RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

**A/3904/2019-ICCIFD** **ATA/412/2021**

# COUR DE JUSTICE

## Chambre administrative

## Arrêt du 13 avril 2021

**4ème section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Madame et Monsieur A_____**
représentés par Me Dominique MORAND

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

_____

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 23 novembre 2020 (JTAPI/1027/2020)**

## EN FAIT

1) Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2014 et 2015.

2) Monsieur A_____ a exercé la profession d'avocat en tant qu'indépendant au sein de l'Étude B_____ jusqu'en décembre 2013, date à laquelle celle-ci s'est transformée en société anonyme à Genève, avant de fusionner en avril 2014 avec la société anonyme C_____ SA (ci-après : C_____), dont le siège principal est à Zurich.

3) À partir de 2012, M. A_____ a été le mandataire, avec d'autres avocats, de la famille de D_____ Monsieur E_____.

4) Par courrier du 17 avril 2015 adressé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), M. A_____ a expliqué que, à la suite d'un accord intervenu en fin d'année 2014, une rémunération de CHF XXX devait lui revenir. Après déduction de divers frais payés à l'Étude de CHF XXX, il lui restait un montant de CHF XXX à partager de la manière suivante : CHF XXX en faveur de C_____ pour son activité déployée après la fusion, CHF XXX en sa faveur, CHF XXX pour chacun de ses trois anciens associés et CHF XXX pour un collaborateur de l'Étude.

Le contribuable souhaitait que cette rémunération de CHF XXX fût exceptionnellement qualifiée de revenu d'activité indépendante accessoire n'entrant pas dans la rémunération de l'entité fusionnée C_____, dès lors qu'elle avait été déployée en marge de l'Étude avant la fusion et que divers frais y relatifs n'avaient pas pu être intégralement déduits. À cet égard, une déduction forfaitaire de 20 % était sollicitée. Cette qualification exceptionnelle procurerait une imposition intégrale à Genève et ne devrait pas avoir d'impact sur la qualification privée des actions C_____ détenues par les actionnaires bénéficiaires. Un refus de l'AFC-GE entraînerait en revanche « d'immenses complications comptables » résultant de l'intégration des rémunérations dans la comptabilité de C_____, sans aucun avantage pour le fisc genevois.

5) Par courriel du 30 novembre 2015, le contribuable a relancé l'AFC-GE afin de connaître sa position, de sorte que ses anciens associés dans le cadre de l'Étude B_____ et lui pussent « formellement encaisser ces revenus en 2015 en nom, avec application du mode de rémunération convenu ».

6) Faisant suite à un second courriel de relance, l'AFC-GE a répondu par courriel du 7 décembre 2015 en confirmant son acceptation de l'imposition comme activité indépendante accessoire, tout en limitant la déduction forfaitaire

des frais sur la base de sa notice n. 1/2004 du 16 décembre 2004 (ci-après : notice n. 1/2004).

7) Dans sa déclaration fiscale 2014 le 7 décembre 2015, le contribuable a déclaré un revenu de son activité indépendante de CHF XXX.

8) Par courrier du 8 avril 2016, l'AFC-GE a confirmé le traitement fiscal des honoraires perçus en 2014 dans le cadre de l'« affaire E_____ », à savoir que ceux-ci étaient réputés provenir de l'exercice d'une activité lucrative indépendante et répartis conformément à la clé de répartition fournie par le contribuable. Les frais forfaitaires étaient déductibles conformément au point XII de la notice n. 1/2004 et la qualification privée des actions C_____ n'était pas impactée.

9) Dans sa déclaration fiscale 2015 déposée le 23 janvier 2017, le contribuable a notamment mentionné un revenu de l'activité indépendante de CHF XXX et, sous la rubrique « autres revenus », un montant de CHF XXX (soit CHF XXX moins une cotisation AVS de CHF XXX et des frais forfaitaires de CHF XXX calculés selon la notice n. 1/2004) correspondant à l'« affaire E_____ ». Il a en outre déduit un rachat de la prévoyance professionnelle de CHF XXX effectué en 2015.

10) Par bordereaux du 9 mai 2019, l'AFC-GE a taxé le contribuable pour les années fiscales 2014 et 2015 comme suit :

- l'ICC 2014 s'élevait à CHF XXX sur la base d'un revenu imposable de CHF XXX au taux de CHF XXX et d'une fortune imposable de CHF XXX au taux de CHF XXX;

- l'IFD 2014 s'élevait à CHF XXX sur la base d'un revenu imposable de CHF XXX ;

- l'ICC 2015 s'élevait à CHF XXX sur la base d'un revenu imposable de CHF XXX et d'une fortune imposable de CHF XXX ;

- le contribuable n'était pas taxable pour l'IFD 2015.

L'AFC-GE a considéré qu'en 2014, le contribuable avait acquis un droit ferme et définitif à sa rémunération dans l'« affaire E_____ ».

11) M. A_____ a élevé réclamation contre ces décisions de taxation, contestant l'imposition en 2014, au lieu de 2015, de la rémunération précitée.

12) Par décisions sur réclamation datées du 20 septembre 2019, l'AFC-GE a rejeté la réclamation au motif que, comme l'indiquait son courrier du 8 avril 2016, les honoraires perçus dans le cadre de l'« affaire E_____ » devaient être imposés en 2014, année du droit ferme et définitif conformément au principe d'étanchéité.

Le revenu n'était imposable que s'il était réalisé. Tel était le cas lorsque des prestations étaient faites au contribuable et que celui-ci pouvait effectivement en disposer, c'est-à-dire lorsqu'une prestation avait passé en sa possession ou qu'il avait acquis un droit ferme à un bien ou à une prestation. Le revenu devait être disponible et cessible. L'« affaire E_____ » s'étant terminée en 2014, c'était durant cette année qu'il fallait considérer les revenus qui en découlent comme réalisés. Le fait que l'intéressé n'ait reçu ses honoraires qu'en 2015 était ainsi sans pertinence.

13) M. A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre ces décisions, concluant à leur annulation et à ce que le revenu de l'activité indépendante accessoire en lien avec l'« affaire E_____ » soit imposable en 2015 et non pas en 2014.

L'AFC-GE avait violé son droit d'être entendu en ne se déterminant pas sur les explications qu'il avait fournies dans sa réclamation. En se contentant de reprendre exactement la même justification que dans sa décision de taxation, elle avait commis un déni de justice formel. Il reconnaissait cependant que ce vice de procédure pouvait être réparé devant une autorité de recours disposant d'un plein pouvoir d'examen.

Selon un accord intervenu dans les derniers jours de l'année 2014, il avait reçu pour le compte de son équipe une rémunération globale de CHF XXX au titre de « success fee » versée sur le compte commercial UBS ouvert pour cette affaire. La majeure partie de ce montant avait été immédiatement reversée aux autres avocats concernés, à savoir USD 5 millions à un avocat G_____, 60 % du solde aux avocats H_____, 10 % aux avocats I_____ et 30 % aux avocats genevois. Au 1er janvier 2015, il restait ainsi un montant de XXX qui avait été finalement partagé après d'âpres et difficiles négociations achevées en 2015, C_____ estimant que la rémunération devait lui revenir compte tenu de la fusion de 2014. En 2014, il ne pouvait pas avoir de droit ferme sur le montant de sa rémunération, dans la mesure où il n'en connaissait pas son ampleur, compte tenu notamment des revendications de C_____. Les versements aux bénéficiaires avaient finalement été effectués en février et décembre 2015. Si le revenu avait été déterminé et acquis en 2014, rien n'aurait empêché sa distribution dans cette année-là.

Lors des discussions avec l'AFC-GE et dans le courriel adressé à cette dernière le 30 novembre 2015, il était clair que l'encaissement du revenu et sa réalisation fiscale devaient intervenir en 2015. En outre, c'était de parfaite bonne foi qu'il avait déclaré la rémunération litigieuse en 2015 et procédé à un important rachat de prévoyance cette année-là. L'imposition de ce revenu d'activité indépendante accessoire en 2014 entraînait pour lui des conséquences fiscales désastreuses.

Il ressort du relevé du « compte courant entreprises » ouvert afin de percevoir la « success fee », qu'au 1er janvier 2015, le solde était de CHF XXX. Le titulaire du compte était M. A_____. Un débit de CHF XXX a été opéré le 7 janvier 2015. Le 9 février 2015, trois débits de CHF XXX, un débit de CHF XXX et un de CHF XXX ont été opérés. Les 17 et 18 décembre 2015, trois débits de CHF XXX chacun en faveur des trois anciens associés de M. A_____, un de CHF XXX en faveur du collaborateur, ainsi qu'un débit de CHF XXX et un autre de CHF 100'000.-, tous deux en faveur de M. A_____, ont été opérés.

Le compte personnel de ce dernier a été crédité le 9 février 2015 de CHF XXX de sa part, le lendemain de CHF XXX de C_____ au titre de « revenu extraordinaire indépendant » et le 18 décembre 2015 des montants précités de CHF XXX et CHF XXX.

14) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le contribuable disposait, dès la date du versement de la rémunération totale de CHF XXX sur le compte entreprise auprès de l'UBS, d'un droit ferme à percevoir la part lui revenant. Les modalités, tant du partage de cette somme entre les avocats concernés que du versement des parts, n'étaient pas susceptibles de remettre en cause son droit ferme à recevoir sa part d'honoraires. Il était plus qu'improbable que le collectif de défenseurs n'eût pas réglé en amont la répartition des « success fee ». L'intéressé n'avait fourni aucune indication sur ce point. Les discussions avec l'AFC-GE, lors desquelles il aurait précisé qu'il s'agissait de revenus encaissés en 2015, ne permettaient pas d'en inférer une promesse, un engagement ou une assurance de la part du fisc de taxer ces revenus en 2015.

La demande de « ruling » du 17 avril 2015 ne faisait pas mention d'une date de réalisation de ce revenu. La part des anciens associés du contribuable dans ces « success fee » avait été taxée pour chacun d'eux en 2014. À cet égard, elle tenait à disposition du TAPI tout document probant devant être couvert par le secret fiscal. Par ailleurs, dans un jugement (JTAPI/1102/2017 du 16 octobre 2017) concernant un avocat non associé dans l'étude du contribuable ayant exercé une activité dans le cadre du dossier E_____, le TAPI avait confirmé « de manière indirecte » l'imposition en 2014. Enfin, le fait que l'intéressé avait effectué un rachat de prévoyance professionnelle important en 2015, en considérant que ses honoraires devaient être taxés en 2015, n'avait aucun impact sur l'issue du litige.

15) Dans sa réplique, M. A_____ a relevé que le fait que les autres associés avaient été imposés sur l'exercice 2014 ne liait pas le TAPI, ces derniers n'ayant pas contesté leur taxation.

L'argumentation selon laquelle le jugement précité confirmait de « manière indirecte » l'imposition en 2014 d'un avocat non associé de l'Étude ayant exercé une activité dans l'« affaire E_____ » n'était pas pertinente. L'état de fait en

question était très probablement différent et l'objet du litige ne portait pas sur la période d'imposition.

16) L'AFC-GE a répondu que le « ruling » avait été accordé en qualifiant la rémunération de revenu d'activité indépendante accessoire n'entrant pas dans les produits de C_____. Partant, la situation de M. A_____ ne pouvait être apparentée à celle d'un salarié percevant un bonus.

17) Le TAPI a invité le contribuable à lui remettre toutes pièces justificatives (convention de répartition des honoraires d'avocats, etc.) permettant de démontrer que les négociations relatives à la répartition des honoraires d'avocats avaient eu lieu en 2015.

18) Par courrier du 25 août 2020, M. A_____ a remis un courrier de Me E_____, « managing partner » de C_____, en soulignant que celui-ci confirmait « que la répartition du bénéfice, notamment entre les anciens actionnaires de l'Étude B_____ et aussi avec C_____ a été décidée en 2015 ».

Le courrier de Me E_____ expliquait que M. A_____ avait approché ses anciens associés au début de l'année 2015 afin d'obtenir un pourcentage plus important en sa faveur, ce qui avait conduit à des négociations animées. Lors d'une réunion en février 2015, les quatre anciens associés de B_____ s'étaient entendus sur la répartition d'une partie de revenus en tant qu'indépendants – en cas de « ruling » admis par le fisc – à raison de 60 % pour M. A_____ et 40 % divisé en trois parts égales entre les autres anciens associés. Il avait aussi été question de verser un bonus de CHF XXX à un collaborateur de l'Étude pour son importante contribution dans cette affaire. Ce bonus avait finalement été accordé. La question du pourcentage d'une deuxième tranche à répartir en fonction du « ruling » négocié avec le fisc avait été laissée ouverte. En été, des nouvelles discussions avaient eu lieu. Certains associés avaient voulu revenir à la répartition « classique ». À l'issue des discussions, ils étaient tombés d'accord que le même pourcentage soit appliqué, ce qui avait donné lieu aux versement opérés en décembre 2015. Dès janvier 2015, il avait aussi fallu trouver un accord avec les associés zurichois de C_____, ce qui avait impliqué de difficiles négociations. Le montant finalement versé à C_____ avait été bien inférieur aux attentes des associés zurichois.

19) L'AFC-GE a considéré que le courrier de Me E_____ ne constituait pas un élément de preuve suffisant pour remettre en cause les taxations litigieuses.

20) Par jugement du 23 novembre 2020, le TAPI a admis le recours et renvoyé la cause à l'AFC-GE pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

L'éventualité qu'une « success fee » soit versée ne se réalisait qu'à la fin du mandat et la répartition de celle-ci dépendait généralement du rôle joué par

chacun dans le succès de la cause. La demande de « ruling » et les échanges qui avaient suivi les versements effectués en février et décembre 2015 témoignaient des incertitudes subsistant durant l'année 2015 sur le partage de cette rémunération exceptionnelle. Si fin 2014, l'avocat avait certes reçu une somme importante au titre de « success fee », celle-ci devait encore être partagée. Compte tenu des changements de structures de travail intervenus durant le mandat et des négociations qui avaient suivi, il existait de réelles incertitudes relatives à la détermination du montant revenant au contribuable en 2014. Il ne disposait ainsi, en 2014, pas d'un droit ferme mais d'une expectative non encore imposable sur le montant de sa rémunération.

21) Par acte déposé le 18 décembre 2020 à la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), l'AFC-GE a recouru contre ce jugement, dont elle a demandé l'annulation, concluant à la confirmation de ses décisions du 20 septembre 2019.

La rémunération exceptionnelle litigieuse constituait une prétention ferme du contribuable dès son versement en 2014. Seule était incertaine la répartition de la « success fee ». Selon l'attestation de Me E_____, la pratique entre associés prévalant depuis 2005 voulait que l'associé qui percevait une « sucess fee », avait droit à 50 % de celle-ci et partageait les autres 50 % avec ses associés. Le contribuable avait approché ses anciens associés début 2015 pour demander un pourcentage plus élevé, ce qui avait conduit à des négociations animées. Il était ainsi clair dans l'esprit de l'intéressé qu'il percevrait en tout cas 50 % de la « success fee ». Il avait d'ailleurs approché, dans cette idée, l'autorité fiscale en avril 2015 dans le but de faire qualifier cet honoraire exceptionnel de revenu de l'activité indépendante. Les changements intervenus dans la structure de l'Étude étaient sans pertinence à cet égard. Lorsqu'il avait engagé les discussions avec ses anciens associés pour obtenir une part supérieure à 50 % dans la « success fee », l'intéressé avait conscience que la moitié de celle-ci lui était acquise.

22) Les époux A_____ ont relevé que, quand bien même le recours n'était dirigé que contre le mari, ils partaient de l'idée qu'il concernait également l'épouse.

Ce n'était qu'après discussion tant avec ses anciens qu'avec ses nouveaux associés que le montant du revenu revenant au contribuable avait été établi. Si celui-ci avait déjà été établi en 2014, M. A_____ l'aurait reçu sur son compte personnel. Or, il ne l'avait reçu qu'en 2015. Par ailleurs, après la fusion avec l'Étude zurichoise, le contrat de société simple entre les anciens associés concernant la répartition des « success fee » n'existait plus. Ces derniers étaient tous devenus employés de C_____. La qualification de revenu d'activité indépendante de la rémunération exceptionnelle résultait d'une négociation avec l'AFC-GE, mais n'était pas connue en 2014. En outre, la règle des 50 % n'était pas écrite. L'intimé n'était ainsi pas certain de percevoir ce montant. Qui plus est,

il devait également régler la question des prétentions de C_____ qui aurait pu réclamer la totalité du montant et celles du collaborateur, qui prétendait à un juste intéressement. Ainsi, ni le pourcentage ni l'assiette sur laquelle il serait calculé n'étaient établis en 2014.

Si l'on suivait le raisonnement de l'AFC-GE, le droit ferme de l'intimé s'élevait, en 2014, à 50% de CHF XXX. Le supplément de CHF XXX devrait donc être considéré comme un revenu acquis en 2015.

Contrairement à ce que soutenait le fisc, le changement de structure avait rendu incertain le traitement de ce revenu exceptionnel, qui se rapportait à une longue période d'activité ayant débuté bien avant la fusion des deux cabinets d'avocats. La conclusion du TAPI selon laquelle, selon toute vraisemblance, la répartition de la « success fee » n'était pas connue d'avance, était fondée.

Enfin, l'audition de Me E_____ était sollicitée afin qu'il puisse confirmer la teneur de son courrier du 17 août 2020. Il pouvait également préciser le sens de ses propos, notamment au sujet de la question de la part de 50% de la « success fee » et du fait que l'intimé n'y avait aucun droit ferme.

23) L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) s'est ralliée à la position de son homologue genevoise. Elle a insisté sur le fait que la somme relative à la « success fee » est entrée dans la sphère de maîtrise de l'intimé en 2014 et qu'une clef de répartition était alors déjà connue. La perception du montant n'était pas subordonnée à une condition suspensive. Le fait que le contribuable ait ensuite approché ses associés pour obtenir une part plus importante ne permettait pas de modifier le moment de la réalisation du revenu.

En outre, la part des anciens associés de l'intéressé dans la « success fee » avait été taxée, selon l'AFC-GE, en 2014, ce qui renforçait la conclusion de l'entrée dans la sphère fiscale de l'ensemble des avocats concernés par la répartition de la rémunération exceptionnelle en 2014.

Par ailleurs, dès lors que cette somme avait été admise au titre de revenu de l'activité lucrative indépendante accessoire, elle aurait dû figurer dans les états financiers du contribuable en 2014, ce qui n'avait pas été le cas. L'engagement de reverser une part de la somme aurait alors dû être pris en compte au titre de provision. Cela ne modifiait cependant pas le moment où la « success fee » était entrée dans la sphère patrimoniale de l'intimé.

24) Se déterminant sur la prise de position de l'AFC-CH, le contribuable a relevé que la « success fee » avait été versée sur un compte courant « entreprise » ; il n'en était pas l'ayant droit économique exclusif. Il n'avait reçu le montant de CHF XXX sur son compte personnel qu'en 2015, lorsque la répartition entre les différents intervenants avait été décidée.

La qualification de revenu résultant d'une activité indépendante accessoire n'avait été acceptée par l'AFC-GE qu'en 2015. Il ne pouvait donc être reproché à l'intimé de ne pas avoir tenu de comptabilité au sujet d'un unique versement.

25) L'AFC-GE a indiqué ne pas avoir d'observations complémentaires à formuler.

26) Par courrier du 12 mars 2021, 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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - 642.11).

2) Compte tenu de la solidarité des obligations fiscales des époux (art. 16 LPFisc, art. 113 al. 3 LIFD ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_44/2007 du 19 juillet 2007 consid. 1.2), la présente procédure concerne les deux conjoints, comme le contribuable l'a d'ailleurs à juste titre relevé.

3) L'intimé sollicite l'audition de son associé.

a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il y soit donné suite (ATF 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 144 I 11 consid. 5.3). Ce droit n'empêche pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves et de procéder à une appréciation anticipée de celles-ci, s'il acquiert la certitude qu'elles ne l'amèneront pas à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1. ; 140 I 285 consid. 6.3.1). En outre, il n'implique pas le droit d'être d'obtenir l'audition de témoins (ATF 130 II 425 consid. 2.1).

b. En l'espèce, l'intimé a pu s'exprimer dans ses écritures au cours de la procédure de réclamation devant l'AFC-GE, puis de recours devant le TAPI et la chambre de céans. Il a eu l'occasion de faire valoir ses arguments et produire toute pièce utile. Par ailleurs, il n'apparaît pas que l'audition de son associé soit de nature à influer sur l'issue du litige. En effet, l'écrit de celui-ci du 17 août 2020 est suffisamment clair et ne nécessite pas d'explications supplémentaires. En outre, de telles explications demeureraient sans pertinence pour la réponse à la question de savoir si la part de l'intimé à la « success fee » doit être saisie dans l'année

fiscale 2014 ou 2015. En effet, les éléments au dossier, notamment les pièces produites et les explications fournies par l'intimé, permettent de trancher cette question.

Dans ces circonstances et la chambre administrative étant en possession d'un dossier complet, qui contient les éléments pertinents pour trancher le litige, il ne sera pas procédé à l'audition de l'associé de l'intimé.

4) Est litigieuse la question de savoir si le revenu de l'activité indépendante accessoire a été réalisé, au regard du droit fiscal, en 2014 ou 2015.

a. Selon l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Le droit cantonal prévoit que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions (art. 17 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08).

La créance d'impôt naît sitôt que les faits générateurs prévus par la loi sont réalisés. La créance fiscale prend naissance ex lege, sans aucune autre intervention extérieure. L'existence et le contenu de la créance fiscale sont fixés par la loi, raison pour laquelle dite créance est en principe irrévocable: dès l'instant où une créance fiscale est née, elle ne peut être réduite à néant par une opération destinée à effacer les faits générateurs lui ayant donné naissance. La naissance ex lege de la créance fiscale a également pour conséquence que le moment de la réalisation du revenu ne saurait dépendre de la seule volonté du contribuable; si tel était le cas, le contribuable pourrait différer et, par là, déterminer lui-même en fonction de ses convenances personnelles à quel moment ce revenu est imposable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4.2 ; 2C_692/2013 du 24 mars 2014 consid. 4.2 ; 2C_116/2010 du 21 juin 2010 consid. 2.2 in RDAF 2010 II 474 et les références citées).

b. Selon le principe de la périodicité de l'impôt sur le revenu, l'impôt dû pour une période fiscale donnée se calcule sur la base du revenu réalisé et des frais tombant durant cette période. Ce principe implique que l'on attribue un revenu à la période fiscale au cours de laquelle il a été réalisé (art. 41 LIFD). L'attribution d'un revenu à une période fiscale s'effectue ainsi selon le principe de la réalisation, qui y est lié (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_784/2017 du 8 mars 2018 consid. 7.4 ; 2C_683/2013 du 13 février 2014 consid. 6.3).

Le revenu n'est imposable que s'il est réalisé. Cette condition essentielle constitue le fait générateur de l'imposition du revenu. La réalisation détermine le point d'entrée de l'avantage économique dans la sphère fiscale de la personne contribuable. Tant que l'avantage économique n'est pas réalisé, il demeure une

expectative non – encore – imposable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_710/2017 du 29 octobre 2018 consid. 5.3). Un revenu est réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que ce dernier acquiert une prétention ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition (ATF 113 Ib 23 consid. 2e ; 105 Ib 238 consid. 4a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_784/2017 du 8 mars 2018 consid. 7.5 ; 2C_445/2015 du 26 août 2016 consid. 6.3.3 ; 2C_1050/2015 du 13 juin 2016 consid. 2.2 ; 2C_454/2015 du 1er avril 2016 consid. 4.1).

En règle générale, l'acquisition d'une prétention est déjà considérée comme un revenu dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine. Ce n'est que si cette exécution paraît d'emblée peu probable que le moment de la perception réelle de la prestation est pris en considération (ATF 113 Ib 23 consid. 2e ; 105 Ib 238 consid. 4a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_660/2018 du 30 janvier 2019 consid. 4.1 ; 2C_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4.3). Faute de constituer une prétention ferme, une simple expectative, soit une créance soumise à une condition suspensive, ne déclenche pas l'imposition (arrêt du Tribunal fédéral 2C_168/2012 du 1er mars 2013 consid. 2.2 et les références citées).

Dans le cas d'honoraires résultant de contrats de mandat, la prétention est acquise au moment où le mandat confié a été porté à son terme, ou, pour simplifier, au moment de la facturation (arrêts du Tribunal fédéral 2C_810/2017 du 16 août 2018 consid. 6.2 ; 2C_907/2012 du 22 mai 2013 consid. 5.2.2, in RF 68 2013 714; 2C_157/2010 du 12 décembre 2010 consid. 4.1 in RDAF 2011 II 418). Il est aussi admis que les indépendants qui ne sont pas astreints à la tenue d'une comptabilité commerciale et qui n'en tiennent pas une peuvent choisir la méthode de l'encaissement (dite "Ist-Methode"), selon laquelle un revenu est réputé réalisé au moment de l'encaissement seulement (ATF 105 Ib 238 consid. 4a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1015/2015 du 8 décembre 2016 consid. 5.7.1 ; 2C_404/2013 du 2 mai 2014 consid. 3.3.5 in RDAF 2014 II 513 ; 2A.338/1998 du 11 février 2000 consid. 2a in RF 55 2000 500).

c. En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/1197/2018 du 6 novembre 2018 consid. 3a).

En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit

s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7ème éd., 2016, p. 502 s.). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêts du Tribunal fédéral 2C_710/2016 du 25 août 2016 consid. 6.2 ; 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 in RDAF 2009 II 408 consid. 5 ; ATA/119/2019 du 5 février 2019 consid. 8 ; ATA/558/2014 du 17 juillet 2014).

d. En vertu des principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, chaque exercice est considéré comme un tout autonome sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants, et le contribuable ne saurait choisir au cours de quelle année fiscale il fait valoir les déductions autorisées (ATA/1470/2017 du 14 novembre 2017 consid. 5d ; ATA/14/2015 du 6 janvier 2015 consid. 5 ; ATA/959/2014 du 2 décembre 2014 consid. 12b). Les déductions doivent être demandées dans la déclaration d'impôts de l'année au cours de laquelle les faits justifiant l'octroi des déductions se sont produits (ATA/547/2012 du 21 août 2012 consid. 6) ; plus généralement, les deux principes précités impliquent que tous les revenus effectivement réalisés, ainsi que tous les frais engagés durant la période fiscale en cause sont déterminants pour la taxation de cette période (arrêt du Tribunal fédéral 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 8.1.2 et les références).

5) En l'espèce, il n'est pas contesté que la « success fee » a été versée sur le compte de l'Étude de l'intimé en 2014. Il ressort de la demande de « ruling » du 17 avril 2015 qu'à la suite de l'accord intervenu à fin 2014, une rémunération de CHF XXX revenait à l'intimé. Dans le cadre de cet accord, il conservait CHF XXX, le reste étant réparti entre ses trois anciens associés et un collaborateur.

Dans son courrier du 8 avril 2016, l'AFC-GE a accepté de traiter les honoraires perçus en 2014, en lien avec la « success fee », comme honoraires provenant d'une activité indépendante accessoire pour chacun des quatre associés et le collaborateur concerné. Selon les explications fournies par l'intimé dans son recours au TAPI, un compte courant commercial « F_____ Legal Fees Account » avait été ouvert afin de recevoir la « success fee ». En 2015, aucun crédit n'a été porté sur ce compte ; seuls des débits, essentiellement en faveur des quatre anciens associés et du collaborateur, ont eu lieu. Les relevés bancaires produits relatifs à ce compte indiquent comme seul titulaire l'intimé.

Selon le courrier de l'associé de l'intimé du 17 août 2020, une pratique existait entre les anciens associés selon laquelle en cas de perception d'une « success fee », l'associé concerné partageait le 50 % de celle-ci avec les autres associés. Début 2015, l'intimé avait toutefois approché ses anciens associés pour demander un pourcentage plus important en sa faveur. Début février 2015, les

quatre anciens associés étaient tombés d'accord qu'en cas de « ruling » favorable, la part de l'intimé serait de 60 % et celle de ses anciens associés d'un tiers de 40 %, le collaborateur percevant un bonus de CHF 100'000.-. Était demeurée ouverte la question d'une « deuxième tranche à répartir » en fonction du « ruling » à intervenir. Ensuite, de nouvelles discussions avaient eu lieu en été, certains associés voulant revenir sur l'accord du mois de février 2015. Ce n'était qu'à la fin de l'année 2015 que les (anciens) associés étaient tombés d'accord d'appliquer le même pourcentage.

Au vu de l'ensemble de ces éléments, il ne peut être considéré que l'intimé ne disposait, en 2014, que d'une prétention incertaine sur les honoraires perçus dans le dossier E_____. La part de la « success fee » revenant aux avocats genevois avait été versée sur un compte spécialement ouvert à cet effet, dont l'intimé apparaissait comme seul titulaire ; il ne subsistait donc aucune incertitude sur le paiement de la « succes fee », qui était intervenu. En outre, l'intimé a indiqué dans sa demande de « ruling » qu'à fin 2014, un accord existait selon lequel le montant de CHF XXX lui revenait. Bien que non écrite, il ressort du courrier de l'associé de l'intimé que ceux-ci pratiquaient, en cas de « success fee » versée à l'un d'eux, la règle voulant que l'associé en charge du dossier en conserve la moitié.

Certes, l'intimé n'avait pas de certitude absolue que cette règle continue à s'appliquer après le changement de structure de l'Étude dont il est associé. Toutefois, le fait qu'il ait ouvert, en 2014, un compte particulier, à son nom, pour recevoir la « success fee » témoigne de la légitimité qu'il estimait avoir de garder la maîtrise de la répartition de celle-ci et, en particulier, d'en conserver au moins la moitié selon la règle appliquée avec ses anciens associés. L'intimé est ainsi entré en possession du montant de ces honoraires particuliers en 2014 et rien ne permet de retenir que l'application de la règle selon laquelle il pouvait, après déduction des frais, en conserver la moitié serait improbable. Les discussions ont d'ailleurs porté, en ce qui le concernait, sur une part plus importante dans la « success fee » que le 50 % usuel entre les quatre anciens associés. Finalement, l'intimé a, au demeurant, effectivement perçu la moitié de la « success fee » de CHF 2'051'920.-. En effet, l'addition des montants versés depuis le compte ayant été alimenté par la « success fee » sur le compte personnel de l'intimé et de la somme de CHF 310'734.85 versée par C_____ au titre de « revenu extraordinaire d'indépendant » sur le compte personnel de l'intimé se monte à CHF XXX (CHF XXX + CHF XXX + CHF XXX + CHF XXX), soit – à CHF 400.- près – la moitié de CHF XXX.

Ainsi, quand bien même des discussions ont pu avoir lieu entre les anciens associés, voire avec C_____, aboutissant, par d'autres calculs, à ce qu'il conserve CHF XXX, l'intimé ne se trouvait pas dans une situation lui permettant de ne pas comptabiliser en 2014 sa part dans la « success fee » au titre de revenu.

Sa prétention sur en tout cas la moitié de celle-ci ne paraissait pas d'emblée peu probable.

Enfin, il ne ressort pas du dossier que l'AFC-GE aurait donné des assurances au contribuable relatives au fait que son revenu d'indépendant, issu de la « success fee » perçue en 2014, serait pris en compte dans l'année fiscale 2015. L'AFC-GE a, en décembre 2015, confirmé la qualification de revenu d'une activité indépendante accessoire. Dans son courrier du 8 avril 2016, elle a confirmé le traitement fiscal « des honoraires perçus en 2014 » par les intéressés « dans le cadre de l'affaire dite E_____ ». Ce courrier se référait à la demande de « ruling », qui faisait état de l'accord intervenu « fin 2014 » au sujet desdits honoraires. Ainsi, aucune assurance n'a été donnée par l'autorité fiscale selon laquelle le revenu d'indépendant serait pris en compte dans l'année fiscale 2015.

Au vu de ce qui précède, il convient d'admettre le recours et d'annuler le jugement querellé. Les décisions de taxation et celles rendues sur réclamation seront confirmées.

6) Au vu de l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge des intimés et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

**PAR CES MOTIFS**
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 18 décembre 2020 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 23 novembre 2020 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule le jugement précité et confirme les décisions de taxation du 9 mai 2019 et les décisions rendues sur réclamation le 20 septembre 2019 ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge solidaire de Madame et Monsieur A_____ ;

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 l'administration fiscale cantonale, à Me Dominique MORAND, avocat des intimés, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

| la greffière-juriste : | la présidente siégeant : |
|---|---|
| M. Rodriguez Ellwanger | F. Krauskopf |

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :