

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/287/2005-FIN

ATA/412/2005

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 7 juin 2005**

dans la cause

**Madame et Monsieur W\_\_\_\_\_**

représentés par Me Henric Immink, avocat

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS**

et

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

---

## EN FAIT

1. Venant d'Allemagne, Madame et Monsieur W\_\_\_\_\_ (ci-après : M. W\_\_\_\_\_, le contribuable, les époux, ou les recourants) ont pris domicile dans le canton de Genève le 3 mars 1998.
2. Durant l'année 1998, les époux n'ont pas été imposés dans le canton de Genève.
3. Dans leur déclaration provisoire pour l'année 1999, les époux ont indiqué que M. W\_\_\_\_\_ était directeur général de la société S\_\_\_\_\_ S.A., Genève (ci-après : la société) depuis le 1<sup>er</sup> mai 1999. Son salaire annualisé ascendait à CHF 720'000.-. Mme W\_\_\_\_\_ était quant à elle femme au foyer.

Ils ont déclaré un revenu imposable négatif de CHF 768'127.- et une fortune nette de CHF 30'789'875.- non imposable en Suisse.

4. Le 17 décembre 1999, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a notifié aux contribuables un bordereau de taxation provisoire pour les impôts cantonaux et communaux 1999 (ci-après : ICC 1999), au montant de CHF 145'919,70, calculé sur une fortune imposable de CHF 15'064'665.- au taux de CHF 30'789'875.-.
5. Le 3 mars 2000, les époux ont fait parvenir un certificat de salaire daté du 4 janvier 1999, indiquant le versement d'un salaire brut de CHF 480'000.-, dont ont été déduites les cotisations sociales de CHF 25'698.-, et une retenue de CHF 10'176,40 en tant que 2<sup>ème</sup> pilier.

Ils ont également transmis une attestation-quittance 1998 datée du 25 janvier 1999 indiquant qu'un montant de CHF 174'000.- avait été prélevé du salaire au titre d'impôt à la source.

6. En date du 15 novembre 2000, l'AFC a notifié aux contribuables un bordereau rectificatif modifiant à leur détriment la taxation provisoire ICC 1999.

Le bordereau s'élevait à un montant de CHF 752'378,70, établi sur la base d'un revenu imposable de CHF 1'380'722.- au taux de CHF 1'585'448.-, et d'une fortune imposable de CHF 27'302'421.- au taux de CHF 32'789'875.-.

Il était accompagné d'un avis de situation et d'une répartition internationale des éléments imposables.

7. Le 14 décembre 2000, les époux ont élevé réclamation à l'encontre dudit bordereau portant sur des éléments de fortune et de revenu relatifs à la période fiscale précédente.
8. En date du 22 février 2002, les époux ont fait parvenir une déclaration rectifiée. La feuille A confirmait le salaire précité et indiquait une somme de CHF 36'324.- au titre de déductions liées à l'activité lucrative dépendante.
9. Par courrier du 24 avril 2002, les contribuables, par l'entremise de leur conseil, ont demandé à être mis au bénéfice d'une imposition d'après la dépense en application des articles 14 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 14 de la 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).

Ils étaient au bénéfice d'une permis B, délivré début mars 1998. Du 3 mars 1998 au 31 mars 1999, ils avaient séjourné dans un hôtel à Genève. Depuis le 1<sup>er</sup> avril 1999, ils avaient, avec leurs deux enfants à charge, intégré leur domicile au \_\_\_\_\_ à C \_\_\_\_\_.

Le permis du contribuable avait été demandé par la société, dont il détenait l'entier du capital-actions. Elle avait «concentré son activité sur l'ouverture en Suisse d'une chaîne de magasins du type W \_\_\_\_\_ E \_\_\_\_\_ O \_\_\_\_\_, ayant pour but la commercialisation et la représentation de textiles de différentes marques ».

Malgré les efforts et les investissements considérables qu'il avait consentis, elle n'avait pas été en mesure de dégager de bénéfice opérationnel dans les exercices 1998 à 2001. Au 31 décembre 2000, sa perte reportée s'élevait à CHF 3'502'195.-, pour un capital-actions de CHF 100'000.-. Dès lors, il avait dû l'assainir en effectuant un abandon de créance de CHF 3'500'000.-.

Il avait été initialement prévu qu'elle lui verserait un salaire annuel de CHF 720'000.-. Bien que ce montant ait été ramené par la suite à CHF 360'000.-, il n'avait jamais pu jouir de son salaire, car il avait dû investir des montants bien supérieurs dans la société.

Il n'était pas disposé à prendre plus de risques dans le développement des activités présentes de la société. Il se voyait contraint de la réorienter vers une activité de conseils qui seraient rendus principalement à une autre société lui appartenant et dont le siège se trouvait en Allemagne.

Il restait son employé, mais renonçait à percevoir un salaire.

Il estimait remplir les conditions pour bénéficier d'une imposition d'après la dépense pour les raisons suivantes :

- Il avait été mis au bénéfice d'un permis de séjour B en 1986 auprès de la commune de S \_\_\_\_\_(\_\_\_\_), qui était arrivé à échéance le 12 juin 1987.

- La prise de domicile dans le canton de Genève le 3 mars 1998 était intervenue après une absence de plus de 10 ans.

- Il n'avait réalisé aucun profit en relation avec l'exercice de son activité, étant donné que l'abandon de créance effectué excédait le montant des salaires comptabilisés depuis 1998. Quant au futur, il n'allait pas exercer une activité lucrative en Suisse, vu qu'il s'engageait à renoncer à un quelconque salaire.

- La demande n'était pas tardive vu qu'il pouvait opter pour la taxation sur la dépense jusqu'à la fin de la procédure de réclamation ou l'entrée en force de la taxation.

- Il était propriétaire d'une villa à C \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_) dont la valeur locative avait été estimée à CHF 89'100.-. Le quintuple de la valeur locative du logement ascendait ainsi à CHF 445'500.-.

10. Par décision du 20 mai 2003, l'AFC a rejeté la demande des époux. En vertu du principe de la non-rétroactivité, leur requête devait être examinée sous l'angle des articles 4 et 4A de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (aLCP). Dans leur déclaration pour l'année 1999, le contribuable avait indiqué avoir obtenu un salaire annuel de CHF 720'000.- en tant que directeur général de la société. Celle-ci avait la personnalité juridique et ne pouvait être confondue avec le contribuable. La validité du certificat de salaire qui lui avait été remis par le contribuable ne pouvait être remise en cause. Les cotisations sociales afférentes audit salaire avaient été prélevées. Le contribuable était enregistré en tant que directeur général de la société dans les fichiers de l'office cantonal de la population sous la rubrique profession. Ainsi, l'ensemble de ces éléments démontrait qu'il ne remplissait pas les conditions prévues par la loi pour bénéficier d'une imposition selon la dépense.

11. L'AFC a joint à la décision précitée un nouveau bordereau rectificatif ICC 1999, calculé sur un revenu imposable de CHF 876'583.-, au taux de CHF 1'462'884.- et sur une fortune imposable de CHF 14'443'463.- au taux de CHF 34'127'220.-, ainsi qu'une nouvelle répartition internationale des éléments imposables.

12. Par acte du 23 juin 2003, les époux ont recouru contre la décision précitée auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI). Ils ont principalement conclu à être mis au bénéfice d'une imposition d'après la dépense, et subsidiairement à ce que les éléments imposables pour 1999 soient fixés comme suit :

- Revenu imposable CHF 876'583.- au taux de CHF 1'462'884.-
- Fortune imposable CHF 10'217'089.- au taux de CHF 17'057'487.-

13. Dans sa réponse du 24 mars 2004, l'AFC s'est engagée à ramener leur fortune mobilière à CHF 14'532'779.- et à supprimer du taux imposable le montant de CHF 11'305'000.-. Pour le surplus, elle a rejeté le recours.
14. Par décision du 13 décembre 2004, la CCRMI a partiellement admis le recours sur la base des engagements pris par l'AFC. Elle l'a en revanche rejeté sur la question de l'imposition d'après la dépense. Seul était litigieux le fait de savoir si le recourant avait ou non exercé une activité lucrative. La déclaration d'impôt, et les diverses attestations démontraient que le recourant avait exercé une activité lucrative dépendante au sein de la société et qu'il avait été rémunéré pour celle-ci. Son salaire de CHF 480'000.- existait réellement et il en avait disposé juridiquement en acceptant qu'il ne soit pas décaissé mais porté en compte sous « prêt actionnaire ». L'activité exercée ne revêtait pas un caractère philanthropique et désintéressé, vu le but poursuivi par la société à l'époque. L'abandon de créance n'avait aucune incidence sur la taxation ICC 1999 dès lors qu'il avait été consenti en 2001. Une activité lucrative ayant été exercée par le recourant, il ne pouvait bénéficier d'une imposition d'après la dépense.
15. Le 3 février 2005, les époux ont recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision précitée.

Le certificat de salaire, l'attestation-quittance, les charges sociales déduites du salaire et l'imposition à la source n'étaient pas contestés. Sa fonction de directeur général au sein de la société n'était pas non plus remise en cause. Il avait effectivement déployé une activité au service de la société mais elle ne pouvait être qualifiée de lucrative. L'élément déterminant pour qualifier une activité lucrative était le fait que le contribuable l'exerçait en vue de réaliser un profit. Or il n'en avait réalisé aucun pendant l'exercice de son activité. D'une part, ses salaires n'avaient pas été décaissés par la société mais portés en compte sous « dette à long terme envers actionnaire », et d'autre part, il avait procédé à un abandon de créance pour l'assainir. Cette créance excédait largement la somme totale de ses salaires comptabilisés de 1998 à ce jour.

Il n'avait jamais eu la maîtrise juridique de son salaire, car la société n'avait jamais eu les liquidités suffisantes lui permettant de le lui verser effectivement. En réalité, il avait alimenté la société en liquidités par avances versées mensuellement, lesquelles avaient également été comptabilisées sous la rubrique « dettes à long terme ».

Sa situation était comparable à celle d'une personne employée par une société suisse dont elle était l'unique actionnaire et qui renonçait à percevoir un salaire pour son activité. Il avait d'ailleurs renoncé au sien le 1<sup>er</sup> janvier 2002.

Selon la pratique de l'AFC, le bénéfice de l'imposition sur la dépense était octroyé à des cadres dirigeants de sociétés suisses, ayant renoncé à percevoir une rémunération pour les activités accomplies en faveur de leur employeur suisse.

En conséquence, dans la mesure où son épouse n'avait jamais exercé d'activité lucrative en Suisse, ils remplissaient les conditions subjectives pour l'imposition d'après la dépense.

Ils concluent à l'admission du recours, à l'annulation de la décision de la CCRMI, à l'annulation du bordereau rectificatif ICC 1999 du 23 juin 2003, à la mise au bénéfice d'une imposition sur la dépense depuis le 3 mars 1998, à ce que l'assiette fiscale soit fixée à CHF 450'000.-, et à l'octroi d'une indemnité de procédure.

16. L'AFC a répondu le 8 mars 2005. Elle a repris les arguments préalablement développés dans sa décision du 20 mai 2003. De plus, le but lucratif visé par la société ressortait clairement du courrier des contribuables daté du 24 avril 2002. Les comptes de pertes et profits de la société démontraient qu'en 1998, elle avait vendu des marchandises et réalisé un chiffre d'affaires, prouvant ainsi qu'elle avait eu une activité dirigée vers l'obtention d'un profit. L'absence de résultats bénéficiaires n'avait aucune influence sur le litige, car elle était une entité juridique indépendante du contribuable. L'abandon de créance, opéré en 2001, ne jouait pas non plus de rôle quant à l'exercice fiscal en question. Elle conclut au rejet du recours.

## **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. 53 al.1 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 57 à 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, applicables par renvoi de l'art. 53 al. 4 LPFisc).
2. Le 1<sup>er</sup> janvier 2001 est entrée en vigueur la nouvelle loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques - LIPP - divisée désormais en cinq parties, qui a modifié ou abrogé la plupart des dispositions de la loi générale sur les contributions publiques ( LCP - D 3 05).

En vertu du principe de la non rétroactivité, le nouveau droit ne s'applique pas aux faits antérieurs à sa mise en vigueur (ATA/93/2005 et références citées). Le nouveau droit 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 droit acquis (B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4<sup>ème</sup> éd., Bâle, 1991, p. 116).

Les nouvelles dispositions du droit fiscal genevois ne prévoient pas un effet rétroactif. C'est donc sous l'angle des dispositions légales en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000 que le bien-fondé du présent recours sera examiné (aLCP).

3. A teneur de l'article 4 aLCP, l'étranger qui prend domicile, réside ou séjourne dans le canton pour la première fois peut demander à acquitter, en lieu et place des impôts sur le revenu et sur la fortune, un impôt calculé sur la base de sa dépense annuelle, à condition :

a) qu'il n'exerce pas et n'ait pas exercé d'activité à but lucratif en Suisse au cours des 20 dernières années ;

b) qu'il ne soit et n'ait été associé au cours des 20 dernières années dans une société de personnes à but lucratif ayant un établissement en Suisse ;

c) que son conjoint n'exerce pas et n'ait pas exercé d'activité à but lucratif en Suisse au cours des 20 dernières années ; que celui-ci ne soit pas ou n'ait pas été associé au cours des 20 dernières années dans une société de personnes à but lucratif ayant un établissement en Suisse. Toutefois, il n'est pas tenu compte de cette activité et cette association si celles-ci ont cessé antérieurement au mariage.

4. Les parties s'accordent sur le fait que les deux dernières conditions sont réunies. Elles divergent en revanche sur la première condition. Le recourant reconnaît avoir déployé une activité pour le compte de la société. Il nie en revanche le caractère lucratif de cette activité, dès lors que ses salaires n'ont jamais été décaissés par la société, mais portés en compte sous le poste « prêt actionnaire ». Il fait valoir l'abandon de créance de CHF 3'500'000.- auquel il a procédé en 2001, montant excédant largement le total des salaires qu'il aurait dû percevoir. Ainsi, seule est litigieuse la question de savoir si l'activité exercée par le recourant avait ou non un but lucratif.

5. Dans une jurisprudence récente, le Tribunal administratif a eu l'occasion de rappeler la définition de la notion d'activité lucrative et de la développer (ATA/650/2004 du 24 août 2004 et références citées).

Ainsi, 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.

Le tribunal de céans a précisé que le législateur a volontairement retenu la notion d'activité au lieu de celle d'activité rémunérée ou salariée.

Dans cette affaire, il a été jugé qu'en vertu de l'article 10A aLCP, il y avait eu activité lucrative quand bien même le contribuable n'avait pas perçu de salaire pour son activité, dans la mesure où il avait poursuivi l'objectif de se procurer un gain.

6. Le Tribunal fédéral a également retenu comme but de l'exercice d'une activité lucrative « l'intention de réaliser un bénéfice » ou « l'intention d'obtenir un gain » (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.40/2003 du 12 septembre 2003, consid. 2.2 et références citées ; arrêt du Tribunal fédéral du 1<sup>er</sup> février 1980 publié in ASA 49 p. 558-563, 561).

7. Dans une circulaire no 9 du 3 décembre 1993, l'administration fédérale des contributions a indiqué qu'exerçait une activité lucrative qui excluait le droit à l'imposition d'après la dépense, la personne qui pratiquait en Suisse une profession principale ou accessoire de quelque genre que ce soit et en retirait, en Suisse ou à l'étranger des revenus d'une activité dépendante ou indépendante »

Si les circulaires émises par l'administration ne peuvent contenir de règles de droit, elles peuvent apporter des précisions quant à certaines notions contenues dans la loi ou quant à la mise en pratique de celle-ci. Sans être lié par elles, le juge peut néanmoins les prendre en considération en vue d'assurer une application uniforme de la loi envers chaque administré. Il ne peut cependant en tenir compte que si elles respectent le sens et le but de la norme applicable (ATA/651/2004 du 24 août 2004 et références citées).

8. La jurisprudence a déterminé ce qu'il fallait entendre par revenu. Pour qu'il soit imposé, le revenu devait nécessairement être réalisé. Cette condition essentielle constitue le fait générateur de l'imposition du revenu. Un revenu est considéré comme réalisé lorsque le contribuable le reçoit, lorsqu'il peut en disposer librement ou juridiquement ou sur lequel il a un droit ferme (RDAF 2001 II 345 consid. 3 p. 347 ; X. OBERSON, Le droit fiscal suisse, Bâle 2002, p. 80 no 12).

9. Ainsi, deux éléments caractéristiques se dégagent pour qualifier une activité de lucrative. Il faut d'une part, une activité déployée dans le but d'obtenir un profit et d'autre part, à tout le moins, une prétention juridique sur le revenu occasionné par cette activité.

10. In casu, le Tribunal administratif constate d'emblée que le contribuable n'a jamais avant avril 2002, date de la demande d'une imposition d'après la dépense, remis en cause le caractère lucratif de son activité dans ses déclarations provisoire et définitive, datées respectivement du 14 décembre 2000 et du 22 février 2002.

Cela étant, dans son courrier du 24 avril 2002 cité en partie dans les considérants en fait, le recourant annonce que le but de la constitution de la



société était de dégager un bénéfice. Le salaire substantiel initialement prévu en faveur du directeur général de CHF 720'000.- confirme cette volonté. L'échec commercial de la société ne remet pas en cause l'objectif premier. Cela est d'autant plus vrai que le recourant est un sujet de droit distinct de la société, possédant elle-même la personnalité morale et de ce fait indépendante de l'actionnaire unique (J.-M. RIVIER, La fiscalité de l'entreprise (société anonyme), Lausanne, 1994, p. 127 et 138).

De surcroît, l'abandon de créances opéré en 2001 n'a aucune incidence sur la taxation ICC 1999, en raison du principe de l'étanchéité des exercices fiscaux. Pour la même raison, la décision de réorienter la société dans une autre voie, tout comme de renoncer à percevoir un salaire en 2002, n'ont aucune influence sur l'exercice fiscal litigieux. La décision d'octroyer une imposition à forfait doit être uniquement déterminée sur la base des faits existant au moment de l'arrivée du contribuable dans le canton et non sur la base de faits intervenus ultérieurement.

Enfin, le recourant a eu un droit juridique sur le salaire déclaré puisqu'il en a disposé juridiquement en concluant un accord avec son employeur à ne pas le percevoir mais à le porter en compte sous la rubrique « prêt actionnaire » en raison des liens étroits entre lui et la société.

En conséquence, le recourant a bel et bien exercé une activité lucrative au sens de la jurisprudence et de la doctrine précitées, et ne peut dès lors bénéficier d'une imposition sur la dépense pour l'année 1999, en application de l'article 4 aLCP.

Mal fondé, le recours sera rejeté.

11. Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS,  
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 3 février 2005 par Madame et Monsieur W\_\_\_\_\_ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 13 décembre 2004 ;

**au fond :**

le rejette ;

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

communiqué le présent arrêt à Me Henric Immink, avocat des recourants, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le président :

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :