

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3944/2016-ICC

ATA/602/2018

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 12 juin 2018

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

représenté par Me Olivier Thévoz, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
16 octobre 2017 (JTAPI/1097/2017)**

EN FAIT

- 1) Le litige porte sur l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2013.
- 2) Monsieur A_____ est domicilié dans le canton de Vaud et exerce une activité indépendante d'avocat à Genève, aux côtés d'un associé. Il est ainsi assujetti aux impôts de manière limitée (art. 3 al. 1 let. e de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08).
- 3) Dans ses comptes relatifs à cette activité, joints à sa déclaration fiscale pour l'année 2013, M. A_____ a fait état de sa part de produits réalisés au sein de l'étude (CHF 93'363.-) et de charges y afférentes (CHF 164'781.-), dont il a soustrait un montant de CHF 120'000.-, intitulé « prélèvements ». L'exercice commercial s'était ainsi soldé par un bénéfice de CHF 48'582.-.

Ces éléments étaient présentés comme suit :

« Répartition 50 %

Produits (93'363.00)

Charges 164'781.00 71'418.00

Prélèvements (120'000.00)

Revenu (48'582.00) »

- 4) Par bordereau du 16 février 2015, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a ajouté le montant de CHF 120'000.- aux recettes de CHF 93'363.-, de sorte que celles-ci s'élevaient à CHF 213'362.-. Elle a admis les frais généraux à concurrence de CHF 88'933.-, de sorte que le bénéfice net imposable était de CHF 124'429.-.

Pour déterminer le montant desdits frais, l'AFC-GE a pris en compte ceux de l'étude (CHF 329'562.-), qui incluaient les « prélèvements » de CHF 120'000.- et les cotisations du contribuable à l'AVS qu'elle avait soustraites, puis elle avait divisé par deux la somme ainsi obtenue [CHF 329'562.- – (CHF 120'000.- + CHF 10'565.-) / 2] = CHF 99'498.-]. Elle avait ensuite déduit les cotisations à l'AVS du montant obtenu (CHF 99'498.- – CHF 10'565.- = CHF 88'933.-).

- 5) Dans sa réclamation, le contribuable a fait valoir que le bénéfice de son activité indépendante était celui ressortant de sa déclaration fiscale.

- 6) À la demande de l'AFC-GE, le contribuable lui a communiqué la décision de répartition intercantonale prise par l'autorité fiscale vaudoise, laquelle retenait un revenu de l'activité indépendante de CHF 31'148.-.

Il a exposé que les prélèvements litigieux de CHF 120'000.- remontaient aux années 1990 lorsque les associés de l'étude avaient décidé de lui assurer un revenu fixe minimum, compte tenu des perspectives économiques de l'étude. Aussi longtemps que son associé ne donnait pas son accord pour mettre un terme aux « prélèvements fictifs », il se trouvait dans l'obligation de les comptabiliser, quand bien même il ne les percevait pas. L'AFC-GE avait toujours accepté une telle présentation des comptes, de sorte que la taxation litigieuse devait se faire dans la continuité de ses décisions précédentes.

- 7) Par décision du 17 octobre 2016, l'AFC-GE a rejeté la réclamation. Au vu de la présentation par le contribuable de ses comptes, le revenu de CHF 120'000.-, rajouté au résultat de l'activité indépendante, représentait ses prélèvements personnels. Ce revenu était en conséquence imposable, à titre de produit de l'activité lucrative indépendante.

- 8) Par acte du 16 novembre 2016, le contribuable a déféré cette décision devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI), concluant à son annulation.

Reprenant les explications exposées dans ses écritures précédentes, il a notamment ajouté que l'étude était une société simple composée de deux membres, qui avaient décidé de lui verser un revenu fixe minimum de CHF 120'000.-. Ne relevant pas directement de l'exploitation annuelle de l'étude, ce revenu devait être comptabilisé de manière à suivre l'évolution de cette dernière au cours des années. Les prélèvements « théoriques » devaient être inclus dans un compte de charges spécifique, intitulé « prélèvements Me A_____ », alors que leur contrepartie devait être comptabilisée dans un compte du bilan, dénommé « créancier Me A_____ ». La présentation des comptes de l'étude pour l'exercice 2013 démontrait que ces prélèvements avaient été comptabilisés dans les charges de celle-ci et que le compte « créancier » au passif du bilan avait augmenté dans la même proportion. En n'acceptant plus un tel procédé comptable, l'AFC-GE avait manifestement changé sa manière de le taxer, par rapport à celle adoptée lors des années antérieures.

Le montant de CHF 120'000.- devait être porté en déduction de ses charges de CHF 164'781.-.

- 9) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Il ressortait des écritures comptables du recourant que le montant de CHF 120'000.- avait été comptabilisé au titre de prélèvements à caractère personnel. Ceux-ci correspondaient à une part

de bénéfice et devaient être inscrits dans les produits conformément aux règles de droit comptable et fiscal.

Par ailleurs, elle n'était pas tenue par la manière dont elle avait imposé le recourant lors des années antérieures. C'était ainsi à bon droit qu'elle avait corrigé la comptabilité du recourant en y inscrivant un produit d'exploitation correspondant aux prélèvements privés opérés par ce dernier.

- 10) Dans sa réplique, le recourant a précisé que son associé et lui avaient convenu qu'il avait droit à des honoraires d'un montant annuel de CHF 120'000.-, à titre de rémunération de son travail. Dans les comptes joints à sa déclaration fiscale, il avait soustrait cette somme de sa part des recettes.

Les produits de l'étude en 2013 étaient de CHF 186'725.05 et les charges « effectives » (soit celles en dehors des prélèvements litigieux) de CHF 209'526.04. Il en résultait une perte de CHF 22'836.99. Toutefois, constituant une dette de l'étude, lesdits prélèvements devaient être ajoutés aux charges de cette dernière. La perte à répartir entre les deux associés s'élevait ainsi à CHF 142'836.99, dont CHF 71'418.50 à sa charge. Il allait de soi qu'il devait déclarer cette part de perte ainsi que son droit aux honoraires de CHF 120'000.-. Partant, le revenu net découlant de son activité s'élevait bien à CHF 48'581.50.

Comme il avait été rajouté à ses revenus imposables, le montant de CHF 120'000.- n'avait aucun impact sur la répartition du résultat entre les associés. Si cette somme n'avait pas été comptabilisée par l'étude comme une charge, il aurait dû déclarer une perte de CHF 11'418.49 ($[186'725.05 - 209'562.04 = 22'836.99] / 2 = 11'418.49$) et non un revenu de CHF 168'582.-, comme retenu par l'autorité.

Selon les dispositions légales relatives à une société en nom collectif, les honoraires convenus entre les associés de l'étude constituaient une dette de cette dernière. De plus, l'AFC-GE perdait de vue qu'il avait d'ores et déjà additionné le montant de CHF 120'000.- à ses revenus imposables. Elle ne saurait dès lors le rajouter une seconde fois.

- 11) Dans sa duplique, l'AFC-GE a relevé que les éléments du compte de pertes et profits de l'étude devaient se répartir par moitié entre les deux associés, comme l'admettait le recourant, de sorte que les produits de CHF 186'725.- devaient lui être attribués pour CHF 93'362.50.

En revanche, il convenait d'enlever des charges de l'étude, dont la moitié devait être attribuée au recourant, le montant de CHF 120'000.- ainsi que celui des cotisations à l'AVS (CHF 329'562.- CHF 120'000.- - CHF 10'565.40) = CHF 198'996.60 : 2 = CHF 99'498.30). Ce dernier avait donc subi une perte de CHF 6'135.80.- (CHF 93'362.50 - CHF 99'498.30).

En vertu de la convention passée entre les associés, le montant de CHF 120'000.- relatif aux honoraires du recourant devait être ajouté à cette perte. Partant, le bénéfice net s'élevait à CHF 113'864.20 (CHF 120'000.- – CHF 6'135.80), montant dont les cotisations à l'AVS de CHF 10'565.40 devaient être déduites.

- 12) Dans une écriture spontanée, le recourant a maintenu ses conclusions.
- 13) Par jugement du 16 octobre 2017, le TAPI a rejeté le recours. Le bénéfice de l'étude avait été de CHF 186'725.05 en 2013, dont la moitié revenait au contribuable. Celui-ci avait admis avoir acquis un droit à un prélèvement de CHF 120'000.- sur les bénéfices futurs de l'étude. Cette créance, née en 2013, constituait donc un revenu imposable. À juste titre, l'AFC-GE avait soustrait des charges de CHF 329'562.- le prélèvement de CHF 120'000.- et les cotisations AVS du contribuable, de sorte que la part de charges du contribuable à l'étude se montait à CHF 99'498.50. Le revenu de ce dernier s'élevait donc à CHF 113'864.- (CHF 120'000.- + CHF 93'362.50 – CHF 99'498.50). Enfin, la manière différente de taxer les années précédentes n'était pas opposable à l'administration.
- 14) Par acte expédié le 16 novembre 2017, M. A_____ a recouru contre ce jugement, dont il a demandé la réformation en tant que son bénéficiaire imposable pour 2013 devait être arrêté à CHF 48'551.51.-. Subsidiairement, le jugement annulé, la cause devait être renvoyée au TAPI pour nouvelle décision au sens des considérants.

