

du 25 mai 2004

dans la cause

Monsieur Z.

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Monsieur ____Z.____ (ci-après: le contribuable ou le recourant) exerce à Genève, à titre indépendant, la profession d'avocat. Ses domaines de prédilection sont le droit fiscal, le droit des sociétés, et le conseil (cf. <http://www.odage.ch>, consulté le 13 mai 2004). Le contribuable est en outre propriétaire de plusieurs immeubles locatifs.
2. Dans ses déclarations pour l'impôt fédéral direct 1997-1998 (ci-après : IFD 97-98), le contribuable a déclaré pour les années de calcul 1995 et 1996 respectivement un revenu net de CHF 0.- et de CHF 299'220.-.
3. Le 11 juin 1999, l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct (ci-après : AFC ou l'administration) a notifié au contribuable un bordereau de taxation relatif à l'IFD 97-98. Calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 874'000.- au taux de CHF 3'950'400.-, l'impôt se montait à CHF 201'020.- pour les deux années.
4. Le 25 juin 1999, le contribuable a réclamé contre ledit bordereau de taxation. Les éléments imposables ne correspondaient pas à ses déclarations fiscales, il devait donc s'agir d'une erreur. Il a demandé à ce que la taxation soit rectifiée en fonction des montants déclarés.
5. Par courrier du 3 novembre 1999, l'AFC a transmis au contribuable un procès-verbal de taxation détaillant le calcul des éléments imposables retenus. Pour l'année de calcul 1996, il avait été tenu compte d'un montant de CHF 5'585'182.- correspondant à deux excédents de liquidation, l'un de CHF 2'757'790.- pour la SI M.____ et l'autre de CHF 2'827'392.- pour la SI La R.____ en liquidation. Il était demandé au contribuable d'indiquer s'il maintenait sa contestation.
6. Le 8 novembre 1999, le contribuable a informé l'AFC qu'il maintenait sa réclamation. Lorsqu'il a avait procédé à la liquidation de ses sociétés immobilières (ci-après : les SI), les responsables de l'AFC lui avaient déclaré et confirmé que les revenus provenant de la liquidation des SI feraient l'objet de bordereaux séparés, à moins qu'il ne demande que ces revenus soient

ajoutés à ses revenus réguliers, ce qu'il n'avait pas fait. Selon le principe de la bonne foi, des bordereaux séparés devaient être établis pour les impôts de liquidation des SI. Des bordereaux séparés avaient été établis au niveau de l'impôt cantonal et l'AFC ne lui avait à aucun moment dit qu'il en irait différemment au niveau de l'impôt fédéral.

7. Par décision du 31 mai 2000, l'AFC a remis au contribuable un bordereau rectificatif en sa faveur, qui tenait compte d'un revenu négatif IFD 1995 de CHF 57'192.-, et a maintenu la taxation pour le surplus. Le motif du maintien de la taxation résultait du fait que contrairement à l'imposition cantonale, les autorités fiscales fédérales ne prévoyaient pas de taxation spéciale à la suite d'un bénéfice sur liquidation des SI. Par conséquent, un tel revenu devait être pris en compte avec les autres revenus du contribuable figurant sur sa déclaration fiscale personnelle. Ainsi, le revenu imposable était ramené à 816'800.- et le revenu déterminant le taux d'imposition à CHF 2'893'200.-, donnant lieu à un impôt de CHF 187'864.- pour les deux années, soit un dégrèvement de CHF 13'156.-.
8. Le 23 juin 2000, le contribuable a interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : la commission) contre la décision sur réclamation précitée. Il a repris les arguments soulevés dans sa réclamation et a conclu à ce que l'AFC établisse deux bordereaux pour l'IFD 1997-1998, l'un concernant ses revenus courants et l'autre concernant ses revenus de liquidation de SI. S'il était impossible d'établir deux bordereaux, il demandait que le montant total d'IFD à payer, n'excède pas ce qu'il aurait dû payer si deux bordereaux séparés avaient été établis.
9. Dans sa réponse du 30 octobre 2000, l'AFC s'est opposée au recours. Pour l'IFD, l'excédent de liquidation obtenu par l'actionnaire devait être imposé avec les autres revenus du contribuable. Une taxation séparée entre l'excédent de liquidation obtenu par l'actionnaire et ses autres revenus n'était possible qu'en impôt cantonal, ce qui était expressément mentionné dans ses informations no 5/94 et 7/96 destinées aux associations professionnelles. S'agissant du principe de la bonne foi, l'annexe "informations complémentaires au procès verbal de taxation" mentionnait clairement que l'excédent de liquidation en IFD ne pouvait être taxé séparément. Le contribuable n'avait de surcroît pas produit d'autres

éléments de preuve à l'appui de son argumentation, de sorte que le principe de la bonne foi n'avait pas été violé.

10. Par décision du 4 décembre 2002, la commission a rejeté le recours. Il ressortait des articles 16 à 36 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) que les excédents de liquidation de SI s'ajoutaient aux autres revenus du contribuable et étaient imposables ensemble. En d'autres termes, la LIFD excluait sans conteste une imposition séparée des cas d'excédent de liquidation de SI. La question de savoir si l'administration avait promis au recourant que les excédents de liquidation seraient imposés séparément en IFD pouvait rester ouverte, car deux des cinq conditions cumulatives requises pour invoquer le principe de la bonne foi n'étaient pas remplies. Il s'agissait d'une part, de la condition selon laquelle l'administré ne devait pas pouvoir se rendre compte immédiatement de l'illégalité du renseignement ou de la promesse de l'administration (principe de la bonne foi de l'administré) et d'autre part, de la condition selon laquelle l'information ou l'assurance erronée donnée par l'administration devait être la cause du dommage subi par l'administré. In casu, de par son métier et son statut de propriétaire de plusieurs biens immobiliers, le contribuable aurait dû se rendre compte immédiatement de l'illégalité de l'éventuelle promesse de l'AFC. En outre, il ne prétendait pas avoir pris de dispositions qu'il ne saurait modifier sans subir un préjudice; en particulier, il ne prétendait pas qu'il aurait renoncé à la liquidation des SI.

11. Le 20 janvier 2003, le contribuable a formé recours contre la décision précitée. Les conditions dont la jurisprudence faisait dépendre la protection de la bonne foi étaient réalisées. En particulier, il contestait le fait qu'il aurait dû se rendre compte immédiatement de l'illégalité de l'assurance qui lui avait été donnée par l'administration de par sa profession d'avocat et son statut de propriétaire de SI. Il ne ressortait pas clairement de la LIFD que la taxation séparée de chaque excédent de liquidation de SI était exclue. L'article 16 LIFD, notamment, indiquait que l'impôt sur le revenu avait pour objet tous les revenus du contribuable, mais ne disait pas que certains revenus ne pouvaient pas faire l'objet de taxation séparée. Quant à l'information de l'administration no 5/94, il n'en avait pas connaissance au moment des faits.

Par ailleurs, l'information qui lui avait été donnée lui avait causé un réel dommage. S'il avait su qu'il n'avait pas droit à une taxation séparée des excédents de liquidation au niveau du droit fédéral, il n'aurait certes pas renoncé à la liquidation des SI, mais il aurait pu mieux répartir les liquidations de ses SI sur plusieurs années de calcul et de taxation, de manière à ne pas être taxé sur deux excédents de liquidation importants durant la même période. S'il avait espacé les liquidations, il aurait pu faire en sorte que les revenus de chaque période de taxation soient moins élevés et ainsi être taxé à un taux moins élevé.

Le contribuable conclut préalablement à l'audition comme témoins de Messieurs ___B._____ et ___D._____, et principalement à l'établissement par l'AFC de plusieurs bordereaux pour l'IFD 1997-1998, soit un bordereau pour ce qui concerne ses revenus courants et un bordereau pour chacun de ses revenus de liquidation de SI. Si c'est impossible, à ce que le montant total d'IFD à payer n'excède pas ce qu'il aurait été si plusieurs bordereaux séparés avaient été établis.

12. Le 24 janvier 2003, la commission a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.
13. L'AFC a répondu le 14 février 2003. Le raisonnement du contribuable sur l'article 16 LIFD était contraire au texte et à la systématique de la loi. En effet, le chapitre 2 de la LIFD consacré à la "taxation ordinaire" prévoyait à son article 43 que l'impôt sur le revenu était calculé sur la base du revenu moyen du contribuable pendant les deux années ayant précédé la période fiscale. Quant au chapitre 4, consacré aux cas de "taxation spéciale", il énumérait à l'article 48 LIFD les éléments au titre des revenus imposés séparément dont ne faisaient pas partie les excédents de liquidation de SI. Par ailleurs, en tant que mandataire professionnel et personne active dans le domaine de l'immobilier, le contribuable ne pouvait ignorer les informations publiques de l'AFC précitées qui concernaient la liquidation des SI. Enfin, s'agissant du principe de la bonne foi, une de ses conditions n'était au moins pas remplie. Il s'agissait de la bonne foi de l'administré, en ce sens que, même à supposer que l'information erronée dont se prévalait le contribuable lui ait été donnée, il n'était pas légitimé à se prévaloir de telles assurances, dès lors qu'il lui suffisait de lire la loi pour constater que pareilles assurances étaient illégales.

L'AFC conclut au rejet du recours.

14. Le 20 février 2003, l'administration fédérale des contributions a renoncé à déposer ses propres observations et s'est ralliée à celles déposées par l'AFC.
15. Une comparution personnelle et des enquêtes ont eu lieu les 16 juin, 22 septembre, et 17 novembre 2003.
 - a. En substance, le contribuable a confirmé qu'il ne recevait pas les informations adressées par l'administration aux professionnels, qu'il avait eu plusieurs entretiens avec des responsables de l'AFC pour une question de détermination de valeur de sortie dans le cadre de liquidations de SI. Ils lui avaient tous indiqué qu'il n'était pas nécessaire d'étaler les liquidations dans le temps, car il y avait une imposition séparée pour chaque liquidation. Il gérait des immeubles pour son propre compte mais n'avait pas, dans le cadre de sa profession d'avocat, une activité de fiscaliste suisse, il s'occupait de problèmes fiscaux internationaux.
 - b. L'AFC a contesté que l'administration faisait pression sur les contribuables pour liquider les SI. Le législateur avait prévu une loi favorable fiscalement et cela était suffisant.
 - c. M. Jean-Michel Barras, conseiller fiscal à l'AFC, a confirmé qu'il avait reçu le contribuable. De manière générale, lors d'entretiens sur les avantages fiscaux d'une liquidation, les informations se limitaient aux avantages au plan cantonal, et en particulier à la taxation séparée. Il n'y avait pas d'avantages fiscaux au niveau fédéral. L'AFC ne faisait pas particulièrement attention à signaler la différence de traitement entre l'impôt cantonal et l'impôt fédéral si les administrés ne posaient pas la question. Il était certain de ne pas avoir "promis" de taxation séparée sur le plan fédéral. Enfin, il ne donnait pas automatiquement des informations sur l'intérêt éventuel pour le contribuable à étaler les liquidations sur plusieurs années.
 - d. M. George Adamina, ancien directeur des affaires fiscales à l'AFC, s'est également entretenu avec le recourant. De manière générale, il conseillait aux personnes ayant plusieurs SI de toutes les liquider le plus rapidement possible. L'AFC attirait l'attention du contribuable sur l'intérêt de la taxation séparée, mais

celle-ci ne concernait que l'impôt cantonal, à l'exclusion de l'IFD. Elle était nécessaire pour permettre de maintenir l'incitation à la liquidation sans que le dividende de liquidation n'augmente le taux de tous les impôts cantonaux dus par le contribuable. Si l'AFC avait pu agir de façon identique en matière d'IFD, elle l'aurait fait. Il n'était pas discuté de la problématique de l'imposition du dividende dans une optique IFD.

e. Le juge délégué a également entendu M. Michel Decosterd, ancien fonctionnaire de l'AFC, qui s'occupait de la fixation des valeurs de sortie des SI sur le plan technique en sa qualité d'architecte. Son témoignage n'a pas apporté d'éléments pertinents à la présente affaire.

16. Pour faire suite à l'audience du 16 juin 2003, l'AFC a expliqué le mode de diffusion des informations aux associations professionnelles qu'elle émettait. Ainsi, chaque nouvelle information faisait l'objet d'un communiqué de presse dans la F.A.O. L'Ordre des avocats, dont le recourant est un membre, se voyait également communiquer d'office lesdites informations.

17. Dans leurs écritures après enquêtes, respectivement les 26 janvier et 1er mars 2004, les parties ont persisté dans leur argumentation antérieure et leurs conclusions.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 63 al. 1 lit. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. a. Selon l'article 16 alinéa 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'il soient uniques ou périodiques. Cet alinéa pose ainsi le principe de l'imposition générale du revenu (FF 1983 III p. 169).

b. Les excédents de liquidation provenant de participations qui font partie de la fortune privée sont expressément mentionnés à titre de revenu imposable (art.

20 al. 1 let. b LIFD).

c. L'article 43 alinéa 1 LIFD, figurant au titre troisième "imposition dans le temps", chapitre 2 "taxation ordinaire", prévoit que l'impôt sur le revenu est calculé sur la base du revenu moyen du contribuable pendant les deux années civiles ayant précédé la période fiscale.

d. L'article 48 inséré dans le chapitre 4 "taxation spéciale", détermine les revenus imposés séparément. Les excédents de liquidation de SI n'en font pas partie.

e. Ainsi, au vu des dispositions précitées, rien ne permet de conclure que la LIFD autoriserait une imposition séparée des cas d'excédents de liquidation de SI. Au contraire, la loi les exclut des revenus imposés séparément. Ils doivent par conséquent être ajoutés aux autres revenus du contribuable et faire l'objet ensemble de l'impôt sur le revenu.

3. Le recourant se prévaut néanmoins du principe de la bonne foi pour remettre en cause le fait que ses excédents de liquidation soient ajoutés à ses autres revenus en invoquant le principe de la bonne foi.

4. a. Le droit constitutionnel du citoyen à être traité par les organes de l'Etat conformément aux règles de la bonne foi est expressément consacré à l'article 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. féd. - RS 101) (U. HÄFELIN|G. MULLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4e éd., Zurich 2002, no 624). Il protège la confiance légitime que le citoyen a placée dans les assurances reçues de l'autorité ou dans tout autre comportement adopté par celle-ci et suscitant une expectative déterminée (ATF 126 II 377 consid. 3a p. 387; 122 II 113 consid. 3b/cc p. 123). Ainsi, l'article 9 Cst. confère d'abord au citoyen le droit d'exiger de l'autorité qu'elle se conforme aux assurances reçues (promesses, renseignements, communications, recommandations ou autres déclarations), pour autant que les conditions définies par la jurisprudence soient remplies (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.561/2002 du 11 juillet 2003, consid. 3.2; ATF 121 II 473 consid. 2c; 118 Ia 245 consid. 4b et références citées).

b. Cela étant, le droit fiscal est dominé par le principe de la légalité; le principe de la bonne foi n'a dès lors qu'une influence limitée, surtout s'il entre en

conflit avec celui de la légalité. Ainsi, le contribuable ne peut bénéficier d'un traitement dérogeant à la loi que si les conditions définies par la jurisprudence - qui doivent être interprétées de manière stricte - sont remplies de manière claire et sans équivoque (arrêt du Tribunal fédéral 2A.561/2002 du 11 juillet 2003 consid. 3.2 et références citées).

5. En l'espèce, le recourant prétend que les personnes alors compétentes de l'AFC, entendues par le juge délégué, lui auraient indiqué qu'il avait droit à une taxation séparée en IFD pour chacun des revenus de liquidation de ses SI. Les enquêtes ont démontré le contraire. Le témoin Barras a en effet déclaré que l'AFC ne faisait pas particulièrement attention à signaler la différence de traitement entre l'impôt cantonal et l'impôt fédéral si les administrés ne posaient pas la question. Il était certain de ne pas avoir "promis" de taxation séparée sur le plan fédéral.

Le témoin Adamina a, quant à lui, confirmé qu'il attirait l'attention du contribuable sur l'intérêt de la taxation séparée en matière de liquidation des SI, mais celle-ci ne concernait que l'impôt cantonal, à l'exclusion de l'IFD.

Au vu desdits témoignages, aucune assurance n'a été donnée au recourant.

En tant qu'avocat d'affaires, rompu au droit fiscal international, dont l'étude concerne précisément les règles internes ou internationales qui ont principalement pour objet de lutter contre la double imposition, le tribunal ne peut pas suivre le recourant lorsqu'il fait valoir son ignorance de la LIFD et un malentendu avec le fisc. Il semble par conséquent que le contribuable aurait dû s'efforcer de poser les questions sur lesquelles il prétend avoir eu des doutes. Sur ce point, il n'appartient pas d'office à l'AFC d'informer les contribuables sur tous les moyens à leur disposition pour réduire au maximum leurs impôts, il existe pour ce faire des établissements spécialisés en la matière, tels que des études d'avocats ou des fiduciaires.

Ainsi, la condition de la bonne foi de l'administré faisant défaut, point n'est besoin d'examiner les autres conditions du principe de la bonne foi. Le recourant ne peut pas par conséquent se prévaloir de la protection dudit droit. La solution acceptée par

l'administration correspond à la solution légale.

6. Mal fondé, le recours sera rejeté.

Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge du recourant.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 20 janvier 2003 par monsieur __Z.____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 4 décembre 2002;

au fond :

le rejette;

met à la charge du recourant un émolument 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;

communiqué le présent arrêt à monsieur __Z.____ ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Paychère, président, MM. Thélin, Schucani, Mmes Hurni, Bovy, juges.

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