

GE_GERICHTE ATA/14/2015 vom 6. Januar 2015

GE Cour de justice, 2015-01-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_14_2015

FR: GE_GERICHTE ATA/14/2015 du 6 janvier 2015

IT: GE_GERICHTE ATA/14/2015 del 6 gennaio 2015

Regeste

Résumé: Les données de taxation pour l'année fiscale 2008 sont figées au 31 décembre 2008. Une modification rétroactive, intervenue en octobre 2013, des comptes de l'exercice 2008 clos le 31 décembre 2008 de la société employeur serait contraire aux principes régissant l'établissement des bilans et de l'étanchéité des exercices. L'avenant au contrat de travail du 30 octobre 2013 qui diminuait sensiblement le salaire du recourant dès le 1er janvier 2008 ne visait pas la suppression du droit au versement du salaire initial restant dû sous certaines conditions et n'avait pas pour objectif de modifier sensiblement la situation du recourant par rapport à son employeur dont il est du reste administrateur. Dans ces circonstances, la chambre de céans ne voit pas quel autre but que la réalisation d'une économie d'impôt le recourant aurait poursuivi. Malgré les difficultés financières de la société employeur, le recourant n'a pas démontré que le degré de probabilité du recouvrement de sa créance de salaire pour 2008 était nul, dans la mesure où la société est toujours active et réalise des bénéfices, quelle que soit leur importance. Par conséquent, le TAPI a à juste titre considéré que la prétention ferme en salaire du montant initialement dû représentait un revenu imposable pour la taxation 2008 du recourant.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10).

- 9/14 - A/2470/2011

Le litige porte sur la question de savoir si les époux A_____ 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, en vertu de l'avenant au contrat de travail du 30 octobre 2013 stipulant que la part de CHF 191'324.- serait uniquement due si la société B_____ SA percevait un montant minimal de CHF 10'000'000.- dans le cadre d'un futur règlement de la créance E_____ en faveur du groupe D_____. 2) a. Conformément à l'art. 72 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) entrée en vigueur le 1er janvier 2010, c'est l'ancien droit qui s'applique aux périodes fiscales antérieures.

b. Concernant ces périodes, plusieurs lois fiscales sur l'imposition des personnes physiques ont été adoptées à Genève en application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du

E. 14

décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Ces lois sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001 (LIPP I et III à V et LITPP II). Elles ont abrogé, à partir de cette date, la plupart des dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).

c. Le présent litige concernant la période fiscale 2008, ces lois lui sont applicables, en particulier la loi sur l'imposition des personnes physiques sur le revenu du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14). 3)

Selon l'art. 1 de l'ancienne loi genevoise du 31 août 2000 sur l'imposition dans le temps des personnes physiques (aLIPP-II - D 3 12), abrogé le 31 décembre 2009, toutefois applicable à la période en cause, les impôts sur le revenu et la fortune des personnes physiques sont fixés et prélevés pour chaque période fiscale (al. 1), cette dernière correspondant à l'année civile (al. 2). Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 2 al. 1 LIPP-II). 4) a. 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.1 aLIPP-IV). Sont imposables tous les revenus et autres avantages appréciables en argent provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail (art. 2 aLIPP-V).

b. Un revenu n'est imposable que s'il est réalisé. La réalisation du revenu est le fait générateur de son imposition (Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse - L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd., 1998, p. 326 ss ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007, p. 83 ss ; Yves NOËL, Commentaire Romand - Impôt fédéral direct - Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 16 n. 27 ss). Selon la jurisprudence constante du

- 10/14 - A/2470/2011 Tribunal fédéral, un revenu est réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que celui-ci acquiert une prétention juridique ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition (ATF 113 Ib 26 ; 95 I 21 consid. 5a ; 94 I 375 consid. 3 ; 73 I 135 consid. 1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.146/2002 du 13 février 2003 ; ATA/332/2014 du 13 mai 2014 consid. 7b ; ATA/271/2008 du 27 mai 2008 consid. 6a ; Yves NOËL, op. cit., ad art. 16 n. 30 ; Jean-Marc RIVIER, op. cit., p. 327 et les références citées).

En principe, le moment de l'acquisition du revenu coïncide avec sa réalisation, c'est-à-dire le moment où le contribuable acquiert le droit à une prestation et non celui où il reçoit effectivement la prestation. Il existe des exceptions au principe de réalisation effective, lorsque les revenus sont soumis par la loi à une réalisation comptable ou systématique (Jean-Marc RIVIER, op. cit., p. 327 et 329).

c. En droit fiscal, l'acquisition d'une créance entraîne la réalisation du revenu, à moins que l'exécution par le débiteur soit incertaine (ATF 122 II 221 consid. 5c ; 113 Ib 23 consid. 4 p. 26 ; ATA/723/2012 du 30 octobre 2012 consid. 5b ; ATA/213/2006 du 11 avril 2006 consid. 4d ; ATA/440/2005 du 21 juin 2005 consid. 7c ; ATA/147/2003 du 18 mars 2003 consid. 8 ; Jean-Marc RIVIER, op. cit., p. 327 ; Yves NOËL, op. cit., ad art. 16 n. 30 et les références citées). S'agissant de l'incertitude de l'exécution d'une créance, la jurisprudence a posé des critères restrictifs : il faut que le débiteur apparaisse comme définitivement insolvable pour que la créance ne soit pas imposable (ATA/677/2009 du 22 décembre 2009 consid. 6 ; ATA/440/2005 du 21 juin 2005 consid. 7c).

L'insolvabilité est une notion de droit fédéral. Le débiteur est insolvable lorsqu'il ne dispose pas de moyens liquides suffisants pour acquitter ses dettes exigibles, qu'il ne peut plus exécuter ses obligations financières parce qu'il manque de liquidités et ne peut pas en acquérir à court terme. L'insolvabilité ne se confond toutefois pas avec des difficultés de trésorerie ou un manque passager de moyens financiers. Il faut que les possibilités d'appel à des ressources suffisantes soient vaines ou épuisées. L'insolvabilité ne doit pas être passagère, mais doit être durable, exister de manière indubitable et s'être étendue sur certaines périodes sans possibilité de redressement de la situation financière ni d'amortissement régulier des dettes. Il y aura insolvabilité notamment en cas de faillite, concordat ou saisie infructueuse (arrêt du Tribunal fédéral 5A_589/2008 du 22 janvier 2010 ; ATA/486/2014 du 24 juin 2014 consid 6d ; ATA/782/2013 du 26 novembre 2013 consid. 7 ; ATA/260/2013 du 23 avril 2013 consid. 4 ; ATA/576/2012 du 28 août 2012 consid 4). La délivrance d'un acte de défaut de biens définitif constitue à cet égard un indice clair. Si l'existence d'un tel acte est propre à faire naître une présomption de fait, celle-ci peut toutefois être renversée par des preuves contraires (arrêt du Tribunal fédéral 5A_589/2008 précité, et les

- 11/14 - A/2470/2011 références citées; ATA/325/2008 du 17 juin 2008 consid. 8b ; ATA/444/2005 du 21 juin 2005 consid 7). 5)

En vertu des principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, chaque exercice est considéré comme un tout autonome sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants, et le contribuable ne saurait choisir au cours de quelle année fiscale il fait valoir les déductions autorisées (ATA/959/2014 du 2 décembre 2014 consid. 12b ; ATA/268/2011 du 3 mai 2011 consid. 8 ; ATA/443/2007 du 4 septembre 2007 consid. 3 ; ATA/217/2007 du 8 mai 2007 consid. 7b). Les déductions doivent être demandées dans la déclaration d'impôts de l'année au cours de laquelle les faits justifiant l'octroi des déductions se sont produits (ATA/547/2012 du 21 août 2012 consid. 6).

La modification rétroactive des comptes d'exercices déjà clos est contraire aux principes régissant l'établissement des bilans. Du point de vue fiscal, il est contraire au principe de l'étanchéité des exercices. La modification des comptes ne peut pas intervenir lorsque son but est purement fiscal, à savoir la réalisation d'une économie d'impôts (ATA/629/1997 du 14 octobre 1997 consid. 3e ; DCCR/55/2000 du 25 mai 2000 p. 7 ; DCCR/222/1995 du 16 novembre 1995 p. 6). 6)

En l'espèce, le recourant était lié par un contrat de travail à la société B_____ SA selon lequel il réalisait un salaire brut de CHF 275'324.-. En vertu de l'attestation de B_____ SA du 17 juillet 2009, le salaire précité n'avait pas été perçu pour la période fiscale 2008.

En date du 30 octobre 2013, la société B_____ M SA et M. A_____ ont signé un avenant au contrat de travail de ce dernier selon lequel dès le 1er janvier 2008, les parties avaient réduit rétroactivement le salaire du recourant à concurrence de CHF 84'000.- brut par an. Il était stipulé que ce dernier avait renoncé à la différence entre son salaire précédemment convenu et celui négocié, soit à un montant de CHF 191'324.-. Cet avenant était assorti d'une clause, selon laquelle si B_____ 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 au recourant le montant auquel il avait renoncé.

Toutefois, les données de taxation pour l'année fiscale 2008 sont figées au 31 décembre 2008. Une modification rétroactive, intervenue en octobre 2013, des comptes de l'exercice

2008 clos le 31 décembre 2008 de la société B_____ SA serait contraire aux principes régissant l'établissement des bilans et de l'étanchéité des exercices.

En outre, le 31 décembre 2008, le recourant détenait une créance ferme de salaire d'un montant de CHF 275'324.- à l'encontre de son employeur, la société

- 12/14 - A/2470/2011 B_____ SA. Ce fait a été confirmé par son certificat de salaire du 11 avril 2009 et par l'attestation du 17 juillet 2009 établie par l'employeur. Par ailleurs, avec la signature de l'avenant du 30 octobre 2013, le recourant ne conteste pas non plus détenir la créance précitée, qui serait réactivée de fait si son employeur venait à percevoir un montant minimal de CHF 10'000'000.- dans le cadre du recouvrement de la créance envers E_____. Ainsi, l'avenant du 30 octobre 2013 ne visait pas la suppression du droit au versement du salaire d'un montant CHF 275'324.- et n'avait pas pour objectif de modifier sensiblement la situation du recourant par rapport à son employeur, dont il est du reste administrateur. Dans ces circonstances, la chambre de céans ne voit pas quel autre but que la réalisation d'une économie d'impôt le recourant aurait poursuivi.

Partant, le recourant a acquis, en 2008, un droit ferme au versement de son salaire d'un montant de CHF 275'324.- et la modification du salaire de l'année 2008 de manière rétroactive par un avenant au contrat de travail datant du 30 octobre 2013 ne peut pas être prise en compte au plan fiscal.

Malgré les difficultés financières de la société B_____ SA, le recourant n'a pas démontré que le degré de probabilité du recouvrement de sa créance de salaire pour 2008 était nul, dans la mesure où la société est toujours active et réalise des bénéfices, quelle que soit leur importance.

La chambre de céans considère, dès lors, que les possibilités d'appel à des ressources suffisantes ne sont ni vaines ni épuisées et que le débiteur ne présente pas un état d'insolvabilité durable et indubitable au sens de la jurisprudence.

Par conséquent, le TAPI a à juste titre considéré que la prétention ferme en salaire d'un montant de CHF 275'324.- représentait un revenu imposable pour la taxation 2008 de M. A_____. 7)

Compte tenu de ce qui précède, le recours sera rejeté. 8)

Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des recourants, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA). Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.