

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/37/2008-FIN

ATA/113/2008

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 11 mars 2008

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

Madame et Monsieur S_____

représentés par la Fiduciaire Fimet S.A., mandataire

EN FAIT

1. Madame et Monsieur S_____ sont domiciliés à Genève. M. S_____ (ci-après : le contribuable) exerce une activité indépendante d'agent immobilier et son épouse une activité dépendante de secrétariat.
2. Dans sa déclaration fiscale ICC 2003, M. S_____ a déclaré un bénéfice net provenant de l'activité indépendante de CHF 170'302.-. Son compte d'exploitation au 31 décembre 2003 faisait apparaître des charges sociales à concurrence de CHF 15'531,20.
3. Selon le bordereau de taxation ICC 2003 du 5 avril 2005, le revenu imposable s'élevait à CHF 226'614.- et l'impôt dû à CHF 52'891,55.

Le bordereau IFD 2003 du 5 avril 2005 retenait un revenu imposable de CHF 232'500.- et le total de l'impôt s'élevait à CHF 18'399.-.
4. Par courrier du 7 juillet 2005, le contribuable, représenté par sa fiduciaire, a transmis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration) la décision de cotisations personnelles pour 2003 (décision rectifiée) s'élevant à CHF 19'683,60.-.

Le contribuable demandait la rectification des taxations ICC et IFD 2003 en tenant compte de ce nouvel élément.
5. Le 2 septembre 2005, l'administration a demandé au contribuable la liste détaillée du poste des charges sociales figurant dans le compte d'exploitation pour un montant de CHF 15'531.- d'une part, et les justificatifs de paiement du montant total des cotisations AVS pour un montant de CHF 19'683.-, d'autre part.
6. Le contribuable a donné suite aux demandes de l'administration le 12 septembre 2005, en précisant que pour l'année 2003 il avait payé à titre de cotisation AVS quatre fois CHF 132,80. Il avait provisionné un montant de CHF 15'000.- en se basant sur le résultat d'exploitation 2003, provision qui s'était avérée trop basse puisqu'elle aurait dû être fixée à CHF 19'000.- environ.
7. Par lettre signature du 4 octobre 2005, l'administration a informé le contribuable qu'elle entendait rectifier les bordereaux de taxation du 5 avril 2005 ICC et IFD 2003 en sa défaveur. La méthode comptable utilisée était celle de la méthode d'encaissement/décaissement. Afin de respecter le principe de l'étanchéité des exercices fondée sur le caractère annuel et périodique de l'impôt, seul le montant des cotisations effectivement payé pouvait être admis, soit en l'espèce, CHF 531.-. Le solde des cotisations s'élevant à CHF 19'152.- pourrait être admis en 2005, étant donné qu'il avait été payé au cours de cette année-ci.

8. Dans le délai imparti par l'administration, le contribuable a contesté le point de vue de celle-là. Il admettait pratiquer la méthode de comptabilité d'encaissement/décaissement. Cela étant, un certain nombre d'éléments tels que les débiteurs, actifs transitoires, fournisseurs ou autres frais généraux dus, étaient comptabilisés dans l'exercice comptable bien qu'ils ne soient pas payés au cours de cette même année. Une provision pour l'AVS à devoir était soumise au même régime.
9. Par décision du 19 décembre 2005, l'administration a rejeté la réclamation du 7 juillet 2005 et notifié au contribuable deux bordereaux rectificatifs ICC 2003 d'une part, et IFD 2003 d'autre part. Dans l'un et l'autre cas, seul le montant de CHF 531.- était admis au titre de cotisation AVS.
10. Dans un seul et même acte daté du 18 janvier 2006, le contribuable a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) discutant aussi bien le bordereau ICC que celui de l'IFD.

Il a persisté dans ses précédentes explications et conclusions.

11. Après un double échange d'écritures et une instruction complémentaire portant sur les années fiscales 2001, 2002, 2004 et 2005, la commission a admis le recours par décision du 10 décembre 2007.

Il résultait de l'instruction de la cause que depuis l'année fiscale 2003, le contribuable avait porté en déduction les cotisations personnelles AVS réellement dues durant l'année fiscale en cause, en principe sur la base de la décision définitive de la caisse de compensation, voire en fonction d'une estimation.

Selon la jurisprudence constante de la commission, celle-ci avait admis que les cotisations sociales personnelles d'un indépendant ne devaient pas être intégrées dans le résultat comptable de ce dernier, mais être indiquées dans la déclaration sous la rubrique 32.10. Cela avait pour conséquence que les principes comptables, sur lesquels se fondait l'administration, n'étaient pas pertinents pour juger de la déductibilité des cotisations sociales personnelles d'un indépendant. Dans des cas plus ou moins semblables qu'elle avait eus à traiter, la commission avait jugé que tant que la taxation n'était pas entrée en force, le contribuable indépendant pouvait défalquer les cotisations sociales personnelles réellement dues durant l'année fiscale en cause et ce, conformément à la décision définitive de la caisse de prévoyance.

En l'espèce, le contribuable avait toujours appliqué la même méthode pour déduire ses cotisations sociales personnelles et on ne saurait lui imposer un changement de méthode sans l'avoir averti à l'avance.

S'ensuivait que le recourant était légitimé à déduire les cotisations sociales personnelles réellement dues en 2003, soit CHF 19'683,60.

La commission a annulé la décision sur réclamation et renvoyé le dossier à l'administration pour nouvelle taxation.

12. L'administration a saisi le Tribunal administratif d'un recours contre la décision précitée par acte du 7 janvier 2008.

Le contribuable avait choisi le système comptable de l'encaissement/décaissement effectif et non celui de la facturation. Il ne saurait donc parallèlement déduire, au titre de charges, un montant qu'il n'avait pas effectivement versé lors de la période déterminante.

En admettant la déduction des cotisations AVS/AI de M. S_____, la commission avait méconnu la jurisprudence du Tribunal administratif rappelée dans un arrêt du 16 octobre 2007 (ATA/531/2007).

L'administration conclut à l'annulation de la décision attaquée et à la déduction du seul montant des cotisations AVS/AI versé en 2003 à concurrence de CHF 531.-.

13. Le 26 février 2007, le contribuable a confirmé au Tribunal administratif qu'il n'avait pas d'observations complémentaires à apporter.

Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

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 litige porte sur la déduction des cotisations personnelles AVS du contribuable dans le cadre de l'année fiscale 2003.
3. 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, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, Lausanne, 1998).

4. En l'espèce, il n'est pas contesté que le contribuable tient une comptabilité selon le principe de l'encaissement. En conséquence, seules peuvent être déduites les charges effectivement payées lors de la période déterminante, en l'espèce 2003.

Il est admis par le contribuable que celui-ci n'a payé au titre de cotisations sociales pour l'année 2003, que quatre acomptes de CHF 132,80, soit au total CHF 531.-, le solde ayant été payé suite à la décision rectifiée du 30 juin 2005. Celui-ci pourra être déduit sur l'exercice fiscal 2005, ce qui ressort expressément du courrier du 4 octobre 2005 de l'administration.

En admettant de considérer le paiement de CHF 19'152,40 (CHF 19'683,60 dont à déduire CHF 531.-) au titre de charges 2003, la commission a consacré un système hybride qui mêle facturation et encaissement et qui est en contradiction avec la tenue de la comptabilité du contribuable (ATA/531/2007 du 16 octobre 2007 et les références citées).

Un tel raisonnement est contraire aux principes doctrinaux et jurisprudentiels rappelés ci-dessus et ne peut être que rejeté.

Il s'ensuit que le recours sera admis.

5. Il résulte de ce qui précède que la décision de la commission sera annulée.

En application de l'article 87 LPA, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des époux S_____ qui succombent. Il ne sera pas alloué d'indemnité.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 8 janvier 2008 par l'administration fiscale cantonale contre la décision du 10 décembre 2007 de la commission cantonale de recours en matière d'impôts ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision du 10 décembre 2007 de la commission cantonale de recours en matière d'impôts ;

rétablit le bordereau rectificatif ICC 2003 du 19 décembre 2005 ;

met à la charge de Madame et Monsieur S_____, 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 l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts ainsi qu'à Madame et Monsieur S_____, représentés par la Fiduciaire Fimet S.A., mandataire.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

la vice-présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :