RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/955/2004-FIN **ATA/650/2004**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 24 août 2004

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE GENEVOISE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

Madame C. et Monsieur J. T.
représentés par Fiduciaire Baumer S.A., mandataire

EN FAIT

1. En 1973, Monsieur J. T. (ci-après : le contribuable), époux de Madame C. T., a fondé avec sa sœur Andrée une S.N.C. ayant pour but l'exploitation d'une pharmacie, sous la raison sociale « Pharmacie du P. » A. et J. T.. Mme A. T. – pharmacienne diplômée – se chargeait de l'exploitation de la pharmacie, tandis que son frère s'occupait des activités administratives et comptables.

2. Suite au décès de Mme A. T., la S.N.C. a été dissoute. M. T. a poursuivi l'exploitation de la pharmacie sous la forme d'une entreprise en raison individuelle, sous la raison de commerce « Pharmacie du P. » J. T..

3. Le 27 mars 2000 a été fondée la « Pharmacie du P. S.A . » (ci-après : la S.A.), qui a repris les actifs et passifs de la raison individuelle.

4. Dans sa déclaration fiscale 2000, datée du 10 avril 2000, le contribuable n'a fait état d'aucun revenu lié à une activité lucrative indépendante. Il a précisé qu'il avait cessé définitivement son activité lucrative au 31 décembre 1999. Sa pharmacie avait été transformée en S.A. Il a requis l'application à son profit de l'article 10A de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP – D 3 05).

   Il a déclaré un revenu imposable de CHF 166'291.- et une fortune imposable de CHF 7'065'929.-.

5. Par contrat de vente du 13 juin 2000 (ci-après : le contrat), M. T. – actionnaire unique de la S.A. – a vendu l'intégralité du capital-actions de cette société à B. S.A.

6. Le 21 décembre 2000, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration) a notifié au contribuable un bordereau de taxation provisoire. L'impôt dû s'élevait à CHF 93'993,85.-, calculé sur un revenu imposable de CHF 143'752.-, ainsi que sur une fortune imposable de 6'540'791.-.

7. Par pli du 13 décembre 2001, l'administration a remis à M. T. un bordereau rectificatif. Le contribuable ne se verrait pas appliquer l'article 10A aLCP, car il poursuivait son activité. L'impôt dû ascendait à CHF 222'527,60. L'administration avait porté le revenu imposable à CHF 521'061.- et la fortune imposable à CHF 7'169'890.-.

8. Le 15 janvier 2002, le contribuable a élevé réclamation à l'encontre du bordereau rectificatif. Il était inexact qu'il poursuivît son activité. Il avait liquidé son entreprise en raison individuelle le 31 décembre 1999, laquelle avait été reprise par la S.A. le 1er janvier suivant. Il avait rempli la déclaration pour l'impôt spécial sur les bénéfices d'aliénation et n'avait pas touché de rémunération depuis le 1er janvier 2000.

9. A la demande de l'administration, M. T. a complété ses explications le 10 mai 2002. Suite au décès de sa sœur, il avait envisagé plusieurs solutions pour assurer la poursuite de l'exploitation de l'entreprise et avait retenu en définitive la création d'une S.A. D'une part, il ne pouvait exploiter lui-même la pharmacie, n'étant pas pharmacien et, d'autre part, il était atteint dans sa santé. Le contribuable avait décidé de cesser toute activité, à l'exception de celle d'administrateur de la S.A. Il a continué d'occuper cette fonction après le rachat par B. S.A., puis avait démissionné.

10. Par décision du 11 septembre 2002, l'administration a rejeté la réclamation. Selon l'article 7 du contrat de vente d'actions, le contribuable avait continué à faire partie du conseil d'administration de la S.A. et à assumer la gestion quotidienne de la société jusqu'au 31 décembre 2000. M. T. n'avait ainsi pas mis fin à ses activités au 31 décembre 1999 et il ne pouvait se prévaloir de l'article 10A aLCP.

11. Par acte du 10 octobre 2002, le contribuable a déféré cette décision à la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission). Il a demandé à bénéficier de l'application de l'article 10A aLCP dès le 1er janvier 2000.

Lors de l'envoi de sa déclaration fiscale 2000, il n'avait nullement l'intention de vendre le capital-actions de la S.A. Les négociations n'avaient débuté que le 15 mai 2000 et le contrat n'avait été conclu que le 13 juin suivant. Il n'avait fait que « survoler » l'activité de la pharmacie, en qualité d'administrateur, se limitant à faire exécuter les ordres. Il ne pouvait agir de son propre chef sans en référer à B. S.A. et n'avait perçu aucune rémunération pour son activité qu'il exerçait pour rendre service à cette société. Au-delà du 1er janvier 2001, celle-ci n'avait pas remplacé le contribuable. Cela signifiait que la pharmacie fonctionnait toute seule et que M. T. avait rempli des fonctions d'administrateur mais non de pharmacien.

12. Dans sa réponse du 17 février 2003, l'administration a conclu au rejet du recours au motif que le contribuable n'avait pas cessé d'exercer une activité lucrative au 31 décembre 1999. Il était demeuré membre du conseil d'administration jusqu'au 31 décembre 2000, en assumant la gestion quotidienne de la société, ainsi que la responsabilité des services administratifs et de la comptabilité. Le contrat prévoyait que B. S.A. ne prendrait le contrôle de la S.A. que le 1er janvier suivant. Quand bien même M. T. ne détenait plus de réel pouvoir de décision, une fois le contrat conclu et même s'il se bornait à survoler l'activité de la pharmacie en qualité d'administrateur, il continuait à exercer un rôle de gestion. Le contribuable n'avait mis définitivement fin à son activité lucrative qu'au 31 décembre 2000.

13. Par pli du 19 février 2003, la commission a transmis copie de la réponse de l'administration du 17 février précédent au recourant, en lui impartissant un délai pour se déterminer, quant au maintien ou au retrait de son recours.

14. Le 14 mars 2003, M. T. a informé la commission qu'il maintenait son recours. Il avait demandé à bénéficier de l'article 10A aLCP le 10 avril 2000, alors qu'aucune

tractation en vue de la vente de la S.A. n'avait été entamée. Le contrat ne prévoyait aucune rémunération. Il n'avait pas perçu de rémunération pour son activité exercée en 2000.

15. Par décision du 5 avril 2004, la commission a admis le recours de M. T.. Jusqu'au 31 décembre 2000, celui-ci était demeuré administrateur de la S.A., au sein de laquelle il fonctionnait comme responsable des services administratifs et comptables. L'activité qu'il avait exercée en 2000 avait été prévue par le contrat du 13 juin 2000. Etant donné que le contribuable n'avait perçu aucune rémunération de la part de la société durant l'année 2000, il pouvait bénéficier de l'article 10A aLCP.

16. Par acte du 6 mai 2004, l'administration a interjeté recours devant le Tribunal administratif à l'encontre de la décision de la commission.

Le fait que le contribuable n'ait perçu aucune rémunération de la part de la S.A. en 2000 ne constituait pas un élément déterminant dans l'appréciation des conditions d'application de l'article 10A aLCP. M. T. avait exercé cette année-là une activité susceptible de lui procurer un revenu. Le contrat prévoyait que le contribuable continuerait d'assumer la gestion de la S.A., B. S.A. ne devant prendre son contrôle effectif que le 1er janvier 2001. L'absence de rémunération prévue dans le contrat n'était pas relevante pour l'application de l'article 10A aLCP. Le contribuable, ayant travaillé en 2000 pour la S.A. – même sans percevoir de salaire – avait tout de même perçu de manière indirecte une rémunération, puisque le prix de vente avait été fixé pour partie d'après le résultat de l'année où il avait travaillé. M. T. n'avait donc cessé son activité lucrative que le 31 décembre 2000 ; l'application de l'article 10A aLCP devait lui être refusée pour l'année 2000.

17. Dans son courrier du 11 juin 2004 valant réponse, le contribuable conclut à la confirmation de la décision de la commission.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 53 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc – D 3 17 ; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 – LPA – E 5 10).

2. Le 1er janvier 2001 est entrée en vigueur la nouvelle loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques – LIPP – divisée désormais en quatre parties (LIPP–I, LITPP–II, LIPP–III et LIPP–IV), qui a modifié ou abrogé la plupart des dispositions de la LCP.

En vertu du principe de la non-rétroactivité, le nouveau droit ne s'applique pas aux faits antérieurs à sa mise en vigueur (P. MOOR, Droit administratif, vol. I,

2ème édition, Berne, 1994, p. 178 ; B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4ème édition, Bâle et Francfort-sur-le-Main, 1991, p. 116). Le droit nouveau ne peut avoir un effet rétroactif que si la rétroactivité est prévue par la loi, est limitée dans le temps, ne conduit pas à des inégalités choquantes, est motivée par des intérêts publics pertinents et ne porte pas atteinte à des droits acquis (P. MOOR, op. cit., p. 179-180 ; B. KNAPP, op. cit., p. 118). Les nouvelles dispositions du droit fiscal genevois ne prévoyant pas d'effet rétroactif (ATA/314/2004 du 20 avril 2004), la présente affaire sera jugée selon les disposition de l'ancien droit.

3. L'impôt sur le revenu est perçu sur l'ensemble des revenus nets annuels des contribuables sous la forme de prestations périodiques ou de versements en capital, tant en argent qu'en nature, quelle qu'en soit l'origine (art. 16 al. 1 aLCP).

4. En principe, l'impôt sur le revenu est perçu sur la base du revenu réalisé par le contribuable pendant l'année qui précède celle au cours de laquelle l'impôt est exigible (art. 17 al. 1 aLCP). Toutefois, une exception est apportée à ce principe par l'article 10A aLCP en cas de cessation d'activité lucrative du contribuable. L'alinéa 1 de cette disposition prévoit que la personne qui a mis fin à son activité lucrative n'est imposée, sur le produit de cette activité, qu'en proportion du temps pendant lequel elle a travaillé au cours de l'année de cessation de cette activité. Le produit de son activité lucrative n'est pas pris en considération pour le calcul de l'impôt de l'année suivant celle de la cessation de cette activité (al. 2).

Dans un arrêt datant de 2002, le Tribunal administratif a rappelé sa jurisprudence rendue en application de l'article 10A aLCP (ATA/11/2002 du 8 janvier 2002). Cette disposition légale est destinée à parer aux conséquences rigoureuses pour le contribuable d'une grande diminution ou d'une disparition du revenu sur lequel il avait été régulièrement taxé (ATA R. du 20 juillet 1993 ; K. du 13 septembre 1978). Pour bénéficier de cette exception au mode ordinaire de taxation, le contribuable doit prouver qu'un changement important et durable, mettant en cause la structure même de son revenu, s'est produit de telle sorte qu'il pourra être taxé sur sa nouvelle situation (ATA R. précité ; E. BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, 1971 p. 370 ; E. HÖHN, Steuerrecht, 1997, p. 176).

L'article 10A aLCP constitue une exception au principe général et doit être interprété restrictivement (ATA/75/1998 du 10 février 1998). Le droit genevois peut, sans se heurter au principe de l'interdiction de l'arbitraire, donner une interprétation restrictive de la notion de la fin d'activité lucrative (ATF M. du 20 décembre 1983 in RDAF 1984 p. 125 ; B. du 12 octobre 1988). A Genève, une telle solution se justifie d'autant plus facilement que la taxation [était] non pas bisannuelle, mais annuelle (ATF V. du 27 novembre 1987).

Se fondant sur les travaux préparatoires, le Tribunal administratif a retenu que le législateur avait introduit l'exception de l'article 10A aLCP pour des motifs sociaux (ATA Etat de Genève c. Hoirie V. du 11 janvier 1984). Il importait d'éviter

qu'un contribuable fût taxé l'année suivant l'arrêt de son activité lucrative, car cela correspondait souvent à une très grande diminution ou à une disparition du revenu qui aurait fait l'objet de la taxation.

Le tribunal de céans a ainsi déjà admis à plusieurs reprises que, par cessation d'activité, au sens de l'article 10A aLCP, il fallait entendre l'arrêt définitif de l'exercice de cette activité ainsi que la suppression du revenu qui lui était liée. Encore fallait-il que cette disposition s'appliquât à une activité lucrative régulière, normalement taxée jusqu'alors, procurant au contribuable des revenus périodiques soumis à une imposition tout aussi régulière au fil des années et qui cessait de recevoir des revenus (ATA/728/1998 du 18 décembre 1998 in RDAF 1999 II p. 288 ; ATA Z. du 20 novembre 1991).

5. Par activité lucrative, il faut entendre toute occupation procurant un gain, des profits, des bénéfices ou même des prestations en nature, que cette activité soit dépendante ou indépendante. C'est à dessein que le législateur a retenu la notion d'activité lucrative au lieu de celle d'activité rémunérée ou salariée (ATA A. du 25 octobre 1972).

Dans une espèce M. du 12 juin 1985, le tribunal de céans a refusé d'accorder le bénéfice de l'article 10A aLCP à un contribuable qui l'avait sollicité, ensuite de la cessation de son activité au sein d'une banque. Ce contribuable avait quitté ses fonctions afin de travailler dans la société X, laquelle n'avait pu lui verser aucune rémunération l'année suivante, motif pris de son impécuniosité. Le Tribunal administratif a jugé qu'en quittant la banque, dit contribuable n'avait pas eu l'intention de mettre définitivement fin à toute activité lucrative ; il a également estimé que, même s'il n'avait perçu aucun revenu, le contribuable avait tout de même exercé une activité lucrative, puisque si les affaires de la société X avaient été florissantes, il aurait été payé.

Celui qui met un terme à son activité dépendante, mais demeure associé d'une S.N.C. ne peut se prévaloir de l'article 10A aLCP (décision de la commission n° 20/89 du 20 avril 1989 in Revue fiscale 1992 p. 397).

6. En l'espèce, la commission a octroyé au contribuable le bénéfice de l'article 10A aLCP pour l'année 2000, en dépit des activités qu'il avait exercées cette année-là au sein de la S.A., car il n'avait perçu nulle rémunération pour son travail. Selon l'administration, au contraire, étant donné que le recourant avait occupé un poste à responsabilités, celui-ci ne pouvait pas se prévaloir de la disposition litigieuse. Le fait que le contrat n'avait pas prévu de rémunération était irrelevant. Il y avait en outre lieu d'admettre que le contribuable avait tiré indirectement un revenu de son activité exercée en 2000, car le prix de vente des actions avait été fixé pour partie en fonction du résultat d'exploitation de la S.A.

Certes, le contrat de vente d'actions ne prévoit aucune rémunération pour l'activité du recourant – qu'il s'agisse de salaire ou de tantièmes p. ex. Il est en outre acquis – si l'on fait abstraction du prix de vente des actions – que M. T. n'a pas touché d'argent de la part de B. S.A. De plus, il est stipulé à l'article 7 du contrat que le contribuable resterait membre du conseil d'administration jusqu'au 31 décembre 2000, qu'il continuerait à assumer la gestion de la société et à être responsable des services administratifs ainsi que de la comptabilité jusqu'à cette date, étant tout de même précisé qu'il ne prendrait aucun engagement sortant du cadre habituel des affaires sans l'accord exprès de B. S.A. Toutefois, ce qui est déterminant en l'espèce, c'est que, selon l'article 3 dudit contrat, la seconde partie du prix de vente correspond au résultat net ajusté réalisé par la société durant l'exercice, mais au maximum à CHF 400'000.-. Quoique le recourant n'ait pas reçu de salaire ou de tantièmes pour l'exercice de son activité en 2000, il poursuivait cette année-là l'objectif de se procurer un gain, soit l'obtention du prix de vente le plus élevé possible pour ses actions. Dût-on admettre avec le contribuable que son influence sur la gestion de la société et sur les prises de décisions la concernant étaient minimes, il n'en demeure pas moins qu'il était dans son intérêt d'entreprendre tout ce qui était en son pouvoir pour influer sur le bénéfice, puisque le prix de vente dépendait précisément du résultat de l'exercice. En ce sens, l'activité de M. T. visait à obtenir un gain. Celui-ci exerçait donc une activité lucrative. Contrairement à ce qu'il soutient, il n'a donc pas mis fin à son activité lucrative au 31 décembre 1999. Il en résulte que le bénéfice de l'article 10A aLCP pour l'année 2000 doit lui être refusé.

7. Au vu de ce qui précède, le recours de l'administration sera admis.

Vu l'issue du recours, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de Mme C. et M. J. T., pris conjointement et solidairement, qui succombent (art. 87 LPA).

PAR CES MOTIFS,
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 6 mai 2004 par l'administration fiscale cantonale genevoise contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 5 avril 2004;

au fond :

l'admet;

annule la décision du 5 avril 2004 de la commission cantonale de recours en matière d'impôts ;

met à la charge des intimés, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'500.-;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale genevoise, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts, ainsi qu'à la fiduciaire Baumer S.A., mandataire de Mme C. et M. J. T.

Siégeants :

M. Paychère, président, Mme Bovy, M. Schucani, Mme Hurni, juges, M. Torello, juge suppléant.

Au nom du Tribunal Administratif :

la greffière-juriste adj. :	le président :
M. Tonossi	F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le	la greffière :