

du 6 janvier 2004

dans la cause

Madame et Monsieur G

représentés par Me Bernard Reymann, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPOT FEDERAL DIRECT

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE DE L'IMPOT FEDERAL DIRECT

et

ADMINISTRATION FEDERALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Monsieur G_____ a été employé de la Société _____ S.A. (ci-après : S_____) jusqu'au 31 décembre 1998. Son revenu annuel brut s'est élevé à CHF 387'599.- en 1997 et à CHF 591'790.- en 1998, dont CHF 100'000.- d'indemnité de départ.

En sa qualité de directeur-adjoint, il a été responsable, au niveau mondial, de l'inspection et de la vérification de la qualité de différents biens de consommation.

Son épouse, Madame G_____, n'a pas exercé d'activité lucrative durant la période 1997-1998.

2. a. M. G_____ a, par la suite, trouvé un nouvel emploi au sein de la société T_____ S.A. (ci-après : T_____ S.A.), active dans le domaine de l'environnement par des conseils en gestion prodigués à différentes sociétés. Il y a occupé le poste de directeur général dès le 1er avril 1999 et, à ce titre, a assuré la promotion, la mise en place et le suivi des technologies de l'environnement auprès de la clientèle locale et internationale de l'entreprise. Il a également géré, pour le compte de cette dernière, plusieurs sociétés étrangères actives dans le domaine environnemental.

Son salaire annuel brut s'est élevé à CHF 140'000.- en 1999 et à CHF 120'000.- en 2000.

b. Mme G_____ a pour sa part été engagée au sein de la même entreprise, en qualité de secrétaire de direction, pour un salaire annuel brut de CHF 45'500.- en 1999 et de CHF 78'000.- en 2000.

3. Le 2 mars 2000, l'administration fiscale cantonale de l'impôt fédéral direct (ci-après : AFC) a notifié aux époux G_____ un bordereau de taxation, relatif à l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 1999-2000, s'élevant à CHF 46'238,35 par an, et ce sur la base des revenus acquis en 1997 et 1998.

4. Le 27 février 2001, l'AFC a fait parvenir à M. G_____ un avis d'échéance portant sur la deuxième tranche de l'IFD 1999-2000, soit la somme de CHF 46'238,15. La 1ère tranche avait été payée le 5 avril

2000.

5. Par acte du 22 mars 2001, M. G_____ a demandé à l'AFC, par l'intermédiaire de Monsieur Maurice Rigolone, expert-comptable, de le mettre au bénéfice d'une taxation intermédiaire pour l'année fiscale 2000.

Il avait en effet changé d'emploi et avait vu son revenu régresser de façon très importante.

6. Le 20 juin 2001, l'AFC a confirmé la taxation des époux G_____.

Cette dernière avait été établie sur la base des revenus de M. G_____ pour les années 1997-1998, conformément aux dispositions de la loi sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990, entrée en vigueur le 1er janvier 1995 (LIFD - RS 642.11).

7. Par acte du 19 juillet 2001, M. et Mme G_____ ont interjeté un recours à l'encontre de la décision susdécrite auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : commission). Ils ont conclu à ce qu'elle soit annulée et à ce qu'il soit ordonné à l'AFC de procéder à une taxation intermédiaire pour l'IFD 2000.

En substance et en résumé, M. G_____ avait, en 1999, définitivement changé de profession, ce qui avait engendré une modification durable et essentielle des bases de son activité lucrative, impliquant une diminution "drastique" (sic) de son salaire. Cet état de fait justifiait dès lors l'établissement d'une taxation intermédiaire pour l'IFD 2000.

8. Dans sa réponse du 28 juin 2002, l'AFC a conclu au rejet du recours.

La taxation intermédiaire supposait une modification structurelle fondamentale, du point de vue qualitatif, de la situation professionnelle du contribuable dans son ensemble, ce qui n'était pas le cas de M. G_____.

9. Le 5 mars 2003, la commission a rejeté le recours au motif que les conditions objectives d'un changement de profession n'étaient pas remplies.

10. Le 22 avril 2003, les époux G_____ ont recouru

à l'encontre de cette décision auprès du Tribunal administratif. Ils ont conclu à l'annulation de cette dernière. L'AFC devait en outre se voir ordonner de procéder à une taxation intermédiaire des époux G_____ pour l'IFD 2000 sur la base de leurs revenus acquis auprès de T_____ S.A. ou de procéder à une nouvelle taxation, pour cette même période, en fonction de leur capacité contributive.

Reprenant pour l'essentiel l'argumentation développée en première instance, les griefs soulevés par les époux G_____ seront analysés en tant que de besoin ci-après.

11. Dans sa réponse du 16 mai 2003, l'AFC a maintenu sa position et conclu au rejet du recours. Les arguments avancés seront analysés en tant que de besoin ci-après.

12. Le 9 mai 2003, la commission a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.

Le 24 octobre 2003, l'administration fédérale des contributions a déclaré faire sienne la position de l'AFC et conclure au rejet du recours.

13. Le 27 octobre 2003, 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 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. a. Selon l'article 45 lettre b LIFD, le revenu fait l'objet d'une taxation intermédiaire en cas de modification durable et essentielle des bases de l'activité lucrative ensuite, notamment, d'un changement de profession.

Ce cas de figure était également prévu sous l'ancien droit (art. 96 al. 1 de l'arrêté du Conseil fédéral sur la perception d'un impôt fédéral direct du 9 décembre 1940 - AIFD), de sorte que la jurisprudence développée en la matière demeure valable (P. AGNER/B.

JUNG/G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, p. 165).

b. Les cas de taxation intermédiaire doivent être analysés de façon restrictive (RDAF 1986, p. 86). Ainsi, cette dernière ne devrait intervenir que lorsque le revenu du contribuable s'est modifié de façon durable et essentielle au cours de la période de taxation ou de la période de calcul et que l'un des motifs de taxation intermédiaire, énumérés de manière exhaustive par la loi, existe (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd., Lausanne 1998, p. 469). Or, une taxation intermédiaire due à un changement de profession suppose la survenance d'un changement qualitatif important (cf. Instructions pour l'application des articles 42 et 96 de l'arrêté concernant l'impôt fédéral direct, Archives 54, p.446), à savoir une modification structurelle profonde de la situation professionnelle dans son ensemble, à propos de laquelle le maintien de la taxation ordinaire dans le cadre de la période de taxation bisannuelle ne pourrait plus être justifié (RDAF 1986, p. 86; J.-M. RIVIER, op. cit., p. 471). Un changement de place dans le même domaine professionnel, lié à une diminution de salaire, ne conduit en principe pas à une taxation intermédiaire (ATF 115 Ib 8).

En l'espèce, il ne ressort pas du dossier, et en particulier des descriptions établies par les anciens employeurs du recourant, que ce dernier ait subi une modification de sa situation professionnelle au sens admis par le Tribunal fédéral.

La fonction dirigeante qu'il occupait dans les deux entreprises l'amenait, dans le cas de S_____ S.A., à être responsable de l'inspection et de la vérification de différents produits au niveau mondial et, dans le cas de T_____ S.A., à assurer notamment le suivi de différentes technologies en matière environnementale auprès de la clientèle locale et internationale de la société. Ni la nature, ni la structure de la situation professionnelle du recourant prise dans son ensemble ne se trouvaient ainsi fondamentalement changées. En particulier, le tribunal de céans ne saurait suivre l'allégué selon lequel ce dernier occupait une fonction de chercheur dans le premier cas et de simple gestionnaire dans le second.

c. La réduction du revenu global des recourants ne

leur permet dès lors pas de bénéficier du régime prévu par l'article 45 lettre b LIFD. En effet, une réduction du revenu, même importante, n'est pas à elle seule suffisante pour justifier une taxation intermédiaire (cf. ATF 115 Ib 8).

3. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

Un émoluments de CHF 2'000.- sera mis à la charge des recourants (art. 87 LPA).

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 22 avril 2003 par Madame et Monsieur G_____ contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 5 mars 2003;

au fond :

le rejette;

met à la charge des recourants un émoluments global de CHF 2'000.-;

dit que conformément aux articles 97 et suivants de la loi fédérale d'organisation judiciaire, le présent arrêt peut être porté, par voie de recours de droit administratif, dans les trente jours dès sa notification, par devant le Tribunal fédéral; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire; il est adressé en trois exemplaires au moins au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14; le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyen de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Bernard Reymann, avocat des recourants, ainsi qu'à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, à l'administration fiscale cantonale de l'impôt fédéral direct et à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Paychère, président, MM. Thélin, Schucani,

Mme Bonnefemme-Hurni, juges, M. Hottelier, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :
la greffière-juriste adj.: le vice-président :

M. Tonossi

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme N. Mega