salaire pour la période du 1er juin au 31 décembre 1998 (salaire brut total de CHF 57'068.-).

10. Le 26 mars 2004, l'administration cantonale a encore requis les contrats de la banque déterminants la méthode de calcul des bonus, cette demande a été réitérée par pli recommandé du 11 juin 2004.

11. Par décision du 12 août 2004, l'administration cantonale a maintenu la taxation. Aucune suite n'avait été donnée à sa demande de renseignements précitée.

12. Contre cette décision, le contribuable a déposé un recours, le 15 septembre 2004, auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI). La demande de renseignements du 24 mars 2006 paraissait sans pertinence dans la mesure où le mandataire du contribuable avait déjà communiqué à l'administration cantonale un relevé indiquant les détails du mode de calcul du bonus versé en 2000. Il avait travaillé en tant que gérant de fortune pour la banque, profession dans laquelle les bonus versés revêtaient généralement un caractère conjoncturel, car ils étaient fixés en fonction des apports effectués par le gestionnaire durant la période comptable considérée. Le bonus versé en 2000 ne revêtait donc pas un caractère extraordinaire et ne devait de ce fait pas être imposé séparément. Il a conclu à l'annulation de la décision et au renvoi du dossier à l'administration cantonale pour nouvelle taxation conformément aux arguments précités.

13. Le 11 avril 2005, l'administration cantonale a requis divers renseignements complémentaires.

14. Par courrier du 20 mai 2005, le mandataire du contribuable l'a informée que le contrat de travail liant le contribuable à la banque ne pouvait être fourni. Le seul document à disposition de ce dernier et attestant de sa relation de travail avait déjà été adressé à l'administration cantonale le 15 septembre 2004.

Par lettre du 25 avril 2005, annexée audit courrier, le contribuable avait pris contact avec le département des ressources humaines de l'A_____ S.A. (ex M_____ S.A.), afin que lui soit communiqué un exemplaire de son contrat de travail. Il attendait leur réponse.

Le contribuable a également joint une attestation du 9 avril 2001 relative à la détermination du bonus versé en 2000, ainsi que deux feuilles d'évaluation professionnelle du contribuable pour les années 1999 et 2000, sur lesquelles apparaissaient les montants des bonus 1998 et 1999. Une demande d'explication du mode de calcul avait aussi été demandé à la banque A_____ S.A.

15. En date du 19 juillet 2005, le mandataire du contribuable a informé l'administration cantonale que le seul document "officiel" dont disposait l'ancien employeur du contribuable, s'agissant du contrat de travail liant les parties, était celui qu'il lui avait déjà fait parvenir.

Une lettre du 7 juin 2005 de l'A_____ S.A. adressée au contribuable a également été jointe au courrier précité. Le contribuable avait été engagé par la banque le 3 décembre 1997 en qualité d'assistant de gestion. La politique de la banque en 1998 et 1999 était d'allouer aux collaborateurs un bonus en fonction des prestations fournies durant l'exercice ainsi que de l'ancienneté. Le 18 décembre 1998, le contribuable avait été promu cadre en qualité de gérant avec effet au 1er janvier 1999. En décembre 1999, le montant du bonus pour les cadres en tant que gérants avait été calculé sur base des résultats de l'exercice écoulé et des objectifs fixés. En 2000, un nouveau système de calcul de bonus avait été appliqué sur base des apports nets sans correctifs.

16. Le 21 septembre 2005, l'administration cantonale a répondu en concluant au rejet du recours.

17. Les parties ont encore répliqué et dupliqué.

18. Par décision du 11 décembre 2006, la CCRMI a admis le recours.

Le contribuable avait régulièrement reçu des bonus les années précédent l'an 2000, de sorte qu'il s'agissait d'un revenu périodique. Le montant de la prime pour l'année 1998 de CHF 3'500.- s'expliquait par le fait que le contribuable n'avait travaillé qu'en qualité d'assistant, cette année-là n'était dès lors pas représentative.

Rien dans le dossier ne permettait de conclure que la progression du bonus alloué n'était pas conforme aux résultats des établissements bancaires durant les années 1999 et 2000. La variation du montant dudit bonus pouvait par ailleurs s'expliquer par les performances professionnelles du contribuable. Ce dernier n'avait par ailleurs pas eu d'influence sur le moment où cette rémunération lui avait été offerte.

Ainsi, bien que l'employé n'avait aucun droit contractuel à l'attribution de cette gratification, celle-ci constituait néanmoins une partie régulière de son revenu de travail dépendant. Le bonus de CHF 314'000.- obtenu en 2000 ne constituait donc pas un revenu extraordinaire au sens de la loi et ne pouvait dès lors être imposé.

S'agissant de la somme de CHF 27'071.- qui avait été versée au contribuable par son employeur à l'occasion du changement d'actionnariat, c'était à bon droit qu'elle avait été considérée et imposée comme un revenu extraordinaire, ce que le contribuable ne contestait pas.

19. Le 1er février 2007, l'administration cantonale a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision précitée en concluant à son annulation et à la confirmation de sa propre décision.

La CCRMI n'avait pas tenu compte du fait que le contribuable n'avait pas donné suite à ses différentes demandes de renseignements visant notamment la production de documents spécifiques tels que le contrat de travail et/ou un document détaillant la méthode de détermination du bonus 2000 par rapport aux attributions précédentes. Le mandataire du contribuable avait reconnu simplement que son client avait été "beaucoup plus performant que les années antérieures".

En ne tenant pas compte du manque de collaboration du contribuable, la CCRMI avait violé le principe de la répartition du fardeau de la preuve.

En examinant les montants perçus par le contribuable depuis 1998, il pouvait être inféré que tous les collaborateurs participant aux résultats de la banque avaient reçu des rémunérations très importantes.

Le fait que la banque avait été reprise en avril 2001 par l'A_____ S.A. permettait également d'inférer que la prestation en capital versée en 2000 constituait une prestation pouvant être qualifiée de revenu extraordinaire portant un "libellé bonus".

Le salaire avait augmenté dans une faible proportion au fil des ans, alors que les bonus avait passé du simple au quintuple. Le rapport entre le salaire de base et le bonus était insolite en 2000 et constituait un indice de la présence d'un revenu extraordinaire.

Le document intitulé "mode de calcul de bonus au 31.12.2000 de M_____ S.A." ne permettait pas d'établir que le bonus ne présentait pas un caractère extraordinaire. L'authenticité de ce document ne pouvait être établie.

Le contrat de travail était constitué par une simple offre d'emploi qui ne prévoyait pas que le contribuable puisse bénéficier contractuellement de bonus. Ainsi les bonus ne faisaient pas partie de la rémunération "ordinaire" du contribuable.

20. Le 19 février 2007, la CCRMI a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.

21. Dans sa réponse du 27 avril 2007, le contribuable conclut au rejet du recours.

La formulation du questionnaire envoyé par l'administration cantonale relatif aux revenus extraordinaires prêtait à confusion et invitait seulement à indiquer la perception entre autres d'un bonus. La mention du bonus sur ledit document ne signifiait pas que l'employé lui reconnaissait un caractère extraordinaire.

S'agissant des documents requis par l'administration cantonale, ceux-ci avaient été transmis. En dépit de cela, l'administration cantonale avait encore requis les "contrats déterminant la méthode de calcul du bonus". Dans le cadre du recours devant la CCRMI, avaient été annexés un courrier de la banque attestant que le montant versé pour l'exercice 2000 correspondait aux excellents résultats obtenus ainsi qu'à un montant supplémentaire versé à l'occasion du changement d'actionnariat. Les feuilles d'évaluation professionnelle pour les années 1999 et 2000 sur lesquelles apparaissaient les montant des bonus 1998 et 1999 avaient été ensuite transmises à l'administration cantonale. Le seul document attestant de sa relation de travail avec la banque avait été fourni. Il existait de manière constante dans les établissements bancaires des politiques de rémunération variable basée sur les performances individuelles des salariés occupant la fonction de gestionnaire de fortune. Il était enfin difficile pour le contribuable d'obtenir les informations requises dans la mesure où il n'était plus employé par la banque devenue entre temps la société A_____, alors que l'administration cantonale aurait pu "interroger" directement l'employeur concerné et obtenir plus aisément les pièces dont le contribuable n'était pas en possession.

Le bonus ne constituait pas un revenu extraordinaire pour les raisons évoquées par la CCRMI.

22. Le 3 mai 2007, les parties ont été informées de ce que la cause était 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 lit. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. a. La procédure administrative est régie par la maxime d'office conformément à l'article 19 LPA, ce qui implique l'inapplicabilité des règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Elles sont remplacées par les pouvoirs d'investigation du Tribunal administratif et le devoir de collaboration des parties institué par l'article 22 LPA (ATA/378/2007 du 7 août 2007).

b. Toutefois, le droit fiscal connaît des règles particulières. Si l'administration supporte le fardeau de la preuve de l'existence d'éléments imposables, il incombe au contribuable de justifier les faits qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, le fardeau de la preuve est renversé et c'est le contribuable qui doit remettre en cause le point de vue de l'administration (ATA/378/2007 du 7 août 2007 et références citées ; ATA/38/2007 du 30 janvier 2007 et références citées).

c. A teneur de l'article 31 alinéa 2 et 3 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), applicable à la présente cause conformément à l'article 86 LPFisc, sur demande du département des finances, le contribuable doit en particulier fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter les pièces justificatives et autres attestations.

3. La recourante allègue une absence de collaboration de la part du contribuable tant à l'égard d'elle-même que de la CCRMI. En ignorant cela, la CCRMI aurait ainsi violé le principe de la répartition du fardeau la preuve.

4. S'il est vrai que le contribuable a obtenu de nombreux délais pour remettre les documents requis, il n'en demeure pas moins que les pièces transmises tant à l'administration cantonale qu'à la CCRMI, ainsi que les explications fournies par le contribuable étaient suffisantes pour déterminer le caractère extraordinaire ou non du bonus versé en 2000. Le contribuable a en effet produit une attestation de la banque du 9 avril 2001 expliquant sur quelles bases étaient versées ses bonus pour les années 1998 à 2000, un document détaillant le calcul du bonus au 31 décembre 2000, ses feuilles d'évaluation professionnelle pour les années 1999 et 2000 sur lesquelles figurent les bonus, ainsi qu'une lettre du 7 juin 2005 de la banque A_____ S.A. (ex M_____ S.A.) confirmant l'engagement du contribuable par la banque et sur quelle base les bonus avaient été calculés. Le contribuable n'a certes pas pu fournir un exemplaire du contrat de travail le liant à la banque, mais la lettre précitée ainsi que l'offre contractuelle écrite du 3 décembre 1997 permettent d'établir la relation de travail entre les parties, ce qui n'est par ailleurs pas contesté par l'administration cantonale.

Le contribuable ne travaillant plus pour la banque au moment des demandes de renseignements, et l'inactivité ultérieure de cette établissement, ne paraissent pas être des arguments dénués de tout fondement pour expliquer les difficultés rencontrées par l'intimé dans la transmission des informations souhaitées.

Le recours est par conséquent mal fondé sur ce point.

5. Depuis le 1er janvier 2001, Genève applique, en lieu et place du système praenumerando, le système postnumerando annuel, tant pour la taxation fédérale que cantonale.

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

a. Dans le but d'éviter une disproportion entre les éléments effectivement réalisés en 1999-2000 (n-2, n-1) et ceux imposables pour l'année 2001 (n), le

législateur fédéral a prévu une imposition spéciale des revenus extraordinaires : les revenus extraordinaires réalisés durant les années n-1 et n-2 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).

b. Selon l'article 218 alinéa 3 LIFD sont considérés comme revenus extraordinaires les prestations en capital, les revenus de fortune non périodiques, les gains de loterie et, par analogie avec l'article 206 alinéa 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.

c. Sont en particulier considérés comme des revenus extraordinaires les prestations en capital, les revenus non périodiques de fortune, les gains de loterie et les revenus extraordinaires provenant d'une activité lucrative indépendante. (Article 69 alinéa 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID – RS 642.14)).

d. L'article 6 de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (LITPP-II – D 3 12) est la norme cantonale d'harmonisation qui reprend le principe d'imposition des revenus extraordinaires consacré par la législation fédérale. Cette disposition stipule en son alinéa 2 que les revenus extraordinaires réalisés durant la période fiscale précédant la modification ou lors d'un exercice clos au cours de cette période sont soumis à un impôt annuel entier, au taux applicable à ces seuls revenus (taux des art. 32A et 32B de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887), pour l'année fiscale où ils ont été acquis […]. L'article 6 alinéa 3 LITPP-II précise que sont notamment 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.

6. 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'administration fédérale des contributions, après avoir précisé que l'énumération de l'article 218 alinéa 3 LIFD est exemplaire et non pas exhaustive, 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).

Ces divers critères peuvent être combinés. 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.

b. Le législateur cantonal, se référant à l'article 6 LITPP-II a précisé : « L'alinéa 3 de l'article 6 du présent projet de loi énumère, à titre exemplatif, ce qu'il est convenu de qualifier de revenus extraordinaires. L'alinéa 3 reprend en cela, textuellement l'article 69, alinéa 3 LHID, tout en lui ajoutant un élément, à savoir celui de « revenus inhabituellement élevés par comparaison aux années antérieures ». L'alinéa 3 de l'article 6 du présent projet de loi a été rédigé au moyen de termes généraux afin de laisser la faculté, à ceux qui sont chargés d'appliquer la loi, d'appréhender tout type de revenus extraordinaires réalisés en l'an 2000 » (MGC 1999 – VIII p. 7399).

c. Au vu de ce qui précède, l'énumération de revenus considérés comme gains extraordinaires énoncée dans les lois précitées n'est pas exhaustive mais exemplative. Il ressort des travaux préparatoires de l'article 6 LITPP II que le but de la loi est d'éviter que le contribuable puisse éluder l'impôt en planifiant ses revenus pour bénéficier de l'année de passage, chaque cas devant être examiné pour lui-même à la lumière du but proposé. C'est afin d'appréhender toutes les situations que la loi a été rédigée au moyen de termes généraux (ATA/106/2006 du 7 mars 2006).

d. Selon Dieter WEBER, la prise en compte de l'importance du revenu ne constitue cependant pas un critère pertinent (Martin ZWEIFEL/ Peter ATHANAS [éd.] Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Volume I/2b, loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2000, n°33) : ainsi, par exemple, une gratification extraordinairement haute constitue un revenu ordinaire lorsqu'un bénéfice extraordinairement bon autorise un tel versement. Pareils revenus pourraient être dans la règle aussi bien ordinaires qu'extraordinaires. La délimitation doit être fixée au regard des circonstances concrètes du cas d'espèce (RDAF 2003 II pp. 367 et 368 consid. 5.3).

7. En l'espèce, il ressort des pièces versées au dossier que l'intimé a reçu un bonus en 1998, 1999 et 2000. Le bonus modeste de 1998 résulte clairement de la

fonction d'assistant qu'il exerçait à l'époque. L'attribution des bonus s'est faite ainsi régulièrement, chaque année, sans que le contribuable ait une quelconque influence sur le moment de ladite attribution.

S'agissant du bonus attribué au contribuable en l'an 2000, seule une partie de celui-ci est sujette à litige. En effet, l'intimé ne conteste pas le caractère extraordinaire de la somme de CHF 27'071.- allouée en raison du changement d'actionnariat.

8. Reste à examiner, la nature du montant de CHF 314'000.-.

Cette somme est certes élevée, elle correspond néanmoins à un pourcentage des apports nets et des revenus nets qu'ils ont générés selon le document produit par l'intimé intitulé "calcul du bonus au 31 décembre 2000 de M_____ S.A.", dont l'authenticité ne saurait être remise en cause. Ainsi le contribuable avait droit à 0.30% des apports nets de CHF 58'313'000 (CHF 80'542'000.- d'apports nets moins une correction de 22'230'000.-), soit une somme de CHF 175'000.-, plus 5% des revenus nets générés par lesdits apports en faveur de la banque de CHF 2'783'000.- (CHF 3'040'000.- de revenus bruts moins CHF 256'000.- de charges directes), soit une somme en plus de CHF 139'000.-. Ces apports sont la conséquence directe de la performance personnelle du contribuable, qualifiée d'excellente par la banque. Rien dans le dossier ne permet de conclure que la progression de cette partie de son bonus n'était pas conforme à la rémunération d'un cadre bancaire, spécialisé dans la gestion de fortune, et aux résultats des établissements bancaires durant les années concernées d'une part, et d'autre part que cette part de bonus ainsi calculée ne correspondait pas à la partie variable de son salaire à ajouter à son revenu de base.

9. En conséquence, la somme de CHF 314'000.- attribuée à l'intimé en sus de son salaire de base constituait une partie régulière de son revenu. Elle n'a donc pas à servir de base d'imposition en raison de sa nature.

10. Mal fondé, le recours sera rejeté.

11. Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de l'administration fiscale cantonale (art. 87 LPA ; ATA/423/2005 du 14 juin 2005).

12. Aucune indemnité ne sera versée à l'intimé dès lors qu'il n'a pas pris de conclusions dans ce sens.

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 1er 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 :

le rejette ;

met à la charge de l'administration fiscale cantonale un émolument de CHF 2'000.- ;

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 ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Ernst & Young S.A., mandataire de l'intimé, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. a.i. :	le président :
P. Pensa	F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :