RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

**A/1565/2007-FIN** **ATA/462/2007**

# ARRÊT

# DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

# du 18 septembre 2007

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

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

et

**Madame et Monsieur S_____**
représentés par Me Christine Sayegh, avocate

## EN FAIT

1. Monsieur S_____ (ci-après : le contribuable) et son associé, Monsieur B_____ (ci-après : l'associé), exploitaient, en la forme d'une société simple, un bureau d'architectes (ci-après : le bureau), sis à Genève.

2. Il ressortait du dossier que la comptabilité du bureau était tenue selon le principe de l'encaissement et la facturation s'effectuait par acomptes au fur et à mesure de l'avancement des travaux.

3. En 1999, le chiffre d'affaires du bureau était de CHF 495'768,37 et le bénéfice net réalisé de CHF 204'346.-. L'encaissement de travaux pour un montant de CHF 310'393.- n'avait pas été réalisé car il avait fait l'objet d'un acte de défaut de biens en 1999 en raison de la faillite du client.

4. Selon le compte de pertes et profits joint à la déclaration fiscale 2001-A du contribuable, le chiffre d'affaires du bureau s'était élevé à CHF 817'206,14 au 31 décembre 2000. Le contribuable avait mentionné au titre de revenu de son activité indépendante le montant de CHF 258'226.-.

   Dans le questionnaire "revenus et charges extraordinaires - personnes physiques" annexé, il n'avait pas déclaré de revenus extraordinaires mais avait indiqué avoir réalisé et/ou participé à une promotion immobilière en 1999 et/ou 2000 en faisant renvoi au justificatif de sa déclaration fiscale.

5. Selon le bordereau "revenus extraordinaires 2000" et sa lettre d'accompagnement du 25 juin 2002, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) avait retenu un revenu extraordinaire 2000 sur une promotion immobilière intitulée "C_____" de CHF 34'434.-. Calculé sur ce montant, l'impôt s'était élevé à CHF 5'395,75.

6. N'ayant fait l'objet d'aucune réclamation, le susdit bordereau est entré en force.

7. Au 31 décembre 2001, le chiffre d'affaires du bureau s'était élevé à CHF 502'010.- et le bénéfice à CHF 196'873.-.

8. Par lettre signature du 17 octobre 2003, l'AFC a informé le contribuable et son épouse (ci-après : les contribuables) de l'ouverture d'une procédure de vérification concernant les périodes fiscales ICC 2000 et 2001 ainsi que pour l'impôt fédéral direct (IFD) pour les périodes 1999, 2000 et 2001. Elle a en outre invité les contribuables à lui faire parvenir le détail du compte "honoraires" avec tous les justificatifs y relatifs pour les années civiles 1999 à 2001.

9. Sur demande de l'AFC du 20 novembre 2003, les contribuables ont encore fourni d'autres documents complémentaires par courrier du 25 novembre 2003.

10. Selon un rapport d'entretien qui s'est tenu le 12 janvier 2004 dans les locaux de l'AFC, les deux associés auraient reconnu que les honoraires facturés en 2000 ne correspondaient pas à une logique bien précise et auraient accepté que l'AFC reconsidère leur chiffre d'affaires pour la période en cause.

11. Par courrier du 2 mars 2004, l'AFC a informé le contribuable et son épouse qu'elle mettait un terme aux procédures ouvertes à leur encontre et leur a notamment notifié un bordereau "rappel d'impôt" pour l'impôt cantonal, d'un montant total de CHF 18'255,30 fondé sur un revenu imposable de CHF 95'195.-, incluant des intérêts de retard à hauteur de CHF 1'899,15.

Ce faisant, l'AFC avait imposé les revenus extraordinaires obtenus par les contribuables durant l'année 2000, correspondant aux honoraires extraordinaires touchés durant la brèche de calcul. A cet effet, l'AFC avait calculé la moyenne des marges nettes (différence bénéfice/chiffre d'affaires) entre 1997 et 2001. De la différence entre la marge moyenne ainsi obtenue et la marge nette de l'année 2000, rapportée au chiffre d'affaires de l'année 2000, a résulté la part du bénéfice de l'année 2000 dépassant la moyenne des marges nettes, soit CHF 121'522.- pour les deux associés et donc CHF 60'761.- pour les contribuables en particulier.

L'AFC a également notifié aux contribuables un bordereau "amende" de CHF 5'452.- correspondant au tiers de l'impôt soustrait, soit le minimum légal. L'amende était motivée comme suit : "selon l'étude des éléments relatifs à vos chiffres d'affaires des exercices comptables 1999, 2000 et 2001, il ressort que vous avez différé vos facturations 2000 afin de bénéficier de la brèche de calcul. Nous avons fixé la quotité de la pénalité à un tiers de fois les droits (minimum légal) étant donné votre excellente collaboration".

12. Le 25 mars 2004, les contribuables ont élevé une réclamation contre ledit bordereau et l'amende infligée, en contestant le caractère extraordinaire des revenus ayant fait l'objet de la reprise fiscale.

13. Par décision du 14 mai 2004, l'AFC a rejeté la réclamation du contribuable.

Le bureau n'appliquait pas de règle systématique de facturation, de sorte qu'il pouvait influer sur le moment où le versement d'un acompte pouvait être demandé. Durant la brèche de calcul de l'année 2000, le bureau avait été en mesure de retarder les encaissements de l'année 1999 et d'anticiper ceux de l'année 2001.

Ainsi, alors que ses charges 2000 étaient restées stables (1,25% d'écart par rapport à celles de 1999 et 2001), le bureau avait encaissé des honoraires de CHF 487'840.- en 1999, de CHF 789'862.- en 2000 et de CHF 475'328 en 2001,

soit une augmentation de 64% du chiffre d'affaires par rapport à la moyenne des années 1999 et 2001. De plus, les versements encaissés durant le mois de janvier et le mois de décembre 2000 correspondaient à 50,3% des versements encaissés pendant toute l'année alors que pour l'année 1999, ils correspondaient à 3,7% et pour l'année 2001 à 23,4%.

Pour déterminer le montant du bénéfice extraordinaire réalisé en 2000, l'AFC a calculé la moyenne des marges nettes de 1997 à 2001 (rapport entre le bénéfice et le chiffre d'affaires), soit 46,12%. La différence entre cette moyenne et la marge nette 2000 (61%) s'élevait à 14,87% (chiffre arrondi par l'AFC). Ce taux rapporté au chiffre d'affaires de l'année 2000 permettait d'obtenir la part du bénéfice de l'année 2000 qui dépassait la moyenne des marges nettes à savoir CHF 121'522.-, soit CH 60'761.- par associé.

Enfin, l'amende avait été fixée au minimum légal pour tenir compte de la bonne collaboration du contribuable et de son associé.

14. Par courrier du 16 juin 2004, les contribuables ont interjeté recours contre ladite décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la CCRMI).

Ils concluaient à l'annulation de la décision du 14 mai 2004 ainsi que du bordereau du 2 mars 2004.

La facturation avait été conforme à l'état d'avancement des travaux. L'AFC n'avait pas tenu compte du fait que parmi les quatre chantiers, un s'était achevé en 2000 et un autre n'avait pas fait l'objet d'honoraires en 2001. En outre, la marge nette de 61% pour 2000 n'était pas isolée puisqu'elle se situait à 60,2% en 1994 et à 59,5% en 1995. Enfin, la facturation en début et fin d'année n'était pas spécifique à l'année 2000.

La déclaration fiscale était exacte et complète dans la mesure où tous les éléments étaient déclarés et permettaient à l'AFC d'appréhender la situation . Il n'y avait donc pas lieu de leur infliger une amende.

15. Dans sa réponse du 30 mai 2005, l'AFC a conclu au rejet du recours. Il n'y avait pas de règle systématique de facturation par rapport à l'avancement des travaux de construction. Les contribuables n'avaient pas démontré que les honoraires facturés en fin d'année 2000 correspondaient effectivement à une étape des travaux prévus.

Les contribuables n'avaient pas déclaré les gains extraordinaires qu'ils avaient perçus en 2000. N'ayant pas de critères fixes de facturation, ils pouvaient influencer les modalités d'attribution des revenus dans l'année de la brèche de calcul. La négligence dont les contribuables avaient fait preuve justifiait le

prononcé d'une amende, celle-ci étant arrêtée à un tiers de l'impôt soustrait en raison de leur bonne collaboration au cours de l'enquête.

16. Par lettre du 27 juin 2005, le contribuables ont déclaré maintenir le recours. Ils ont versé à la procédure un avis recommandé de l'office des faillites, concernant la faillite, en août 2000, d'une société cliente, débitrice d'un montant de CHF 480'808,70.

17. Par lettre du 20 juillet 2005, l'AFC a indiqué que cette pièce n'apportait aucun élément nouveau.

18. Dans sa décision du 19 mars 2007, la CCRMI a confirmé le caractère extraordinaire des revenus touchés ainsi que le bien fondé du rappel d'impôt et de l'amende, arrêtée au tiers de l'impôt soustrait. Cependant, il convenait de réduire le montant de la reprise. Elle a déterminé le montant de celle-ci en estimant qu'il fallait prendre en compte, pour le calcul de la moyenne des marges nettes, les honoraires de CHF 159'450.- et CHF 310'393.- facturés à un débiteur en faillite en 1998 et 1999, qui n'avaient jamais été encaissés.

Cette faillite ne devait pas occulter l'activité réelle du bureau d'architecte durant cette période. L'intégration d'une marge théorique pour ces deux exercices apparaissait comme étant plus conforme à la réalité. Sur cette base, la reprise avait été réduite de CHF 60'761.- à CHF 27'376.-. Le montant de l'amende avait été réduit en conséquence.

19. Par pli du 19 avril 2007, l'AFC a recouru auprès du Tribunal administratif à l'encontre de la décision précitée.

La comptabilité du bureau était tenue selon le principe de l'encaissement. Dès lors, tous les encaissements survenus durant l'exercice considéré étaient inclus dans le revenu brut, qu'ils se soient rapportés à la prestation déjà fournie ou à des versements anticipés effectués par des clients. Les dettes et les créances n'avaient pas d'influence sur le revenu imposable. Ainsi, la solution préconisée par la CCRMI consistant à prendre en compte pour le calcul de la moyenne des marges nettes servant à déterminer le revenu extraordinaire, les honoraires facturés à un débiteur en faillite en 1998 et 1999 qui n'avaient jamais été encaissés, revenait à entériner un système comptable hybride entre encaissement et facturation. Celui-ci était inacceptable au regard de la doctrine et de la jurisprudence, selon lesquelles les contribuables qui sont légalement obligés d'établir des relevés et des états sans être toutefois astreints à tenir une comptabilité commerciale, peuvent déterminer leur revenu imposable, soit sur la base des encaissements, soit sur la base des créances (principe de la facturation). Ils ont le libre choix de l'une ou l'autre méthode mais ils ne peuvent passer de l'une à l'autre et doivent accepter les conséquences du choix qu'ils ont fait.

Partant, la décision de la CCRMI devait être annulée.

20. Par pli du 22 mai 2007, la CCRMI a déposé le dossier auprès du tribunal de céans et persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.

21. Dans leur réponse du 1er juin 2007, déposée le 4 du même mois, les contribuables concluaient à titre principal à l'annulation de la décision de la CCRMI. Ils reprenaient l'argumentation soutenue tout au long du litige en niant la réalisation de revenus extraordinaires pendant l'année 2000.

A titre subsidiaire, ils concluaient à l'annulation de la décision de la CCRMI, en tant qu'elle confirmait l'amende prononcée par l'AFC dans son principe et sa quotité. En effet, la déclaration fiscale 2000 n'était inexacte que dans la mesure où le formulaire afférant à la déclaration de revenus extraordinaires n'était pas rempli ; en revanche les éléments taxables avaient été déclarés. Preuve en était que lors de l'ouverture de la procédure de vérification l'AFC avait invité les contribuables à faire parvenir le détail du compte honoraires avec tous les justificatifs y relatifs.

S'agissant de l'élément subjectif, les contribuables expliquaient les différences de chiffres d'affaires principalement par la faillite importante d'un des clients du bureau.

22. Au cours de la comparution personnelle des parties du 22 juin 2007, celles-ci ont persisté dans leurs conclusions respectives.

Le contribuable a confirmé qu'il avait toujours pratiqué le système de l'encaissement. Le bureau avait différé l'envoi des factures au client qui était tombé en faillite par la suite, parce que celui-ci le priait d'attendre qu'il ait obtenu les fonds nécessaires. Si le bureau avait été rémunéré normalement en 1999, l'année 2000 n'aurait pas présenté de caractère exceptionnel. Il avait déjà connu un chiffre d'affaires d'environ CHF 800'000.- par an avant que celui-ci ne retombe à environ CHF 500'000.-. Le contribuable et son associé n'avaient jamais tenté de planifier les encaissements. Si ceux-ci étaient différés, c'était en général le fait du client qui suspendait les travaux ou n'était pas en mesure de régler les factures. Il contestait la notion même de revenu extraordinaire, s'agissant uniquement de la rémunération de travail au jour le jour, dans le cas d'espèce.

Si le bureau avait pratiqué le système de la facturation, les représentants de l'AFC auraient intégré les factures qui n'avaient pas été payées dans le chiffre d'affaires. Le calcul opéré était une conséquence du choix fait par les contribuables entre le système de la facturation et celui de l'encaissement. La question des moyennes devait être comprise dans un contexte particulier, celui de la détermination des revenus ordinaires par rapport aux revenus extraordinaires de la brèche de calcul.

**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. La possibilité de former un recours incident par la simple production de conclusions motivées au moment du dépôt de la réponse au recours n'est pas offerte par la LPA. Cette dernière institue un délai de trente jours pour recourir contre une décision finale, au-delà duquel un recours doit être déclaré irrecevable (art. 63 al. 1 let. a LPA; ATA/529/2006 du 3 octobre 2006 ; ATA/73/2004 du 20 janvier 2004 ; ATA/530/1997 du 2 septembre 1997).

   En l'espèce, les contribuables n'ont pas recouru contre la décision de la CCRMI du 19 mars 2007 dans le délai précité. Partant, les conclusions prises dans leur mémoire de réponse du 1er juin 2007 tendant à l'annulation de la décision de la CCRMI, subsidiairement à l'annulation de l'amende prononcée par l'AFC, doivent être déclarées irrecevables.

3. La seule question litigieuse est de savoir si, à l'instar de la CCRMI, il convient de prendre en compte, pour le calcul des moyennes des marges nettes servant à déterminer le revenu extraordinaire, les honoraires facturés à un débiteur en faillite en 1998 et 1999, qui n'ont jamais été encaissés.

4. a. Le principe de la réalisation implique que le revenu du contribuable ne soit pas imposé jusqu'au moment où un certain événement a entraîné sa réalisation (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, Lausanne, 1998, p. 326).

   Un revenu est en principe réalisé dans la période de calcul lorsque le contribuable reçoit une prestation ou acquiert un droit ferme à une prestation dont il peut effectivement disposer. L'acquisition d'une créance est déjà considérée comme un revenu, dans la mesure où son exécution n'apparaît pas comme incertaine (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.114/2001 du 10 juillet 2001, consid. 3 = RDAF 2001 II 345 et les références citées; Arrêt du Tribunal fédéral R.S. et U.S. contre administration fiscale du canton de Thurgovie et commission de recours du canton de Thurgovie en matière d'impôts du 21 octobre 1996, consid. 4a = RDAF 1997 II 646).

   Dans une espèce bernoise, le Tribunal fédéral a admis une exception au principe selon lequel la naissance d'une créance suffit déjà à entraîner sa taxation comme revenu : "si celui qui exerce une activité lucrative indépendante ne porte

dans ses livres que les sommes effectivement reçues, le fisc, selon l'usage, accepte ce mode de faire; on n'agira pas autrement lorsque le contribuable n'est pas astreint à tenir des livres" (ATF 92 I 288 consid. 2a p. 291, rés. JdT 1967 I 574; ATF 105 Ib 238 consid. 4a p. 242 = RDAF 1981 p. 79 ; ATA/314/2004 du 20 avril 2004).

En l'absence d'une comptabilité, le moment de la réalisation correspond généralement à celui de la réception du revenu, conformément au principe de l'encaissement (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème édition, Bâle et Francfort sur le Main, 2007, p. 83 n. 12).

b. La doctrine admet que le revenu d'une activité indépendante est acquis au moment déterminé par le mode de comptabilisation. Les règles de la comptabilité commerciale veulent que la réalisation intervienne à la date de la facture indépendamment de la période pendant laquelle l'activité a été exercée; dès le moment où la facture a été établie, le contribuable a acquis un droit ferme à la contre-prestation. Lorsque le contribuable tient un état de ses recettes et de ses dépenses, le revenu est réalisé au moment de l'encaissement de la contre-prestation et non au moment de la présentation de la facture. Le choix de l'une ou de l'autre méthode n'a qu'une importance relative dans la mesure où le contribuable s'en tient à son choix avec toutes les conséquences qu'il implique et en accepte les effets (J.-M. RIVIER op.cit. p. 329).

5. En l'espèce, il n'est pas contesté que la comptabilité du bureau était tenue selon le principe de l'encaissement. En conséquence tous les encaissements survenus durant l'exercice considéré sont inclus dans le revenu brut, qu'ils se rapportent à des prestations déjà fournies ou à des versements anticipés effectués par des clients. Les dettes et créances n'ont pas d'influence sur le revenu imposable. En particulier, le contribuable et son associé n'ont pas été imposés sur les montants qui ont été facturés en 1998 et 1999 et qui n'ont jamais été encaissés en raison de la faillite de leur client. Se référer à la facturation dans le cas d'espèce reviendrait à tenir compte des avantages des deux systèmes en faveur du contribuable sans accepter aucun inconvénient inhérent à l'un ou l'autre système. On en viendrait ainsi à consacrer un système hybride qui mêle facturation et encaissement, en contradiction avec la tenue de livres du bureau d'architectes.

Un tel raisonnement est contraire aux principes doctrinaux et jurisprudentiels développés ci-dessus et doit être rejeté. Le recours doit donc être admis.

6. Au vu de ce qui précède, la décision de la CCRMI est annulée en tant qu'elle procède à un nouveau calcul des marges nettes pour calculer le montant de la reprise afférant au revenu extraordinaire réalisé en 2000 par le bureau d'architectes. Elle est également annulée en tant qu'elle réduit l'amende en

fonction de la diminution de la reprise ainsi calculée. Elle est confirmée pour le surplus.

7. En application de l'article 87 LPA, un émolument de CHF 1'500.- est mis à la charge des contribuables, pris conjointement et solidairement, qui succombent. Il n'est pas alloué d'indemnité.

* * * * *

**PAR CES MOTIFS**

**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 19 avril 2007 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 19 mars 2007 ;

déclare irrecevables les conclusions déposées le 4 juin 2007 par Monsieur et Madame S_____, en tant qu'elles ne tendent pas uniquement au rejet du recours ;

**au fond :**

admet le recours ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts en tant qu'elle procédait à un nouveau calcul des marges nettes pour calculer le montant de la reprise afférant au revenu extraordinaire réalisé en 2000 par le bureau d'architectes et en tant qu'elle procède à une réduction de l'amende. La confirme pour le surplus ;

rétablit les bordereaux de rappel d'impôt et d'amende du 2 mars 2004 ;

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

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

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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'article 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 administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à Me Christine Sayegh, mandataire de Monsieur et Madame S_____.

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

Au nom du Tribunal administratif :

| la greffière-juriste : | la vice-présidente : |
|---|---|
| C. Del Gaudio-Siegrist | L. Bovy |

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :