

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3473/2008-ICC

ATA/286/2011

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 10 mai 2011

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur et Madame D _____
représentés par Multifiduciaire Genève S.A.

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière
administrative du 20 août 2010 (DCCR/1173/2010)**

EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2007.
2. Monsieur et Madame D_____ (ci-après : les contribuables ou les intimés) sont domiciliés à l'avenue Y_____ à Genève.

La contribuable exploite l'entreprise individuelle « E_____, Mme D_____ », inscrite au registre du commerce depuis le 9 août 1996 et active dans l'entretien général de bâtiments.

3. Dans le cadre de leur déclaration d'impôt 2007, sous code 42.10, les contribuables se sont prévalus de la déduction d'un montant total de CHF 34'887.-, soit :

- les acomptes AVS 2007 de CHF 16'544,40, selon la décision d' « acompte de cotisations pour 2007 période du 01.01 au 31.12 », du 17 janvier 2007, émanant de la Caisse interprofessionnelle AVS de la Fédération des Entreprises Romandes (ci-après : la caisse) ;

- l'arrangement de paiement de CHF 1'500.- par mois concernant un arriéré de cotisations AVS 2002 à 2005, soit CHF 18'000.- versés en 2007 (douze fois CHF 1'500.-), selon la « décision d'octroi d'un sursis au paiement » rendue en date du 20 avril 2006 par la caisse ; cette décision prévoyait des versements mensuels de CHF 1'500.- de fin avril 2006 à fin février 2009, ainsi qu'un dernier versement de CHF 379,20 à fin mars 2009, cela en vue d'amortir des « cotisations personnelles arriérées » ;

- les intérêts moratoires sur cotisations AVS 2004 de CHF 342,55, selon lettre de la caisse du 10 août 2007 constatant un solde à payer pour la « période du 01.01 au 30.12.04 » avec délai de paiement au 24 août 2007.

4. Le 20 mai 2008, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a notifié aux contribuables un bordereau de taxation ICC 2007 d'un montant de CHF 36'531,50, calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 169'710.- et d'une fortune imposable nulle. Elle leur a également notifié un bordereau de taxation IFD 2007 d'un montant de CHF 12'787.-, calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 195'700.-. Ce faisant, l'AFC-GE n'a admis en déduction qu'un montant de CHF 16'544,40 au titre de cotisations sociales, représentant les acomptes 2007 effectivement payés en 2007. La différence résultant d'arrangements de paiement a été considérée comme remboursement de dettes.

5. Par pli du 23 mai 2008, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre des bordereaux précités. S'agissant des cotisations AVS, ils avaient toujours déclaré ce qu'ils payaient durant l'exercice et n'avaient jamais déduit de provision ou de charges AVS non payées. Les arriérés de cotisations pour les années 2002 à 2005 s'élevaient à CHF 52'879,20 selon le plan d'amortissement du sursis au paiement du 20 avril 2006 annexé à la réclamation ; le solde à payer au 31 décembre 2007 se montait donc à CHF 21'379.-.

6. Par décisions du 20 août 2008, l'AFC-GE a rejeté la réclamation en tant qu'elle concernait la question des arriérés de cotisations AVS, au motif qu'ils constituaient des sommes affectées au remboursement d'une dette, et de ce fait non déductibles en application de l'art. 9 let. c de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP V - D 3 08) et 34 let. c de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

L'AFC-GE a notifié aux contribuables un bordereau de taxation ICC 2007 rectificatif d'un montant de CHF 34'681,55, calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 163'347.- et d'une fortune imposable nulle, ainsi qu'un bordereau de taxation IFD 2007 rectificatif d'un montant de CHF 11'968.-, calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 189'400.-.

7. Par actes du 19 septembre 2008, les contribuables ont interjeté recours devant la commission cantonale de recours en matière d'impôts cantonaux et communaux, et devant la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, remplacées depuis le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (TAPI).

En substance, dans leur déclaration d'impôt 2007, ils avaient fait valoir comme déduction AVS les cotisations payées en 2007 ; de la même manière que les années précédentes, ils avaient indiqué celles payées au cours de ces années-là. Ils n'avaient de surcroît pas fait valoir de dette envers la caisse, tout comme ils n'avaient pas indiqué de telles dettes pour les années précédentes. Les dispositions topiques fédérales et cantonales mentionnaient expressément les cotisations versées et non les cotisations dues.

Les contribuables ont conclu à l'annulation de la décision sur réclamation du 20 août 2008, à l'annulation des bordereaux rectificatifs ICC et IFD 2007, notifiés le 20 août 2008, et au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision de taxation.

8. L'AFC-GE a répondu le 24 avril 2009 en concluant au rejet des recours.

Selon la jurisprudence de la commission rendue entre 2005 et 2007, les cotisations devaient être liées à l'année au cours de laquelle la charge avait été

établie et payée. Or, dans le cas d'espèce, il n'avait pas été démontré que le versement des douze mensualités de CHF 1'500.- de fin janvier à fin décembre 2007 résultait d'une décision de cotisations prise par la caisse en 2007. Au contraire, ce versement reposait sur une décision d'octroi d'un sursis au paiement faisant suite à des décisions intervenues précédemment. Ces douze mensualités ne s'expliquaient ainsi que par un défaut de paiement en temps voulu, de sorte qu'admettre leur déduction en 2007 violait le principe de l'étanchéité des exercices. De surcroît, prévalait en droit fiscal le principe selon lequel les sommes affectées au remboursement des dettes ne pouvaient pas être déduites des autres frais et dépenses.

9. Par décision du 20 août 2010, la commission a admis le recours.

Le bilan 2007 de la contribuable ne comportait aucun poste « débiteurs ». La commission en déduisait donc que l'intéressée ne comptabilisait pas ses produits au moment où elle envoyait ses factures aux clients, mais lorsqu'elle recevait les paiements de la part de ceux-ci. En d'autres termes, elle tenait sa comptabilité selon le principe des encaissements/décaissements. Il s'ensuivait que, conformément à la jurisprudence cantonale, les charges payées lors de la période déterminante, soit 2007, étaient déductibles du revenu réalisé par la contribuable cette année-là. Celle-ci était dès lors fondée à défalquer de son revenu 2007 la somme de CHF 18'342,55.

10. En date du 23 septembre 2010, l'AFC-GE a interjeté recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif, devenu depuis le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la section administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), en concluant à son annulation et à la confirmation de ses propres décisions du 20 août 2008, sous réserve du montant d'intérêts moratoires de CHF 342,55, qui était admis.

L'inscription au registre du commerce de la raison individuelle de la contribuable était obligatoire et, en raison de cette inscription, elle était également astreinte à tenir des livres selon les dispositions topiques en la matière. De ce fait, elle devait utiliser la méthode comptable dite de la facturation, laquelle impliquait la présence au bilan de comptes débiteurs, créanciers, actifs et passifs transitoires. Au regard de sa comptabilité 2007, c'était bien cette méthode qui avait été utilisée. La commission ne pouvait pas « déduire du seul fait qu'il n'y avait pas de poste débiteurs que la contribuable avait établi ses comptes selon la méthode d'encaissements/décaissements ». Aussi, dès lors qu'il était établi que la contribuable tenait sa comptabilité selon la méthode comptable de la facturation, il lui appartenait, s'agissant de ses cotisations AVS, de constituer une provision AVS. Elle devait se conformer au devoir de prudence régissant l'établissement des comptes, suivant l'art. 662a al. 2 ch. 3 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220), et respecter les dispositions impératives de l'art. 669 al. 1 CO.

Pour ce qui concernait les cotisations des années antérieures, soit de 2002 à 2005, elles auraient dû être provisionnées sur chaque année concernée, de la même manière que pour 2007. Le versement en 2007 de douze mensualités de CHF 1'500.- constituait donc manifestement un remboursement de dette dont la déduction était exclue de par la loi.

11. Le 5 octobre 2010, la commission a transmis son dossier et a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.
12. L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a renoncé quant à elle à déposer des conclusions.

Le 18 octobre 2010, les contribuables ont répondu en maintenant leur argumentation développée devant la commission.

En sus, ils avaient déclaré, dans leur déclaration fiscale 2006, les cotisations d'acompte AVS 2006 (CHF 17'625.-) et le versement de CHF 16'500.- à l'AVS en règlement de l'arrangement de paiement du 20 avril 2006. Ces CHF 34'125.- avaient été acceptés en totalité en déduction par l'AFC-GE. De surcroît, toutes les décisions définitives de l'AVS pour les années 2002 à 2005 et faisant l'objet de l'arrangement de paiement du 20 avril 2006 étaient intervenues en 2006. Les contribuables n'ayant pas prévu ces décisions car ils n'étaient pas des spécialistes avaient estimé plus logique de déclarer, en déduction AVS, les cotisations AVS arriérées dès le moment où elles étaient payées, en conformité avec l'arrangement de paiement. Cette méthode avait été acceptée pour l'exercice 2006. Ils avaient donc persisté dans leur logique pour les exercices suivants.

13. A la demande du juge délégué, la contribuable a expliqué, par courrier du 8 avril 2011, ce qui suit :

Durant les exercices 2002 à 2007, elle avait tenu sa comptabilité sur la base des encaissements/décaissements. Lors de l'établissement du bilan annuel, un état des factures à encaisser et à payer était établi et comptabilisé ;

Les produits facturés étaient comptabilisés à la date du paiement ; les factures à encaisser à la date du bilan étaient comptabilisées à cette date.

Durant les exercices 2002 à 2007, il n'y avait pas eu de tenue de comptabilité débiteurs ou créanciers, donc pas de comptabilisation régulière des factures.

Un état des factures à encaisser (débiteurs) et des factures à payer (créanciers) était calculé et comptabilisé une fois par année au moment du bouclage des comptes. La contribuable a détaillé les postes créanciers, actifs transitoires et passifs transitoires du bilan au 31 décembre 2007.

Enfin, les cotisations versées en 2007 n'avaient pas été comptabilisées dans les comptes de la société, tout comme pour les exercices précédents. Les cotisations payées (arriérées ou courantes) étaient déduites dans la déclaration fiscale uniquement. Il n'y avait jamais eu de provisions calculées en déduction dans la déclaration fiscale, mais uniquement ce qui avait été payé.

14. En date du 21 avril 2011, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger, sauf requête complémentaire à formuler avant le 6 mai 2011.

EN DROIT

1. Depuis le 1^{er} janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A LOJ et 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 dans leur teneur au 31 décembre 2010).
3. La question litigieuse porte sur la déduction, dans le cadre de l'année fiscale 2007, d'arriérés de cotisations concernant les années 2002 à 2005, pour lesquels la contribuable a obtenu un plan d'assainissement et qui, pour partie, ont été payés en 2007.

Impôt fédéral direct 2007

4. 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 (art. 33 al. 1 let. d LIFD).
5. Les cotisations se calculent sur la base du revenu découlant du résultat de l'exercice commercial clos au cours de l'année de cotisation et du capital propre investi dans l'entreprise à la fin de l'exercice commercial (art. 22 al. 2 du règlement fédéral du 31 octobre 1947 sur l'assurance-vieillesse et survivants - RAVS - RS 831.101). Pour établir le revenu déterminant, les autorités fiscales cantonales se fondent sur la taxation passée en force de l'impôt fédéral direct (art. 23 al. 1 RAVS). Les cotisations définitives ne peuvent donc être déterminées,

au plus tôt, que l'année suivant celle en cause. Pendant l'année de cotisation, les personnes tenues de payer des cotisations doivent verser périodiquement des acomptes de cotisations (art. 24 al. 1 RAVS).

6. Qu'elles soient considérées comme privées ou commerciales, les cotisations sociales d'un indépendant peuvent être comptabilisées, soit à la date de la facture, soit à celle du paiement, selon la méthode comptable choisie. Elles peuvent, de plus, faire l'objet d'une provision si le contribuable tient une comptabilité en partie double. Le contribuable peut choisir une méthode plus simple et enregistrer les cotisations, soit à la date de la facture de demande d'acomptes et à celle des décisions définitives, soit à celle du paiement, même si cela ne coïncide pas avec l'année pour laquelle les cotisations sont dues. Lorsque le contribuable a choisi une des méthodes admises, il doit s'y tenir (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_734/2010 du 2 février 2011 consid.2.2 ; 2A.128/2007 du 14 mars 2008, in RF 63/2008, 630, consid. 5.4 et les références citées).
7. En l'espèce, la contribuable exploite une entreprise en la forme commerciale. Il s'agit d'une raison individuelle et non d'une société anonyme. Elle est dès lors soumise aux seuls art. 957ss CO (et non aux art. 662 ss CO ; cf. Manuel suisse d'audit 1998, tome 1, p. 58) qui n'imposent pas de méthode comptable particulière (Arrêt du Tribunal fédéral 2A. 128/2007 du 14 mars 2008 consid.6.2 ; G. BOURQUIN, Comptabilité commerciale, in : L'Expert-comptable suisse, 1997, p. 889ss, n° 2.2.5, p. 892). Elle a choisi de ne pas comptabiliser les cotisations AVS à réception des décisions de la caisse mais, selon ses explications, de déclarer les arriérés de cotisations au moment où ils étaient payés en conformité avec l'arrangement de paiement.

Au regard des pièces versées à la procédure et des informations complémentaires fournies, la contribuable n'a effectivement pas comptabilisé comme charges au compte de pertes et profits, au titre de cotisations sociales, les montants correspondant aux décisions définitives concernant les années 2002 à 2004 et rendues en 2006. Elle a en revanche fait valoir dans sa déclaration 2007, sous le code 42.10, la somme versée en 2007 et qui n'est pas contestée par l'AFC-GE, tout comme elle avait procédé pour les arriérés de cotisations payés en 2006 et qui avaient été acceptés en déduction. C'est donc bien la méthode de l'encaissement qui doit être retenue en l'espèce.

La chambre de céans a, à plusieurs reprises, considéré que, dès lors qu'un contribuable choisit de tenir sa comptabilité selon le principe de l'encaissement, seules peuvent être déduites les charges effectivement payées lors de la période fiscale déterminante (ATA/517/2010 du 3 août 2010 et les références citées). L'AFC-GE ne saurait se prévaloir du principe de l'étanchéité des exercices pour faire fi de la manière dont dites cotisations ont été prises en compte au cours des années précédentes, car c'est en effet la conséquence directe du choix du contribuable d'être imposé à l'encaissement. Par conséquent, les cotisations,

quelles concernent 2007 ou des années antérieures, doivent être déduites du revenu de son activité lucrative indépendante à la date de paiement (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_734/2010 du 2 février 2011 consid.2.3).

Quant au système décrit par le fisc, il ne peut pas être imposé à un indépendant qui n'est soumis qu'aux art. 957 ss CO.

Le recours doit donc être rejeté concernant l'IFD 2007.

Impôt cantonal et communal

8. La question litigieuse est identique à celle relative à l'IFD.
9. 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 1^{er} janvier 2010 (art. 71 LIPP), abrogeant, entre autre, 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 entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (aLIPP-V - D 3 16) et son règlement.

Le litige portant sur l'année fiscale 2007, il est antérieur à l'entrée en vigueur de cette modification législative. Il sera donc examiné selon l'ancien droit, soit sous l'angle de l'aLIPP.
10. 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.
11. De jurisprudence constante, en vertu du principe d'harmonisation horizontale, les principes applicables en matière d'IFD sont également applicables en droit cantonal (ATA/517/2010 du 3 août 2010 et les références jurisprudentielles citées). Le raisonnement développé ci-dessus relatif à la déduction des cotisations AVS s'applique donc mutatis mutandis à l'ICC.
12. Au vu de ce qui précède, la décision du 20 août 2010 de la commission sera confirmée et le recours rejeté.
13. Aucun émolument ne sera perçu (art. 11 al. 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée aux contribuables, dès lors qu'ils n'en ont pas fait la demande (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 23 septembre 2010 par l'administration fiscale cantonale contre la décision du 20 août 2010 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

au fond :

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ni alloué d'indemnité ;

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 Monsieur et Madame D_____, représentés par Multifiduciaire Genève S.A., à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction :

M. Tonossi

la présidente siégeant :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :