Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 152/2015

Arrêt du 31 juillet 2015

IIe Cour de droit public

Composition
MM. les Juges fédéraux Zünd, Président,
Donzallaz et Stadelmann.
Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure
1. A.__ _____,
2. B.____ ____,
tous les deux représentés par Me Michel Valticos, avocat,
recourants,

contre

Administration fiscale cantonale genevoise.

Objet
Impôt cantonal et communal 2008, activité lucrative dépendante, réalisation du revenu,

recours contre l'arrêt de la Cour de Justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, en section, du 6 janvier 2015.

Faits :

A.
Dans leur déclaration fiscale pour l'année 2008, les époux A._____ et B._____ ont mentionné que le salaire réalisé par B._____ au titre d'administrateur et d'employé auprès de la société C._____ SA (ci-après : C._____ SA ou la société) s'élevait à 0 fr. Selon une attestation de la société du 17 juillet 2009, ce dernier n'avait pas perçu les montants de son salaire pour l'année 2008 ; ces montants devaient faire l'objet d'un règlement ultérieur.

Le 8 mars 2011, au vu du certificat de salaire du 11 avril 2009 de B._____ pour la période du 1er janvier au 31 décembre 2008 délivré par C._____ SA, indiquant un salaire brut de 275'324 fr., l'Administration fiscale cantonale de la République et canton de Genève a fixé l'impôt cantonal et communal pour l'année 2008 à 48'389 fr. 50, le revenu net s'élevant à 281'862 fr. Le 17 mars 2011, les époux A._____ et B._____ ont formé réclamation. Ils n'ont pas été en mesure en cours de procédure de produire un acte de défaut de biens relatif à la créance de salaire 2008 de B._____ contre C._____ SA. Ils ont exposé que les charges sociales y relatives avaient néanmoins été payées. Par décision du 23 juin 2011, l'Administration fiscale cantonale a rejeté la réclamation. Par jugement du 24 juin 2013, le Tribunal administratif de première instance a rejeté le recours des époux A._____ et B._____ contre la décision sur réclamation du 23 juin 2011. Le 11 septembre 2013, les intéressés ont recouru auprès de la Cour de Justice contre ce jugement.

B.
Le 28 janvier 2014, les époux A._____ et B._____ ont demandé à l'Administration fiscale cantonale la révision des taxations des périodes fiscales 2008, 2009 et 2010, en alléguant que, le 30 octobre 2013, B._____ avait signé avec C._____ SA un avenant à son contrat de travail, selon lequel les parties réduisaient rétroactivement, à partir du 1er janvier 2008, le salaire de B._____ à concurrence de 84'000 fr. brut par an. B._____ n'ayant pas perçu de salaire pour les années 2008, 2009 et 2010, la somme totale brute de 252'000 fr., nouvellement due, lui serait

versée en deux fois, soit 50'000 fr. à la signature de l'avenant et 202'000 fr. dans un délai de 12 mois. B._____ renonçait à la différence entre son salaire annuel brut de 275'324 fr. et 84'000 fr., soit à un montant de 191'324 fr. pour chacune des années 2008, 2009 et 2010. Toutefois, si C._____ SA venait à percevoir un montant minimal de 10'000'000 fr. dans le cadre d'un futur règlement de la créance russe en faveur du groupe D._____, la société s'engageait à verser à B._____ les montants auxquels il avait renoncé. B._____ a annexé son certificat de salaire modifié pour la période du 1er janvier au 31 décembre 2008, datant du 4 novembre 2013 et délivré par C._____ SA, indiquant qu'il avait réalisé un salaire brut de 84'000 fr.

C.
Par arrêt du 6 janvier 2015, la Cour de Justice de la République et canton de Genève (ci-après : la Cour de Justice) a rejeté le recours. Elle a jugé en substance qu'au 31 décembre 2008, B._____ détenait une créance ferme de salaire de 275'324 fr. à l'encontre de son employeur, ce que confirmaient le certificat de salaire du 11 avril 2009 et l'attestation du 17 juillet 2009 établis par l'employeur. L'avenant du 30 octobre 2013 ne visait pas la suppression du droit au versement du salaire de 275'324 fr., puisqu'il était assorti d'une clause, selon laquelle si C._____ SA venait à percevoir un montant minimal de CHF 10'000'000.- dans le cadre du recouvrement de la créance envers E._____, elle s'engageait à verser à l'intéressé le montant auquel il avait renoncé. A cela s'ajoutait que le degré de probabilité du recouvrement de la créance de salaire pour 2008 n'était pas nul, dans la mesure où la société était toujours active et réalisait des bénéfices, quelle que soit leur importance.

D.
Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A._____ et B._____ demandent au Tribunal fédéral en substance, sous suite de frais et dépens, de réformer l'arrêt rendu le 6 janvier 2015 par la Cour de Justice en ce sens que le salaire non versé à B._____ pour l'année 2008 n'est pas imposable durant la période fiscale 2008. Ils demandent en outre au Tribunal fédéral de dire qu'aussi longtemps que B._____ ne perçoit pas effectivement de revenu de la société C._____ SA, l'Administration fiscale cantonale ne saurait procéder à leur taxation. Ils se plaignent de la violation des art. 16 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) ainsi que 725 CO.

Par ordonnance du 17 mars 2015, le président de la IIe Cour de droit public a rejeté la demande d'effet suspensif jointe au recours.

L'Administration fiscale cantonale et l'Administration fédérale des contributions ont conclu au rejet du recours.

Le 27 avril 2015, les recourants ont déposé leurs contre-observations. Invoquant l'art. 29 al. 1 Cst., ils se plaignent de la violation de leur droit d'être entendus après avoir découvert que l'Administration fiscale cantonale avait produit devant la Cour de Justice un bordereau de pièces contenant les avis de taxation de la société C._____ SA pour les années 2003 à 2008 ; ils font valoir qu'ils n'ont pas été informés de cette production et qu'ils n'ont pas pu se déterminer sur le contenu des pièces. Ils demandent au Tribunal fédéral, à tout le moins, le droit de consulter ces pièces et de se déterminer sur leur contenu.

Considérant en droit :

1.
Déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites par la loi (art. 42 et 106 al. 2 LTF) contre une décision rendue dans une cause de droit public par un tribunal supérieur de dernière instance cantonale (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), sans qu'une des exceptions prévues à l'art. 83 LTF ne soit réalisée, le présent recours, interjeté par deux personnes physiques qui ont pris part à la procédure devant l'autorité précédente, sont particulièrement atteintes par la décision attaquée et ont un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, est en principe recevable comme recours en matière de droit public en vertu des art. 82 ss LTF et de l'art. 73 LHID.

2.
Selon la jurisprudence, l'objet de la contestation qui peut être portée devant le Tribunal fédéral est déterminé par la décision attaquée et par les conclusions (art. 107 al. 1 LTF) des parties (arrêt 2C 941/2012 du 9 novembre 2013 consid. 1.8.1 et les nombreuses références). La partie recourante ne peut par conséquent pas prendre des conclusions ni formuler de griefs allant au-delà de l'objet du

litige.

En l'espèce, l'arrêt attaqué ne porte que " sur la question de savoir si les époux A._____ et B._____ doivent être imposés dans leur taxation ICC 2008 sur la base du salaire annuel brut du recourant d'un montant de CHF 275'324.- en vertu de son certificat de salaire 2008 du 11 avril 2009 ou sur la base d'un montant de CHF 84'000.- effectivement reçu rétroactivement " (cf. arrêt attaqué, consid. 1). La conclusion des recourants tendant à ce que le Tribunal fédéral dise qu'aussi longtemps que B._____ ne perçoit pas effectivement de revenu de la société C._____ SA, l'Administration fiscale cantonale ne saurait procéder à leur taxation est irrecevable en tant qu'elle concerne d'autres périodes fiscales que 2008. Elle l'est également en tant qu'elle constitue la répétition de la conclusion tendant à l'absence d'imposition du salaire non versé à B._____ pour l'année 2008 durant la période fiscale 2008.

3.
Invoquant l'art. 29 al. 1 Cst., les recourants se plaignent de la violation de leur droit d'être entendus en ce qu'ils n'auraient pas été informés en instance précédente de la production par l'autorité intimée des avis de taxation de la société C._____ SA.

Les recourants perdent de vue qu'ils ont confirmé par courrier du 25 août 2014 avoir bien reçu les observations complémentaires de l'Administration fiscale cantonale du 15 juillet 2014 qui faisaient déjà état, en page 3/3, de la production des avis de taxation de la société C._____ SA, ce que le Tribunal fédéral peut constater d'office (art. 105 al. 2 LTF). Il leur appartenait d'en demander la consultation à ce stade de la procédure. A défaut, on ne saurait retenir de violation de leur droit de consulter le dossier, qu'ils n'ont pas exercé en temps utile. Le grief devant être rejeté, sa recevabilité peut demeurer indécise.

4.
Les recourants se plaignent de la violation du droit fédéral.

4.1. En droit suisse, l'impôt cantonal sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 7 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14] dont le contenu est le même que celui des art. 16 et 17 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11]). Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 64 al. 1 LHID dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013 [RO 2013 2397]). La loi genevoise du 22 septembre 2000 sur l'imposition des personnes physiques sur le revenu (LIPP-IV) et la loi genevoise du 31 août 2000 sur l'imposition dans le temps des personnes physiques (LIPP-II), applicables à la période fiscale 2008, prévoient des dispositions similaires.

Un bien économique est imposable en vertu de la clause générale des art. 16 al. 1 LIFD et 7 al. 1 LHID, si, selon la théorie de l'accroissement de la fortune nette dominante en Suisse, il entre dans l'ensemble des biens économiques qui affluent vers le contribuable pendant une période déterminée et dont il peut disposer, sans diminuer son patrimoine, pour satisfaire ses besoins personnels et couvrir les dépenses personnelles du ménage et qu'il n'entre pas dans la catégorie des revenus exonérés exhaustivement énoncés par les art. 24 LIFD et 7 al. 4 LHID (arrêt 2C 692/2013 du 24 mars 2014 consid. 4.2 in Archives 82 740 et les références citées; ATF 114 Ia 221 consid. 4a p. 226; 108 Ia 227 consid. 2a p. 228; cf. Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6e éd., Zurich 2002, p. 170 et 172 s.).

4.2. La créance d'impôt naît sitôt que les faits générateurs prévus par la loi sont réalisés. La créance fiscale prend naissance ex lege, sans aucune autre intervention extérieure : la doctrine parle de la naissance immédiate de la créance fiscale. La taxation n'a aucun effet constitutif, elle n'est pas une condition de l'existence de la créance d'impôt (P. Locher , op cit., p. 308; cf. aussi ATF 107 Ib 376 consid. 3 p. 378 et les références citées). L'existence et le contenu de la créance fiscale sont fixés par la loi, raison pour laquelle dite créance est en principe irrévocable : dès l'instant où une créance fiscale est née, elle ne peut être réduite à néant par une opération destinée à effacer les faits générateurs lui ayant donné naissance (arrêt 2C 692/2013 du 24 mars 2014 consid. 4.2 in Archives 82 740 et les références citées). La naissance ex lege de la créance fiscale a également pour conséquence que le moment de la réalisation du revenu ne saurait dépendre de la seule volonté du contribuable ; si tel était le cas, le contribuable pourrait différer et, par là, déterminer lui-même en fonction de ses convenances personnelles à quel moment ce revenu est imposable (arrêt 2C

116/2010 du 21 juin 2010 consid. 2.2 in RDAF 2010
II 474 et les références citées).

4.3. Le revenu n'est imposable que s'il est réalisé. Cette condition essentielle constitue le fait générateur de l'imposition du revenu. Le principe de réalisation n'est pas explicite dans le texte légal. Il découle de l'interprétation du texte légal par la jurisprudence. La réalisation détermine en effet le point d'entrée de l'avantage économique dans la sphère fiscale du contribuable. Tant que l'avantage économique n'est pas réalisé, il demeure une expectative non - encore - imposable.

Selon la jurisprudence, un revenu est réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que ce dernier acquiert une prétention ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition. En règle générale, l'acquisition d'une prétention est déjà considérée comme un revenu dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine. Ce n'est que si cette exécution paraît d'emblée peu probable que le moment de la perception réelle de la prestation est pris en considération (arrêts 2C 692/2013 du 24 mars 2014 consid. 4.2 in Archives 82 740; 2C 683/2013 du 13 février 2014 consid. 6.4 et les références citées; ATF 95 I 21 consid. 5a p. 23 s.; 73 I 135 consid. 1 p. 140 ss). Le caractère certain de l'exécution de la prestation ne saurait dépendre de la seule volonté du contribuable (cf. consid. 4.2 ci-dessus).

4.4. En règle générale, le contribuable exerçant une activité lucrative dépendante réalise le revenu de cette activité durant la période pendant laquelle il a fourni sa prestation de travail, puisqu'il acquiert dès ce moment-là une prétention ferme à obtenir son salaire. Cette prétention prend naissance au fur et à mesure que le travail est fourni, même si le terme de paiement est usuellement fixé à la fin de chaque mois (art. 323 al. 1 CO). En pratique, le revenu de l'activité lucrative est assurément imposé au moment de son paiement mais au plus tôt lors de son exigibilité ou de sa cession. La date de comptabilisation par l'employeur ne joue à cet égard aucun rôle. Le revenu n'est en revanche pas réalisé si l'employeur est incapable de payer ou refuse de payer le salaire (cf. P. Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Ie partie, 2001, no 63 ad art. 17 LIFD et les références citées).

5.

5.1. En l'espèce, le recourant et la société C._____ SA sont liés par un contrat de travail qui stipulait à l'endroit du premier un salaire annuel brut de 275'324 fr. pour l'année 2008. Un tel contrat donne naissance en faveur du recourant à un droit ferme en paiement du salaire, comme l'a constaté le certificat de salaire du recourant du 11 avril 2009. Dite créance fiscale étant née, elle ne peut pas être réduite à néant par une opération destinée à effacer la stipulation contractuelle lui ayant donné naissance. Il s'ensuit que ni l'attestation de la société du 17 juillet 2009 constatant que le salaire n'avait pas été perçu ni l'avenant au contrat de travail du 30 octobre 2013 réduisant rétroactivement le salaire du recourant à 84'000 fr. brut par an n'ont d'effet sur l'imposition de ce revenu ; à cela s'ajoute en outre que le recourant dispose au titre d'administrateur de la société C._____ SA de la signature individuelle et se trouve ainsi en position de différer à sa convenance le moment de la réalisation du revenu provenant de son salaire ainsi que son montant, ce qui est également exclu par la jurisprudence.

5.2. La prétention salariale du recourant ne constitue un droit ferme et donc un revenu imposable que dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine. Il résulte des faits retenus par l'instance précédente qu'en date du 11 avril 2009, la société C._____ SA a bel et bien établi un certificat de salaire en faveur du recourant pour un montant brut de 275'324 fr. pour l'année 2008. Il s'ensuit qu'à ce moment-là, l'exécution de la prétention contractuelle du recourant n'apparaissait pas incertaine ; à tout le moins, les recourants n'ont pas apporté la preuve qu'ils avaient de sérieux doutes à cette date-là sur son exécution; en particulier ils n'ont pas prouvé que l'employeur à l'époque de l'exigibilité du salaire était incapable de payer ou refusait de payer. Enfin, sous l'angle de l'art. 725 CO dont ils se prévalent, ils n'ont pas apporté la preuve que les démarches exigées par cet article avaient été mises en oeuvre s'agissant de la société C._____ SA. L'instance précédente a du reste constaté que la société est toujours active et réalise des bénéfices, sans que les recourants ne démontrent le caractère manifestement inexact de ces faits. Il s'ensuit que le grief de violation du droit fédéral doit être rejeté.

6.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours dans la mesure où il est recevable. Succombant, les recourants doivent supporter les frais de justice devant le Tribunal fédéral,

solidairement entre eux (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al.1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

2.
Les frais judiciaires, arrêtés à 3'000 fr., sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.

3.
Le présent arrêt est communiqué au mandataire des recourants, à l'Administration fiscale cantonale genevoise, à la Cour de Justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, en section, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 31 juillet 2015

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

Le Président : Zünd

Le Greffier : Dubey