

du 20 avril 2004

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE GENEVOISE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

Madame _____ et Monsieur _____ T _____
représentés par la Compagnie Fiduciaire Temko S.A.,
mandataire

A/165/2004-FIN

EN FAIT

1. M. _____T_____ exploite à Genève une entreprise en raison individuelle, active dans l'importation, la représentation, le commerce et la diffusion de meubles.

Mme _____T_____ travaille en qualité de psychologue auprès du département de l'instruction publique.

2. Le 21 décembre 2000, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration) a notifié à Mme _____et M. _____T_____ (ci-après : les contribuables) un bordereau de taxation provisoire 2000.

Le 26 juin 2001, l'administration a remis aux contribuables un bordereau rectificatif.

3. Le 3 juillet 2001, les contribuables ont élevé réclamation contre le bordereau rectificatif. L'administration avait à tort ajouté à leur revenu imposable un montant de CHF 6'000.- correspondant aux honoraires de deux sociétés - J_____ Sàrl et A_____ S.A. - que M. T_____ avait administrées.

La réclamation portait également sur le remboursement de frais médicaux concernant Mme T_____. Cette question n'est actuellement plus litigieuse.

4. Par décision du 14 février 2002, l'administration a rejeté la réclamation. Selon les certificats de salaire des sociétés J_____ Sàrl et A_____ S.A., les honoraires étaient dus en 1999, de sorte qu'il était justifié de les ajouter au revenu imposable de 2000.

5. Par acte du 14 mars 2002, les contribuables ont recouru devant de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) contre la décision de l'administration du 14 février 2002.

Ils ont conclu à ce que les honoraires d'administrateur perçus en 2000 ne soient pas pris en compte.

Les honoraires d'administrateur pour les personnes

physiques ne tenant pas de comptabilité et déclarant ces revenus dans leur déclaration fiscale (personnelle) devaient être indiqués dans l'année durant laquelle ces revenus étaient effectivement payés. Selon l'ancien système *praenumerando*, les revenus touchés en 2000 ne sauraient être taxés cette même année. Les sociétés déclaraient les honoraires concernant l'exercice comptable 1999-2000 - se terminant le 30 juin 2000 - car, même en cas de paiement tardif, elles devaient provisionner ces charges.

6. Dans sa réponse du 27 février 2003, l'administration a conclu au rejet du recours. Les deux créances d'honoraires de CHF 3'000.- représentaient des indemnités fixes; elles étaient dues pour la période fiscale 1999. Le droit à une rémunération de M. T_____ était né cette année-là. Chacune de celle-ci avait, dans sa déclaration fiscale 2000, fait état de l'indemnité versée à M. T_____.
7. Par pli du 7 mars 2003, la commission a transmis aux contribuables copie de la réponse de l'administration, en leur impartissant un délai au 31 mars 2003 pour se déterminer au sujet du retrait ou du maintien de leur recours.
8. Par réplique du 14 mars 2003, les contribuables ont maintenu leur recours.

Le fait que les revenus ont été payés dans l'année de la brèche de calcul ne changeait rien au principe d'imposition; les contribuables avaient toujours déclaré leurs honoraires dans l'année durant laquelle ceux-ci avaient été payés. S'agissant de la déclaration des honoraires, il ne pouvait être établi de relation directe entre une personne morale astreinte à tenir une comptabilité et une personne physique qui n'en tenait aucune et qui mentionnait ses revenus dans sa déclaration fiscale personnelle.

9. Par décision du 18 décembre 2003, la commission a partiellement admis le recours.

M. T_____ avait effectivement perçu en 2000 des honoraires pour son activité d'administrateur exercée en 1999. Ces honoraires n'avaient pas été incorporés dans les comptes de son entreprise, n'ayant aucun lien avec celle-ci. Les sociétés J_____ Sàrl et A_____ S.A. bouclaient leur exercice au 30 juin; il y avait une

absence de concordance entre la fin de l'exercice comptable et la fin de l'année civile, qui faisait que les honoraires dus pour l'années 1999 étaient payés en 2000. Le recourant n'avait pas mis volontairement à profit la brèche de calcul résultant du passage du système d'imposition praenumerando au système postnumerando.

Le recourant ne devait pas être taxé en 2000 sur les honoraires perçus cette année-là.

10. Par acte du 29 janvier 2004, l'administration a interjeté recours devant le Tribunal administratif contre la décision de la commission du 18 décembre 2003.

L'administration conclut à l'annulation de la décision de la commission, en tant qu'elle a partiellement admis le recours interjeté par les contribuables.

M. T_____ avait obtenu un droit ferme en 1999 à obtenir des honoraires pour l'administration des deux sociétés, il avait donc réalisé un revenu. Il devait supporter les conséquences liées au fait que la date du bouclement des comptes commerciaux de celles-ci ne coïncidait pas avec la fin de l'année civile. En outre, chacune des deux sociétés avait mentionné dans sa déclaration fiscale 2000 la somme de CHF 3'000.- versée à son administrateur.

11. Le 6 février 2004, la commission a informé le Tribunal administratif qu'elle persistait dans les considérants et le dispositif de sa décision.

12. Dans leur réponse du 26 février 2004, les contribuables concluent au rejet du recours.

Il fallait opérer une distinction entre un entrepreneur en raison individuelle tenant une comptabilité et une personne physique qui n'en tenait aucune et déclarait ses éventuels revenus et honoraires dans sa déclaration fiscale. M. T_____ n'avait pas obtenu un droit ferme en 1999 pour ses honoraires, car durant l'exercice comptable 1999-2000, une provision avait été comptabilisée dans les livres des sociétés administrées, mais non une créance. Il était normal que les sociétés aient provisionné les honoraires, car elles étaient soumises à une comptabilisation commerciale où toutes les charges devaient être provisionnées.

13. Le 15 mars 2004, le Tribunal administratif a informé les parties que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 53 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Le 1er janvier 2001 est entrée en vigueur la nouvelle loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques - LIPP - divisée désormais en quatre parties (LIPP-I, LITPP-II, LIPP-III et LIPP-IV), qui a modifié ou abrogé la plupart des dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).

En vertu du principe de la non-rétroactivité, le nouveau droit ne s'applique pas aux faits antérieurs à sa mise en vigueur (P. MOOR, Droit administratif, Vol. I, 2ème édition, Berne, 1994, p. 178; B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4ème édition, Bâle et Francfort sur le Main, 1991, p. 116). Le droit nouveau ne peut avoir un effet rétroactif que si la rétroactivité est prévue par la loi, est limitée dans le temps, ne conduit pas à des inégalités choquantes, est motivée par des intérêts publics pertinents et ne porte pas atteinte à des droits acquis (P. MOOR, op. cit., p. 179-180; B. KNAPP, op. cit., p. 118).

En l'espèce, les nouvelles dispositions du droit fiscal genevois ne prévoient pas d'effet rétroactif. L'application de la nouvelle loi n'étant pour le surplus pas susceptible d'améliorer la situation des contribuables, la présente cause sera donc jugée selon le droit applicable à l'époque des faits allégués.

3. 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. RIVIEZ, 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).

La doctrine admet qu'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, 2ème édition, Bâle et Francfort sur le Main, 2002, p. 80 n. 12).

Dans la présente cause, l'administration soutient qu'une créance ferme d'honoraires est née en 1999 et donc qu'un revenu soumis à taxation en 2000 a été réalisé. Les contribuables doivent supporter les conséquences de la discordance existant entre la fin de l'année civile et la fin de l'exercice comptable des sociétés administrées, lesquelles avaient porté en compte les créances d'honoraires. Les contribuables nient qu'une créance ferme soit née en 1999, seule une provision ayant été comptabilisée durant l'exercice 1999-2000. Il fallait en outre différencier l'entrepreneur en raison individuelle tenant une comptabilité, de la personne physique qui n'en tenait aucune.

Les honoraires d'administrateur concernant l'activité déployée en 1999 ont été payés les 28 février et 1er mars 2000. Il n'ont pas été portés dans les comptes de la raison individuelle, car ils ne présentaient aucun rapport avec le commerce de meubles. Les sociétés J_____ Sàrl et A_____ S.A. bouclent

leurs comptes au 30 juin de chaque année et non au 31 décembre. Pour cette raison, les honoraires afférents à l'année 1999 n'ont pas été payés à la fin de cette année-ci mais au début 2000. Ces montants sont tombés dans l'année de la brèche de calcul, pour de purs motifs ayant trait à l'organisation des sociétés administrées et non par le fait du contribuable, à qui l'on ne saurait donc reprocher d'avoir tiré profit de ladite brèche. S'agissant de son activité d'administrateur, le contribuable ne tient pas de comptabilité. Il ne fait mention des revenus y relatifs, dans sa déclaration fiscale personnelle, qu'une fois ceux-ci effectivement encaissés. Ainsi, il n'a pas fait état dans sa déclaration d'impôts 2000 - dans laquelle sont déclarés les revenus acquis en 1999 - des honoraires litigieux. Cette manière de procéder est conforme à la jurisprudence du Tribunal fédéral.

C'est donc à bon droit que la commission a jugé que les honoraires perçus en 2000 ne devaient pas être pris en considération lors de la détermination du revenu imposable pour la taxation de cette année.

4. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 29 janvier 2004 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 18 décembre 2003;

au fond :

le rejette;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument;

alloue à Madame _____ et Monsieur _____ T_____ une indemnité de procédure de CHF 1'500.- à la charge de l'Etat de Genève;

communiqua le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts, ainsi qu'à la

Compagnie Fiduciaire Temko S.A., mandataire de Madame _____ et Monsieur _____ T_____.

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Paychère, Schucani, juges, MM. Bonard, Grant, juges suppléants.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste : le président :

C. Del Gaudio-Siegrist Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme N. Mega