Il a exposé que, la somme de CHF 120'000.- n'étant pas commercialement justifiée, il l'avait rajoutée à son bénéfice. Aucune base légale ne justifiait de rajouter ce montant au chiffre d'affaires. Après déduction de la charge non justifiée de CHF 120'000.-, les charges justifiées de l'étude s'élevaient à CHF 209'562.40. Compte tenu du chiffre d'affaires de CHF 187'725.05, la perte de l'étude se montait à CHF 22'836.99.-.

Par ailleurs, son associé et lui avaient convenu qu'en cas de bénéfice d'un montant de CHF 200'000.-, lui-même percevrait CHF 160'000.- et son associé CHF 40'000.-. Ainsi, son bénéfice se montait à CHF 48'551.51.-. Si la chambre de céans ne devait pas tenir compte de l'accord interne, la perte de chaque associé se chiffrait à CHF 11'418.50.-.

Il reconnaissait que le montant de CHF 120'000.- ne constituait pas une charge justifiée par l'usage commercial et l'avait ainsi correctement rajouté dans les comptes qu'il avait présentés, qui comportaient également dans les charges les cotisations AVS.

Enfin, l'AFC-GE ayant reconnu que le bénéfice net ne se montait pas à CHF 124'430.-, mais à CHF 113'864.20, dont à déduire les cotisations AVS, il convenait de corriger le jugement en tout cas sur ce point.

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

Le prélèvement de CHF 120'000.- n'étant, de l'aveu même du recourant, pas commercialement justifiable, il constituait un revenu imposable. Par ailleurs, les cotisations AVS n'étaient pas des charges relatives à l'activité indépendante. Elles devaient donc être mentionnées après le bénéfice net et n'étaient déductibles que sous le code 32.10, hors comptabilité.

- 16) Le TAPI n'a pas formulé d'observations.

- 17) Dans sa réplique, le contribuable a relevé que tant l'AFC-GE que le TAPI avaient retenu comme bénéfice net la somme de CHF 113'864.20 (au lieu de CHF 124'429.- retenu dans la décision de taxation), sans toutefois corriger cette erreur.

- 18) Les parties ont ensuite 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. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

- 2) Est litigieuse la détermination du revenu imposable du recourant au regard de l'ICC 2013.

a. Le revenu imposable se calcule d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 210 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). Selon l'art. 57 de la LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Celui-ci comprend – outre le bénéfice net résultant du solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 let. a LIFD) – tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial tels que notamment les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés, les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial ainsi que les

produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats (art. 58 al. 1 let. b et c LIFD).

b. Les cantons doivent imposer l'ensemble du bénéfice net dans lequel doivent notamment être inclus les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats ainsi que les produits et les bénéfices en capital, de liquidation et de réévaluation qui n'ont pas été portés au crédit du compte de résultats (art. 24 al. 1 let. a et b de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14).

En droit cantonal, 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 LIPP). Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 29 à 37 LIPP (art. 28 LIPP).

Les déductions liées à l'exercice d'une activité lucrative indépendante sont énumérées, de manière exemplative, à l'art. 30 LIPP, dont notamment les dépenses qui sont nécessaires pour l'exercice d'une profession ou d'un métier (let. a) et les traitements et salaires des employés et ouvriers (let. c). La LIPP ne prévoit pas que le salaire et les cotisations à l'AVS, qu'une personne physique verse pour elle-même dans le cadre de son entreprise individuelle, constitue des charges de cette dernière.

Dès lors que la détermination du bénéfice net en droit cantonal est identique à celle du droit fédéral, les développements relatifs à l'impôt fédéral direct s'appliquent par analogie à l'ICC.

c. L'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de déterminance), selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Le contribuable est lié à la situation patrimoniale de la période fiscale telle qu'elle ressort des livres de compte régulièrement établis (principe de périodicité de l'impôt ; ATF 137 II 353 consid. 6.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_490/2016 du 25 août 2017 consid. 5.1). L'autorité fiscale peut cependant s'en écarter lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 137 II 353 consid. 6.2; arrêt du Tribunal fédéral 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 6.1).

- 3) En l'espèce, le recourant a, dans sa comptabilité, inscrit comme charge le prélèvement de CHF 120'000.- effectué en 2013. Il reconnaît que cette charge n'était pas justifiée par l'usage commercial. Il soutient pouvoir ainsi, à titre correctif, réintégrer ce montant dans ses revenus imposables, tout en les maintenant dans le poste des charges.

Or, cette manière de faire n'est pas conforme aux règles de la comptabilité commerciale. En effet, dès lors que, comme il l'indique, il ne s'agit pas d'une charge, ce montant ne peut figurer comme charge dans la comptabilité, qui doit refléter la réalité économique. Les frais généraux admissibles de l'étude du recourant ne doivent donc pas comporter la somme de CHF 120'000.-, d'une part. Déduction faite du montant de CHF 120'000.-, les charges admissibles de l'étude pour la période fiscale 2013 se montent donc à CHF 209'562.- (CHF 329'562.- – CHF 120'000.-), soit CHF 104'766.- à charge du recourant.

D'autre part, le recourant ne contestant pas qu'il a perçu ce montant, ce dernier doit figurer dans les revenus tirés de son activité. Le contribuable n'expose pas à quel autre titre ce montant devrait être intégré dans sa comptabilité, qu'il reconnaît être erronée sur ce point. S'agissant d'un prélèvement opéré sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat et qui ne sert pas à couvrir une dépense justifiée par l'usage commercial, cette somme constitue, conformément à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, un bénéfice.

Selon les comptes présentés par le recourant, le produit de son étude s'est élevé en 2013 à CHF 186'725.05. Dans sa déclaration fiscale, il a indiqué que ses honoraires bruts s'élevaient à CHF 93'363.-, soit à la moitié du montant précité. Dans ses développements relatifs à la règle de répartition du bénéfice convenue avec son associé, le recourant n'intègre pas le montant de CHF 120'000.- dans le bénéfice, mais continue à le faire figurer comme une charge, qu'il ajoute à la perte de CHF 22'836.99 que l'étude aurait, selon lui, subie en 2013. Dès lors que, comme exposé ci-avant, le montant alloué au recourant ne correspond pas à une charge admise par l'usage commercial, elle ne peut être retenue à ce titre non plus une fois la perte déterminée.

Par ailleurs, il n'est pas contesté que les charges sociales d'un indépendant sont fiscalement déductibles. De même, les parties ne divergent pas sur le montant pouvant être déduit à ce titre. Le recourant ne semble plus s'opposer au fait que ce montant ne doit pas être pris en compte dans sa comptabilité commerciale – contrairement à ce qui ressort de sa comptabilité –, mais doit figurer dans les déductions à opérer sur son bénéfice net. Comme l'a relevé le TAPI, la LIPP ne prévoit, en effet, pas que ces cotisations constituent des charges de l'entreprise individuelle. Par ailleurs, la déduction fiscale de ce montant dans la comptabilité de l'étude – dont bénéficierait au demeurant à concurrence de la moitié l'associé du recourant – est moins favorable au recourant, étant relevé qu'aucune déduction n'a été prévue pour les cotisations sociales versées par son associé. Partant, l'autorité intimée a, à juste titre, retenu cette déduction non pas dans la comptabilité commerciale du recourant, mais au titre des déductions (code 32.10) sur son bénéfice net.

Au vu de ce qui précède, les recettes de l'activité indépendante du recourant se sont élevées en 2013 à CHF 213'362.- (CHF 93'362.- + CHF 120'000.-) et ses

frais généraux à CHF 99'498.50.- [(CHF 329'562.- – CHF 120'000.- – CHF 10'565.-): 2], de sorte que son bénéfice net imposable s'est monté à CHF 113'863.50 (CHF 213'362.- – CHF 99'498.50). De ce montant pourra être déduite la somme de CHF 10'565.- correspondant aux charges sociales acquittées en faveur du recourant, comme l'a retenu la décision de taxation.

Dans sa décision de taxation, l'intimée avait retenu un bénéfice net de CHF 124'429.-. Au cours de la procédure de première instance, elle a accepté de corriger ce montant en le fixant à CHF 113'864.-, ce dont le jugement ne lui a cependant pas donné acte.

Partant, le recours sera partiellement admis sur ce point et la cause renvoyée à l'intimée afin qu'elle établisse un nouveau bordereau de taxation ICC 2013 qui tienne compte du bénéfice corrigé.

- 4) Compte tenu de l'issue du litige, un émolument, réduit, de CHF 700.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe dans l'essentiel de ses conclusions (art. 87 al. 1 LPA). Le recourant n'obtenant que très partiellement gain de cause, aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 16 novembre 2017 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 16 octobre 2017 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 16 octobre 2017 ;

annule la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 17 octobre 2016 ;

annule le bordereau de taxation de l'administration fiscale cantonale concernant l'impôt cantonal et communal 2013 du 16 février 2015 ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision de taxation pour l'impôt cantonal et communal 2013 en retenant un bénéfice net de CHF 113'864.- ;

met un émoulement de CHF 700.- à la charge de 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 Me Olivier Thévoz, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Junod, présidente, Mme Krauskopf et M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

J. Poinot

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :