

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1317/2011-ICCIFD

ATA/362/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 20 mai 2014

1^{ère} section

dans la cause

Madame A_____ et Monsieur B_____

représentés par Rudolf G. Probst SA, soit pour elle Monsieur Rudolf G. Probst,
mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
18 mars 2013 (JTAPI/328/2013)**

EN FAIT

- 1) Madame A_____ et Monsieur B_____ étaient domiciliés à Genève jusqu'au 30 juin 2009, date à laquelle ils ont quitté la Suisse.
- 2) Par réclamation du 27 juillet 2009, ils ont contesté auprès de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) les bordereaux de taxation 2006 à 2009 de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et de l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) des 30 juin et 20 juillet 2009.

L'AFC-GE avait admis en déduction du revenu de M. B_____, qui exerçait une activité de conseiller d'entreprise, les montants suivants à titre de cotisations à l'assurance vieillesse et survivants (ci-après : AVS) :

Année		
2006	CHF	42'698,20
2007	CHF	65'761,50
2008	CHF	22'779.-
2009	CHF	3'575,65

Ces montants correspondaient aux provisions déclarées à la charge du compte de résultat de l'entreprise. La caisse de compensation (ci-après : la caisse AVS) n'ayant pas encore fixé le montant définitif des cotisations à devoir pour ces années-là, ils priaient cependant l'AFC-GE de suspendre leurs taxations jusqu'à ce qu'il soit statué sur celles-là.

- 3) Les montants versés à titre d'acomptes à la caisse AVS par les contribuables se sont élevés à :

Année		
2006	CHF	7'501,20
2007	CHF	947,40
2008	CHF	0.-
2009	CHF	0.-

- 4) Le 30 mars 2011, l'AFC-GE a statué sur la réclamation et modifié les taxations contestées en défaveur des contribuables.

Les déductions afférentes aux cotisations AVS avaient été surévaluées dans les déclarations litigieuses. Elles auraient dû être estimées en fonction du bénéfice net résultant de l'activité du contribuable. Il convenait en l'espèce d'admettre en déduction les montants suivants :

Année	Montant de cotisations admis	
2006	CHF 7'501,20	selon la décision provisoire de la caisse AVS
2007	CHF 15'947.-	estimation en fonction du bénéfice net de CHF 144'971.-
2008	CHF 500.-	estimation en fonction de la perte de résultat de CHF 46'435.-
2009	CHF 500.-	estimation en fonction d'un résultat de l'exercice de CHF 0.-

- 5) Le 23 juin 2011, les contribuables ont recouru contre ces décisions auprès de la commission de recours en matière administrative, devenue depuis lors le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), en persistant dans leurs conclusions initiales pour les années 2008 et 2009 (demande de suspension des taxations dans l'attente d'une décision définitive de la caisse AVS).

Les années 2006 et 2007 n'étaient plus litigieuses, ladite caisse ayant définitivement arrêté les cotisations AVS afférentes à ces années, qui correspondaient (à CHF 13.- près) au calcul opéré par l'AFC-GE dans ses décisions du 30 mars 2011.

A l'appui de leur recours, les contribuables ont produit une lettre de la caisse AVS du 2 mai 2011 les informant que les décisions relatives aux années 2008 et 2009 ne seraient prises qu'après fixation par l'AFC-GE du revenu déterminant en matière d'IFD.

- 6) Le 22 août 2011, la procédure a été suspendue par le TAPI, d'accord entre les parties, dans l'attente d'une décision au fond sur les cotisations dues.
- 7) Le 1^{er} octobre 2012, l'AFC-GE a demandé la reprise de la procédure.

La comptabilité du contribuable ayant été établie selon la méthode de la facturation, les évaluations par l'AFC-GE des cotisations litigieuses étaient correctes. La caisse AVS ne pouvant fixer ces dernières tant que les taxations fiscales des années en cause (2008 et 2009) ne seraient pas entrées en force, le TAPI devait statuer.

- 8) Par jugement du 18 mars 2013, le TAPI a rejeté le recours.

Les cotisations AVS à déduire devaient être calculées sur la base du bénéfice de l'activité indépendante, tel qu'il ressortait de la déclaration fiscale des contribuables, auquel il convenait d'appliquer le taux de cotisation légal. Les années litigieuses s'étaient soldées par une perte. La cotisation AVS minimum devait donc être retenue. En retenant une déduction de CHF 500.- pour chacune

des deux années, l'AFC-GE avait appliqué ce minimum. La taxation était ainsi conforme à la loi.

- 9) Le 4 avril 2013, les contribuables ont recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en concluant à une déduction de CHF 24'000.-/an à titre de provision pour les cotisations AVS.
- 10) Le 10 avril 2013, le TAPI a déposé son dossier.
- 11) Le 8 mai 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.
- 12) Le 11 juin 2013, les contribuables ont répliqué en persistant dans leurs conclusions.

Ils encouraient le risque d'être taxés sur leur fortune. Le montant annuel maximum prévu par la loi était de CHF 24'000.- pour les personnes fortunées n'ayant pas exercé d'activité lucrative. Il convenait donc de déduire de leurs revenus ce montant à titre de provision.

- 13) Le 14 juin 2013, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) Seules les taxations IFD et ICC des années 2008 et 2009 demeurent litigieuses.

Impôt fédéral direct

- 3) Conformément à l'art. 33 al. 1 let. d de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), sont déduits du revenu les primes, cotisations et montants légaux, statutaires ou réglementaires versés à l'AVS, à l'assurance-invalidité (ci-après : AI) et à des institutions de la prévoyance professionnelle.
- 4) Les cotisations AVS-AI se calculent sur la base du revenu découlant du résultat de l'exercice commercial clos au cours de l'année de cotisation et du capital propre investi dans l'entreprise à la fin de l'exercice commercial (art. 22 al. 2 du règlement du 31 octobre 1947 sur l'AVS - RAVS - RS 831.101,

qui fixe la cotisation ordinaire des indépendants à 7,8 % du revenu déterminant ; art. 3 al. 1 de la loi fédérale sur l'AI du 19 juin 1959 - LAI - RS 831.20, qui fixe la cotisation usuelle à 1,4 % et renvoie à la loi fédérale sur l'AVS du 20 décembre 1946 - LAVS - 831.10, pour le mode de calcul). Les indépendants sont encore soumis au paiement d'une cotisation de l'assurance perte de gain, qui correspond usuellement à 0,5 % (art. 27 de la loi fédérale sur les allocations pour perte de gain en cas de service et de maternité du 25 septembre 1952 - LAPG - RS 834.1).

- 5) Ce sont les autorités fiscales cantonales qui établissent le revenu déterminant, en se fondant sur la taxation passée en force de l'IFD (art. 23 al. 1 RAVS). Les caisses de compensation sont liées par les données des autorités fiscales cantonales (art. 23 al. 4 RAVS). Les cotisations définitives ne peuvent donc être déterminées, au plus tôt, que l'année suivant celle en cause. Pendant l'année de cotisation, les personnes tenues de payer des cotisations doivent verser périodiquement des acomptes de cotisations (art. 24 al. 1 RAVS).
- 6) Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, qu'elles soient considérées comme privées ou commerciales, les cotisations sociales d'un indépendant peuvent être comptabilisées, soit à la date de la facture (par exemple, acomptes AVS ou décision fixant le montant des cotisations définitives), soit à celle du paiement, selon la méthode comptable choisie. Lorsque le contribuable a choisi une des méthodes admises, il doit s'y tenir (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.128/2007 du 14 mars 2008 in RF 63/2008, 630 consid. 5.4 et les références citées).

Les cotisations sociales peuvent, de plus, faire l'objet d'une provision si le contribuable tient une comptabilité en partie double (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.128/2007 précité consid. 5.4 et les références citées).

- 7) En l'espèce, les contribuables ont opté pour la méthode de la facturation. Or, pour les années litigieuses, ils n'ont produit ni facture d'acompte, ni décision de la caisse AVS. Ils reconnaissent en outre n'avoir rien versé.

Ils ne peuvent en conséquence déduire de montants facturés ou versés à ce titre.

- 8) En revanche, dès lors qu'ils tiennent une comptabilité en partie double, ils sont autorisés à constituer des provisions.

En effet, selon l'art. 29 al. 1 LIFD, des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats, notamment pour :

- les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé (let. a) ;

- les risques de pertes sur des actifs circulants (marchandises, débiteurs, etc., let. b) ;
 - les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice (let. c).
- 9) Ces provisions doivent toutefois être justifiées par l'usage commercial (art. 29 al. 2 a contrario LIFD).
- 10) Sont justifiées par l'usage commercial les provisions correspondant au montant des primes calculé provisoirement sur la base du revenu déclaré et de la LAVS, de la LAI et de la LAPG.
- 11) Selon l'art. 8 LAVS, une cotisation de 7,8 % est perçue sur le revenu provenant d'une activité indépendante. Pour calculer la cotisation, le revenu est arrondi au multiple de CHF 100.- immédiatement inférieur. Si le revenu annuel de l'activité indépendante est égal ou inférieur à CHF 9'300.-, l'assuré paie, sauf exception, la cotisation minimale de CHF 392.- par an. Le même système prévaut pour les cotisations fondées sur la LAI et sur la LAPG, qui fixent également des cotisations minimales si le revenu est inférieur à ce montant, mais leur montant dépend de plusieurs facteurs (art. 27 LAPG et 3 al. 1bis LAI).
- 12) En l'espèce, le résultat de l'exercice de l'activité indépendante 2008 se solde par une perte et le résultat 2009 est nul.
- L'AFC-GE a fixé à CHF 500.- la provision annuelle pour les cotisations dues. Ce calcul résulte d'une estimation qui se fonde sur les taux et montants minimum légaux exposés ci-dessus (provision de CHF 392.- pour l'AVS et CHF 106.- pour l'AI et les allocations pour perte de gain ; ci-après : APG). Cette évaluation est par ailleurs conforme aux directives publiées par le centre d'information AVS/AI, édictées en collaboration avec l'office fédéral des assurances sociales (mémento, point 2.02).
- Cette estimation apparaissant très proche des montants qui seront ultérieurement fixés par l'autorité compétente, la provision retenue est conforme à l'usage commercial.
- 13) En revanche, celle de CHF 24'000.- par année déduite par le recourant ne se justifie d'aucune manière. Celui-ci allègue qu'il pourrait être astreint au paiement d'une telle somme. Il s'appuie sur les montants maximaux applicables aux personnes fortunées sans activité lucrative. Or, comme le relève l'AFC-GE, le contribuable ayant eu une activité d'indépendant en 2008 et en 2009, ceux-ci ne s'appliquent pas à son cas.
- 14) Le recours contre les taxations IFD 2008 et 2009 sera ainsi rejeté.

Impôt cantonal et communal

- 15) Concernant l'ICC, le 1^{er} janvier 2009 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP – D 3 08), dont l'art. 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques : la loi sur l'imposition des personnes physiques - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP-I – D 3 11) ; la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (aLIPP-II - D 3 12) ; la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (aLIPP-III - D 3 12) ; la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14) et la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16).

Selon les dispositions transitoires de la nouvelle LIPP, celle-ci s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010. Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la présente loi (art. 72 al. 1 LIPP).

- 16) Le cas d'espèce est régi plus spécialement par les art. 2 al. 1 let. a et 3 al. 3 let. g aLIPP-V, qui disposent que sont déduits du revenu, notamment, les cotisations versées par le contribuable aux caisses de compensation en vertu de la législation fédérale sur l'AVS, l'AI et les APG, et aux caisses d'assurances contre le chômage, en totalité.
- 17) La teneur de ces dispositions est semblable à celles de la LIFD, dont la teneur a été exposée ci-dessus.
- 18) De jurisprudence constante, en vertu du principe d'harmonisation verticale, les principes applicables en matière d'IFD sont également applicables en droit cantonal (ATA/368/2011 du 7 juin 2011 et les références citées). Le raisonnement développé ci-dessus s'applique donc mutatis mutandis à l'ICC.
- 19) Le recours ne peut ainsi qu'être rejeté.
- 20) Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, ceux-ci succombant (art. 145 et 144 LIFD et 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 4 avril 2013 par Madame A_____ et Monsieur B_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18 mars 2013 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Madame A_____ et Monsieur B_____, pris conjointement et solidairement ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que conformément aux art. 82 ss 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'art. 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 Madame A_____ et Monsieur B_____, représentés par Rudolf G. Probst SA, soit pour elle Monsieur Rudolf G. Probst, mandataire, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Verniory et Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

le président siégeant :

M. Rodriguez Ellwanger

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :