

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 687/2018

Arrêt du 15 février 2019

Ile Cour de droit public

Composition

MM. les Juges fédéraux, Seiler, Président,
Donzallaz et Stadelmann.
Greffier : M. de Chambrier.

Participants à la procédure

A. _____,
représenté par Me Olivier Thévoz, avocat,
recourant,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève.

Objet

Impôts cantonal et communal 2013,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice
de la République et canton de Genève,
Chambre administrative, 4ème section,
du 12 juin 2018 (ATA/602/2018).

Faits :

A.

A. _____ est domicilié dans le canton de Vaud et exerce une activité indépendante d'avocat à U. _____, aux côtés d'un associé. Il est assujéti aux impôts de manière limitée dans le canton de Genève.

Dans ses comptes relatifs à cette activité, joints à sa déclaration fiscale pour l'année 2013, le contribuable a fait état de la part de produits réalisés au sein de l'étude lui revenant (93'363 fr.) et de charges y afférentes (164'781 fr.), dont il a soustrait un montant de 120'000 fr., intitulé " prélèvements ". L'exercice commercial s'était ainsi soldé, selon lui, par un bénéfice de 48'582 fr.

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) "

Par bordereau du 16 février 2015, visant les impôts cantonaux et communaux (ICC) 2013, l'Administration fiscale cantonale de la République et canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale) a ajouté le montant de 120'000 fr. aux recettes de 93'363 fr. [recte: 93'362 fr.], de sorte que celles-ci s'élevaient à 213'362 fr. Elle a admis les frais généraux à concurrence de 88'933 fr., de sorte que le bénéfice net imposable était de 124'429 fr. Pour déterminer le montant des dits frais, l'Administration fiscale a pris en compte ceux de l'étude (329'562 fr.), qui incluaient les " prélèvements " de 120'000 fr. et les cotisations du contribuable à l'AVS, en soustrayant ces deux éléments, puis en divisant par deux la somme ainsi obtenue, selon la clé de répartition choisie par les associés (329'562 fr. - [120'000 fr. + 10'565 fr.] / 2 = 99'498 fr.). Elle a ensuite déduit les cotisations sociales du montant obtenu (99'498 fr. - 10'565 fr. = 88'933 fr.).

Le 17 octobre 2016, l'Administration fiscale a rejeté la réclamation formée par le contribuable contre le bordereau précité.

Par jugement du 16 octobre 2017, le Tribunal administratif de première instance de la République et canton de Genève (ci-après: le Tribunal administratif de première instance) a rejeté le recours formé par le contribuable contre la décision sur réclamation susmentionnée.

Par arrêt du 12 juin 2018, la Chambre administrative de la Cour de justice de la République et canton de Genève (ci-après: la Cour de justice) a admis partiellement le recours interjeté par le contribuable, annulé le jugement du Tribunal administratif de première instance du 16 octobre 2017 et renvoyé la cause à l'Administration fiscale pour nouvelle décision de taxation pour l'ICC 2013 en retenant un bénéfice net de 113'864 fr.

B.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A. _____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, principalement, de réformer l'arrêt de la Cour de justice du 12 juin 2018, en ce sens que son activité indépendante pour l'exercice 2013 présente un bénéfice imposable de 48'551.51 fr., subsidiairement, d'annuler l'arrêt attaqué et de renvoyer la cause à l'instance précédente pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

La Cour de justice persiste dans les considérants et le dispositif de son arrêt. L'Administration fiscale conclut au rejet du recours. Le recourant n'a pas déposé d'observations.

Considérant en droit :

1.

La décision attaquée, qui porte sur l'impôt cantonal et communal du canton de Genève, est finale (art. 90 LTF) et a été rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui ne tombe sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte. L'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) confirme cette voie de droit pour les matières harmonisées, comme l'imposition de l'activité lucrative indépendante (cf. art. 7, 8 et 16 LHID).

Le recours a par ailleurs été déposé en temps utile compte tenu des fêtes (cf. art. 46 al. 1 let. a et 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (cf. art. 42 LTF) par le destinataire de la décision attaquée, qui a qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

2.

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF et en dérogation à l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral ne connaît toutefois de la violation des droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal que si le grief a été invoqué et motivé par le recourant, à savoir exposé de manière claire et détaillée (ATF 142 I 99 consid. 1.7.2 p. 106; 141 I 36 consid. 1.3 p 41). S'agissant du droit cantonal harmonisé, le Tribunal fédéral en vérifie librement la conformité et son application par les instances cantonales aux dispositions de la LHID, sauf si cette loi laisse une certaine marge de manoeuvre aux cantons, auquel cas l'examen du Tribunal fédéral est limité à l'examen de la violation de droits constitutionnels dûment invoqués, en particulier l'arbitraire (cf. ATF 142 V 94 consid. 1.3 p. 96; 142 V 513 consid. 4.2 p. 516; 134 II 207 consid. 2 p. 210).

3.

3.1. Le Tribunal fédéral fonde son raisonnement juridique sur les faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), à moins que ces faits n'aient été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire (ATF 140 III 115 consid. 2 p. 117) - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF (art. 105 al. 2 LTF). La partie recourante qui entend s'écarter des constatations de fait de l'autorité précédente (cf. art. 97 al. 1 LTF) doit expliquer de manière circonstanciée en quoi les conditions d'une exception prévue par l'art.105 al. 2 LTF seraient réalisées et la correction du vice susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF). A défaut d'une telle motivation, il n'est pas possible de prendre en considération un état de fait qui diverge de celui contenu dans la décision attaquée, ni des faits qui n'y sont pas constatés (ATF 142 V 2 consid. 2 p. 5; 135 II 313 consid. 5.2.2 p. 322). En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves (ATF 139 II 404 consid. 10.1 p. 445; 137 II 353 consid. 5.1 p. 356; 136 II 101 consid. 3 p. 104 s.).

3.2. En l'espèce, le recourant présente une argumentation partiellement appellatoire, en opposant sa propre version des faits à celle de la Cour de justice et en complétant librement l'état de fait, sans

cependant invoquer ni l'arbitraire, ni une constatation manifestement inexacte des faits. Le Tribunal fédéral ne peut pas tenir compte d'une telle argumentation. Il sera donc statué sur la base des faits tels qu'ils ressortent de l'arrêt attaqué, sous réserve de l'art. 105 al. 2 LTF.

4.

Le litige concerne exclusivement l'ICC de la période fiscale 2013. Il porte sur la détermination du revenu de l'activité lucrative indépendante réalisé par le recourant en 2013 et en particulier sur le traitement fiscal du montant de 120'000 fr. inscrit comme "prélèvement" dans les comptes présentés par le recourant. L'intéressé admet que ce montant ne constitue pas une charge justifiée par l'usage commercial et que celui-ci doit partant être déduit des charges de 329'562 fr. de l'étude. En revanche, il fait valoir que le montant de 120'000 fr. précité correspond à une règle de partage du bénéfice décidée par les associés et que ce montant de 120'000 fr. ne doit pas être ajouté aux produits de son activité indépendante.

Le traitement sur le plan fiscal du montant de 10'565 fr., correspondant aux charges sociales acquittées en faveur du recourant, n'est plus contesté par celui-ci devant le Tribunal fédéral.

4.1. La Cour de justice retient que le montant de 120'000 fr. doit figurer dans les revenus tirés de l'activité du recourant. Elle précise que le recourant n'expose pas à quel autre titre ce montant devrait être intégré dans sa comptabilité. S'agissant d'un prélèvement opéré sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne sert pas à couvrir une dépense justifiée par l'usage commercial, cette somme constitue, selon elle, un bénéfice.

4.2. 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 genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques [LIPP; RS/GE D 3 08]; cf. art. 7 al. 1 LHID). Ces dispositions consacrent la théorie de l'accroissement du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net ("Reinvermögenszugangstheorie") (ATF 139 II 363 consid. 2.1 p. 365 s.; arrêt 2C 454/2015 du 1^{er} avril 2016 consid. 4.1 et 5). Les revenus provenant d'une activité lucrative indépendante sont soumis à l'impôt sur le revenu (art. 19 LIPP). La détermination du bénéfice net imposable pour les contribuables tenant une comptabilité en bonne et due forme s'effectue selon les règles applicables aux personnes morales. Les dispositions de la LIPP relatives aux frais et dépenses non déductibles demeurent réservées (art. 19 al. 4 LIPP). A cet égard, l'art. 30 LIPP prévoit que les frais qui sont justifiés par l'usage commercial sont déduits des revenus de l'activité lucrative indépendante. Aux termes de l'art. 12 al. 1 let. a de la loi genevoise du 23 septembre 1994 sur l'imposition des personnes morales (LIPM; RS/GE D 3 15) sont considérés comme bénéfice net imposable le bénéfice net tel qu'il résulte du compte de profits et pertes. L'art. 12 al. 1 let. a LIPM correspond à l'art. 58 al. 1 let. a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), de sorte que l'interprétation donnée par la jurisprudence en relation avec la LIFD est aussi applicable en matière d'ICC. Il en va de même du principe de la périodicité, qui s'applique de manière générale aux cantons (ATF 137 II 353 consid. 6.1 p. 359). L'art. 24 al. 1 let. a LHID prévoit que le bénéfice net comprend les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats.

4.3. Les comptes, et notamment le compte de résultat, établis conformément aux règles du droit commercial, lient les autorités fiscales à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices particulières. L'autorité du bilan commercial tombe en revanche lorsque des normes impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 141 II 83 consid. 3.1 p. 85; 137 II 353 consid. 6.2 p. 359 s.; 136 II 88 consid. 3.1 p. 92). Le défaut de comptabilisation d'un élément nécessaire revient ainsi, en principe, à violer une norme impérative du droit commercial et justifie une correction du bilan par les autorités fiscales. Cette correction ne devra toutefois pas "récompenser" les omissions comptables qui sont imputables au contribuable. Par ailleurs, l'art. 127 al. 2 Cst., qui garantit le respect du principe de la capacité économique, ne saurait s'interpréter comme autorisant un contribuable à déterminer son bénéfice imposable à sa guise (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4 p. 364).

4.4. 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. 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 p. 364; arrêts 2C 810/2017 du 16 août 2018 consid. 6.2; 2C 683/2013 du 13 février 2014 consid. 6.3, résumé in RDAF 2015 II 88).

4.5. Selon la jurisprudence, un revenu est réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que ce dernier acquiert une préention ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition (cf. ATF 113 Ib 23 consid. 2e p. 26; arrêts 2C 683/2013 du 13 février 2014 consid. 6.4; 2C 941/2012 du 9 novembre 2013 consid. 2.5). Le moment de la réalisation du revenu ne saurait dépendre de la seule volonté du contribuable; si tel était le cas, le contribuable pourrait déterminer lui-même, en fonction de ses convenances personnelles, à quel moment ce revenu est imposable (arrêt 2C 683/2013 du 13 février 2014 consid. 6.4 et les références).

4.6. En l'espèce, il ressort des faits de l'arrêt attaqué, qui lient la Cour de céans (art. 105 al. 1 LTF; cf. supra consid. 3), que le recourant a perçu le montant de 120'000 fr. au cours de l'exercice 2013 et qu'il n'a pas exposé à quel autre titre que celui de revenu tiré de son activité, ce montant devrait être intégré dans sa comptabilité. En outre, la Cour de justice relève que le recourant a indiqué dans sa déclaration d'impôt avoir droit à 93'363 fr., comme part du produit réalisé par l'étude, et que " dans ses développements relatifs à la règle de répartition du bénéfice convenue avec son associé, le recourant n'intègre pas le montant de 120'000 fr. dans le bénéfice, mais continue à le faire figurer comme une charge, qu'il ajoute à la perte de 22'836 fr. 99 que l'étude aurait, selon lui, subie en 2013 ". Le recourant n'indique pas que la Cour de justice aurait arbitrairement retenu les faits qui précèdent. Son argumentation selon laquelle les associés auraient décidé de tenir compte, dans le cadre de la répartition du bénéfice ou de la perte, d'un prélèvement annuel de 120'000 fr. en faveur du recourant, avant de se répartir le solde par moitié, doit être écartée dans la mesure où elle repose sur des faits qui n'ont pas

été constatés par l'autorité précédente (cf. supra consid. 3).

Dans ces circonstances, on ne peut pas reprocher à la Cour de justice d'avoir considéré que le montant de 120'000 fr. constituait un revenu de l'activité lucrative indépendante du recourant pour 2013. En prenant en compte le montant de la perte réalisée par l'étude, supportée par le recourant, celui-ci a réalisé en 2013, pour son activité indépendante, un revenu de 113'864 fr. (120'000 fr. - [93'362 fr. - 99'498 fr.]), montant duquel il faudra encore déduire les cotisations sociales.

La situation n'est donc pas assimilable à celle présentée par le recourant dans laquelle des charges privées seraient, à tort, portées en déduction du bénéfice. En effet, dans cet exemple, le montant du produit de l'exercice n'est pas influencé par de telles charges et les comptes peuvent donc être corrigés en rajoutant au bénéfice le montant des charges injustement déduites. En revanche, dans notre cas, le montant de 120'000 fr. n'était pas intégré dans le produit de l'étude si bien que l'on ne pouvait pas simplement corriger le résultat en ne prenant pas en compte les charges injustement invoquées. Il ne s'agissait donc pas de corriger deux fois le même montant, comme le prétend le recourant, mais d'ajouter au résultat de l'exercice de l'étude (en l'occurrence, une perte), le montant de 120'000 fr. perçu, en parallèle, par le recourant. En outre, sous l'angle de la capacité contributive, l'appréciation de l'autorité précédente ne prête pas le flanc à la critique, puisque le recourant, selon les faits de l'arrêt entrepris, avait droit en 2013 à sa part des produits réalisés par l'étude et en sus à un montant de 120'000 fr. Enfin, l'argumentation du recourant concernant l'imposition de son associé est appellatoire et ne peut être retenue (cf. supra consid. 3).

5.

Ce qui précède conduit au rejet du recours.

Succombant, le recourant doit supporter les frais de justice devant le Tribunal fédéral (art. 66 al. 1 LTF). Il ne sera pas alloué de dépens (art. 68 al.1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge du recourant.

3.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire du recourant, à l'Administration fiscale et à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 15 février 2019

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : de Chambrier