

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1189/2007-ICC

ATA/517/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 3 août 2010

dans la cause

Madame et Monsieur Q_____

représentés par Me Michel Lambelet, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière
administrative du 23 novembre 2009 (DCCR/1200/2009)**

EN FAIT

1. Madame Danielle et Monsieur Q_____ sont domiciliés à Genève. M. Q_____, né en 1934 (ci-après : le contribuable), exerce une activité indépendante de psychiatre.
2. Le présent litige concerne l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2005.
3. Dans sa déclaration fiscale ICC 2005, M. Q_____ a déclaré un bénéfice net provenant de l'activité indépendante de CHF 46'230.-. Il a en outre mentionné une déduction portant sur les cotisations AVS/AI, APG et chômage s'élevant à CHF 4'675.-.
4. Selon le bordereau de taxation ICC 2005 du 2 octobre 2006, le revenu imposable s'élevait à CHF 59'713.- et la fortune imposable à CHF 1'076'097.-. L'impôt dû à ce titre était de CHF 10'672,25.

Le bordereau IFD 2005 du 2 octobre 2006 retenait un revenu imposable de CHF 86'700.- et le total de l'impôt s'élevait à CHF 1'670.-.

En établissant les bordereaux, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) avait redressé le bénéfice réalisé par le contribuable dans le cadre de son activité indépendante de CHF 46'230.- à CHF 56'721.-. Le montant de CHF 4'675.- avait été retenu au titre de cotisations AVS/AI, APG et chômage.
5. Par courrier du 19 octobre 2006, le contribuable, représenté par son mandataire, a élevé une réclamation contre lesdits bordereaux. Il sollicitait la rectification des frais bancaires admis en déduction par l'AFC-GE. Dès lors que celle-ci avait rectifié le bénéfice net qu'il avait déclaré, il convenait également de modifier les cotisations AVS/AI, APG et chômage pour retenir un montant de CHF 6'426.- en lieu et place du montant de CHF 4'675.-.
6. Le 6 décembre 2006, l'AFC-GE a demandé au contribuable de lui remettre les justificatifs du paiement des cotisations AVS/AI, APG et chômage pour l'année 2004 et 2005.
7. Le contribuable a donné suite à la demande de l'administration le 20 décembre 2006, en précisant toutefois qu'aucune décision de cotisations personnelles pour l'année 2005 ne lui avait encore été notifiée par la caisse AVS/AI, mais qu'il s'était acquitté d'acomptes de cotisations s'élevant à CHF 692,70 par trimestre.

8. Par lettre recommandée du 22 janvier 2007, l'AFC-GE a informé le contribuable qu'elle entendait rectifier les bordereaux de taxation du 2 octobre 2006 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 fondé sur le caractère annuel et périodique de l'impôt, seul le montant des cotisations effectivement payées en 2005 pouvait être admis en déduction, soit en l'espèce CHF 2'771.- (4 x CHF 692,70). L'AFC-GE priait ainsi le contribuable de ne plus comptabiliser les charges qui n'avaient pas été effectivement payées afin de respecter la méthode de comptabilisation que celui-ci utilisait. Elle a en revanche considéré que le grief concernant les frais bancaires était fondé.
9. Dans le délai imparti par l'AFC-GE, le contribuable a contesté le point de vue de celle-ci. Il ne niait pas pratiquer la méthode comptable d'encaissement/décaissement. Cela étant, le contribuable précisait, qu'en tant qu'indépendant, il n'avait pas comptabilisé les cotisations AVS/AI, APG et chômage dans le cadre de l'exploitation de son cabinet médical, mais les avaient indiquées uniquement dans sa déclaration fiscale 2005. Il ne pouvait accepter de ne déduire que les cotisations AVS/AI, APG et chômage, effectivement payées en 2005, dès lors qu'en application de la loi, il était manifeste que ces cotisations seraient calculées par les services AVS sur la base du bénéfice net de CHF 56'721.-, admis par l'AFC-GE pour l'année en cause. Le contribuable faisait ainsi valoir une déduction s'élevant à CHF 3'628.-, et non pas à CHF 6'426.-, puisqu'il avait « passé l'âge légal de la retraite » et qu'il convenait de tenir compte d'une franchise de CHF 16'800.-.
10. Par décision du 20 février 2007, l'AFC-GE a tenu compte des remarques du contribuable s'agissant des frais bancaires. En revanche, elle a maintenu la taxation concernant les cotisations sociales, se réclamant du principe de l'étanchéité des exercices fiscaux. Le contribuable ne s'étant acquitté que d'acomptes de cotisations AVS s'élevant à CHF 2'771.- pour l'année 2005, seul ce montant pouvait être admis en déduction. Elle a dès lors notifié au contribuable des bordereaux rectificatifs pour l'ICC 2005 et pour l'IFD 2005.
11. Par actes déposés le 19 mars 2007, le contribuable a recouru contre les décisions sur réclamation précitées auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts pour l'ICC et de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, pour l'IFD, toutes deux devenues depuis le 1er janvier 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA). Il discutait aussi bien le bordereau ICC que celui de l'IFD pour l'année 2005. Il concluait à l'admission d'une déduction de CHF 3'628.- au titre de cotisation AVS/AI, APG et chômage, en lieu et place du montant de CHF 2'771.- tel que retenu par l'AFC-GE, et sollicitait l'émission de nouveaux bordereaux ICC et IFD 2005 en ce sens. A l'appui de son recours, le contribuable produisait une

correspondance de la caisse AVS datée du 18 janvier 2008 l'informant de ce que les acomptes de cotisations AVS/AI, APG et chômage dus pour l'année 2005 s'élevaient à CHF 2'770,80.

Il persistait pour le surplus dans ses précédentes explications et conclusions.

12. Dans ses réponses du 26 septembre 2007, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours en reprenant ses arguments antérieurs.

En application du principe de l'encaissement, seules les cotisations versées au cours de l'année de taxation dont était recours étaient déductibles. Le Guide fiscal 2005 confirmait ce principe dans la mesure où il prévoyait, s'agissant de la méthode de l'encaissement/décaissement, que la totalité des cotisations personnelles AVS/AI/APG/Amat de l'indépendant, payées durant l'année fiscale, pouvaient être déduites.

13. Par décision du 23 novembre 2009, expédiée le 30 novembre 2009, la CCRA a joint les recours concernant l'IFD et l'ICC 2005 et les a rejetés.

S'agissant de l'IFD 2005, le contribuable tenait, dans le cadre de son activité indépendante, une comptabilité selon le principe de l'encaissement. Seules pouvaient être déduites les charges effectivement payées lors de la période déterminante, en l'occurrence l'année 2005. Le fait que le contribuable n'avait pas comptabilisé les cotisations concernées dans le cadre de son entreprise était sans pertinence. En effet, quand bien même celles-ci n'avaient été indiquées que dans la formule de déclaration fiscale, il n'était pas contestable que ce dernier demande leur déduction de son revenu d'indépendant.

Par ailleurs, le contribuable, à qui incombait le fardeau de la preuve de la déduction revendiquée, n'avait versé à la procédure aucun justificatif de paiement du montant des cotisations AVS pour l'année en cause ni d'ailleurs aucune décision définitive de cotisations personnelles AVS arrêtant le montant dont il sollicitait la déduction, soit CHF 3'628.-. Il n'avait produit qu'une correspondance de sa caisse AVS établissant un décompte des acomptes dus pour l'année 2005 s'élevant au total à CHF 2'770,80. Ainsi, le recours devait déjà être rejeté au motif que le paiement du montant de la déduction admise par l'AFC-GE, soit CHF 2'771.-, n'avait pas été prouvé. Il devait l'être même si l'on admettait la réalité du chiffre de CHF 3'628.- avancé par le contribuable, dans la mesure où il était établi que celui-ci n'avait pas été payé durant l'année fiscale 2005. L'AFC-GE ayant admis une déduction de CHF 2'771.- pour l'année 2005, le solde des cotisations dû pour cette même année pourrait être déduit dans le cadre de l'année fiscale au cours de laquelle le contribuable le verserait.

Les considérations développées pour l'IFD trouvaient application pour l'ICC (art. 2 al. 1 let. a et 3 al. 3 let. g de la loi sur l'imposition des personnes physiques

- Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 - aLIPP-V - D3 16).

14. Le 18 décembre 2009, le contribuable a interjeté recours auprès du Tribunal administratif contre la décision précitée. Il conclut à ce que le tribunal de céans admette en déduction le montant de CHF 3'628.- au titre des cotisations AVS pour l'année 2005, annule les bordereaux ICC et IFD 2005 litigieux et lui alloue une indemnité de procédure. Cela fait, il sollicitait l'émission de nouveaux bordereaux ICC et IFD 2005 tenant compte de cette déduction.

La CCRA avait rendu une décision (CCRA n° 46/2006) qui avait effectivement marqué une nouvelle pratique depuis le passage au 1er janvier 2001 au système d'imposition postnumerando, d'après lequel la période fiscale correspondait à l'année civile. Le Tribunal fédéral avait posé le principe selon lequel la dette d'impôt, respectivement la dette AVS, n'existait pas au début de la période fiscale, mais prenait naissance au fur et à mesure que le temps s'écoulait. Il s'ensuivait qu'au 31 décembre de l'année fiscale, la dette AVS existait et devait en conséquence grever la fortune du contribuable relativement à l'année fiscale en cours, indépendamment du fait qu'elle n'avait pas encore été établie. Ce raisonnement valait également pour l'impôt sur le revenu en ce qui concernait les cotisations AVS. En l'occurrence, le bénéfice net du contribuable ayant été établi dans sa déclaration d'impôts 2005, une simple règle de trois permettait de déterminer le montant des cotisations AVS dues pour l'année fiscale 2005, sous déduction de la franchise telle que prévue par la loi fédérale sur l'assurance vieillesse et survivants du 20 décembre 1946 (LAVS). Selon la décision susvisée, l'AFC-GE devait inclure d'elle-même la déductibilité des dettes fiscales et le calcul des cotisations AVS dues par un indépendant, ce calcul étant au demeurant aisé à établir.

15. Le 5 janvier 2010, la CCRA a déposé son dossier, sans observations.
16. Invitée à se déterminer, l'AFC-GE a persisté dans les conclusions présentées à la CCRA. A titre complémentaire, elle a soutenu que seule la somme de CHF 2'771.-, versée au cours de l'année de taxation dont était recours, était déductible, cette manière de procéder ayant d'ailleurs été confirmée à plusieurs reprises par le Tribunal administratif.
17. Dans sa détermination du 10 février 2010, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a conclu, sous suite de frais, au rejet du recours et à la confirmation de la décision de la CCRA.
18. 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. La question litigieuse porte sur la déduction des cotisations personnelles AVS du contribuable dans le cadre de l'année fiscale 2005.
 - I. Impôt fédéral direct 2005:

3. A teneur de l'art. 33 al. 1 let. d de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), sont déduits du revenu les primes, cotisations et montants légaux, statutaires ou réglementaires versés à l'assurance-vieillesse et survivants, à l'assurance-invalidité et à des institutions de la prévoyance professionnelle. Sont également déduites du revenu les primes et cotisations versées en vertu de la réglementation sur les allocations pour perte de gain, des dispositions sur l'assurance-chômage et l'assurance-accidents obligatoire (let. f).

4.
 - a. 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).

 - b. Le tribunal de céans a, à plusieurs reprises, considéré que dès lors qu'un contribuable choisi de tenir sa comptabilité selon le principe de l'encaissement, seules peuvent être déduites les charges effectivement payées lors de la période fiscale déterminante. L'application d'un système hybride qui mêle facturation et encaissement est non seulement en contradiction avec cette méthode comptable mais également contraire aux principes doctrinaux et jurisprudentiels susvisés (ATA/113/2008 du 11 mars 2008 ; ATA/531/2007 du 16 octobre 2007 ; ATA/463/2007 du 18 septembre 2007).

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 sociales effectivement payées lors de la période fiscale déterminante, en l'occurrence 2005.

Le contribuable sollicite la déduction d'un montant de CHF 3'628.- correspondant aux cotisations AVS réellement dues en 2005 sur la base d'une estimation qu'il a lui-même effectuée. Cependant, comme l'a relevé à juste titre la CCRA, le recourant n'a versé à la procédure aucun justificatif attestant du paiement effectif de ce montant lors de l'année fiscale en cause. En outre, la correspondance de sa caisse AVS, établissant que ses acomptes de cotisations sociales dues pour l'année 2005 s'élevaient à CHF 2'770,80, ne constitue pas une décision définitive de cotisations personnelles ni ne prouve au demeurant que ce montant ait été versé durant l'année fiscale considérée.

Cependant, l'administration a néanmoins admis la déduction de CHF 2'771.- au titre des cotisations AVS réputées versées durant l'année fiscale 2005, étant précisé que ce montant n'est pas contesté par le contribuable. Enfin, cette manière de procéder n'est pas préjudiciable à ce dernier, dans la mesure où il pourra déduire l'éventuel solde de cotisations dues au titre de l'année fiscale 2005 sur l'exercice fiscal au cours duquel il sera versé.

Le recours doit donc être rejeté concernant l'IFD 2005.

II. Impôt cantonal et communal:

5. La question litigieuse est identique à celle relative à l'IFD.
6. La nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques adoptée le 12 juin 2009 par le Grand Conseil a été acceptée en votation populaire le 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Elle est entrée en vigueur le 1er janvier 2010 (art. 71 LIPP), abrogeant, entre autre, l'aLIPP-V et son règlement.

Le litige portant sur l'année fiscale 2005, il est antérieur à l'entrée en vigueur de cette modification législative. Il sera donc examiné selon l'ancien droit, soit de l'aLIPP-V (D 3 16).

7. La portée des dispositions topiques de la loi cantonale sur l'imposition des personnes physiques, soit les art. 2 al. 1 let. a et 3 al. 3 let. g LIPP-V, est identique à celle de l'article précité de la LIFD.
8. De jurisprudence constante, en vertu du principe d'harmonisation horizontale, les principes applicables en matière d'IFD sont également applicables en droit cantonal (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_326/2008 déjà cité ; ATA/158/2010 du 9 mars 2010). Le raisonnement développé ci-dessus relatif à la déduction des cotisations AVS s'applique donc mutatis mutandis à l'ICC.

9. Au vu de ce qui précède, la décision du 23 novembre 2009 de la CCRA sera confirmée et le recours rejeté.
10. En application de l'art. 87 LPA, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des époux Q_____, qui succombent. Il ne leur sera pas alloué d'indemnité.

* * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 18 décembre 2009 par Madame et Monsieur Q_____ contre la décision du 23 novembre 2009 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'000.-,

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), la présente décision peut être portée 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. La présente décision et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Michel Lambelet, avocat des recourants, à la commission cantonale de recours en matière administrative, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'à administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy, Hurni et Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

M. Tonossi

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :