

## **GE\_GERICHTE ATA/234/2015 vom 3. März 2015**

GE Cour de justice, 2015-03-03, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_234\\_2015](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_234_2015)

FR: GE\_GERICHTE ATA/234/2015 du 3 mars 2015

IT: GE\_GERICHTE ATA/234/2015 del 3 marzo 2015

### **Regeste**

Résumé: En application des principes de la périodicité et de l'étanchéité des exercices, les factures émises durant un exercice mais payées postérieurement à celui-ci ne peuvent être déduites du revenu de l'activité indépendante en tant que frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel de cet exercice si le contribuable a fait le choix de tenir sa comptabilité selon la méthode de l'encaissement.

### **Erwägungen**

#### **E. 26**

septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). 2) a. Selon l'art. 65 LPA, l'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (al. 1), de même que l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve, les pièces devant être jointes, sous peine d'irrecevabilité (al. 2).

Compte tenu du caractère peu formaliste de cette disposition, la jurisprudence fait preuve d'une certaine souplesse s'agissant de la manière par laquelle sont formulées les conclusions du recourant. Le fait qu'elles ne ressortent pas expressément de l'acte de recours n'est, en soi, pas un motif d'irrecevabilité, pour autant que l'autorité judiciaire et la partie adverse puissent comprendre avec certitude les fins du recourant (ATA/958/2014 du 2 décembre 2014 ; ATA/754/2014 du 23 septembre 2014 ; ATA/427/2014 du 12 juin 2014 ; ATA/350/2014 précité ; ATA/818/2013 du 18 décembre 2013). Ainsi, une requête en annulation d'une décision doit être déclarée recevable dans la mesure où le recourant a, de manière suffisante, manifesté son désaccord avec la décision ainsi que sa volonté qu'elle ne déploie pas d'effets juridiques (ATA/138/2015 du

- 7/13 - A/3055/2013 3 février 2015 ; ATA/350/2014 précité ; Pierre MOOR/Étienne POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3ème éd., 2011, p. 624 n. 5.3.1.2).

b. En l'espèce, le recourant, pourtant assisté d'un mandataire, n'a pas pris de conclusions formelles en annulation du jugement entrepris. L'on comprend toutefois de ses écritures qu'il conteste le fait que le TAPI n'ait pas admis le montant de CHF 266'500.- en déduction des revenus réalisés en qualité d'indépendant durant l'année fiscale 2011. Le recours est ainsi recevable de ce point de vue également. 3)

Le recourant conclut préalablement à ce qu'une conciliation soit ordonnée avec les représentants de l'autorité intimée afin qu'il puisse apporter copie « des factures justifiant les paiements durant les périodes des exercices 2010-2011 ».

a. Le droit d'être entendu, tel que garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), comprend notamment pour le justiciable le droit d'obtenir l'administration des preuves pertinentes et valablement offertes, de participer à l'administration des preuves essentielles et de se déterminer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 138 I 154 consid. 2.3.2 et 2.3.3 ; 137 I 195 consid. 2.3.1 ; 136 I 265 consid. 3.2 ; 135 II 286 consid. 5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 6B\_942/2013 du 27 mars 2014 consid. 4.1). Le juge peut toutefois renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, il a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 138 III 374 consid. 4.3.2 ; 137 III 208 consid. 2.2 ; 136 I 229 consid. 5.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C\_245/2014 du 10 novembre 2014 consid. 2.1). Le droit d'être entendu n'implique pas non plus une audition personnelle des parties, qui doivent seulement disposer d'une occasion de se déterminer sur les éléments propres à influencer sur l'issue de la cause (ATF 134 I 140 consid. 5.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1255/2012 du 26 juin 2013 consid. 5.1 ; 2D\_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 ; ATA/112/2015 du 27 janvier 2015 ; ATA/594/2014 du

#### **E. 29**

juillet 2014 ; ATA/302/2012 du 15 mai 2012), ce que prévoit d'ailleurs expressément l'art. 41 LPA, applicable par le renvoi de l'art. 76 LPA.

Aux termes de l'art. 65A LPA, les juridictions administratives peuvent en tout temps procéder à une tentative de conciliation (al. 1) et déléguer un de leurs magistrats à cet effet (al. 2). S'agissant d'une disposition potestative, l'autorité saisie n'est pas tenue de donner suite à une requête en conciliation présentée par l'une des parties (ATA/726/2012 du 30 octobre 2012).

b. En l'espèce, il ne se justifie pas d'ordonner une conciliation, au vu des positions tranchées des parties durant la procédure. En effet, l'AFC-GE a répondu à tous les allégués du recourant, persistant dans les termes de ses décisions. Le

- 8/13 - A/3055/2013 recourant en a fait de même, contestant les décisions litigieuses. De plus, à chaque stade de la procédure, l'occasion a été donnée au recourant de produire les documents qu'il estimait nécessaires à l'appui de ses allégués. Il l'a d'ailleurs fait, puisqu'il a transmis à l'autorité intimée et aux juridictions administratives divers documents, étant précisé qu'il lui était loisible de verser d'emblée au dossier les « factures justifiant les paiements durant les périodes des exercices 2010-2011 », indépendamment de toute conciliation.

L'audition des parties ne se justifie pas non plus, au regard de ces éléments, ce d'autant qu'elle ne saurait apporter d'informations supplémentaires, le dossier étant suffisamment complet pour permettre à la chambre de céans de trancher le litige. 4) a. Bien que le litige concerne une période fiscale postérieure au 1er janvier 2010, la question du droit applicable se pose néanmoins, étant donné que certaines des dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) ont été modifiées par la loi fédérale du 22 mars 2013 sur la mise à jour formelle du calcul dans le temps de l'impôt direct dû par les personnes physiques, entrée en vigueur le 1er janvier 2014 (RO 2013 2397).

b. La LIFD ne contient aucune disposition spécifique relative à cette question, tandis que la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) prévoit

qu'elle s'applique dès la période fiscale 2010, les périodes antérieures étant régies par l'ancien droit (art. 72 al. 1 LIPP). De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; 2C\_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1 non publié in ATF 140 I 68 ; ATA/112/2015 précité ; ATA/1/2015 du 6 janvier 2015 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012).

c. En l'espèce, le recours concernant l'IFD et l'ICC pour l'année fiscale 2011, la présente cause est régie par le droit en vigueur pour cette période, à savoir respectivement les dispositions de la LIFD au 31 décembre 2011 et celles de la LIPP.

Dans ce cadre, les deux impôts, fédéral et cantonal, seront abordés séparément, comme le veut la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). 5) a. En droit fédéral, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD). Sont ainsi imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD).

- 9/13 - A/3055/2013

b. Aux termes de l'art. 27 LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (al. 1). Font notamment partie de ces frais (al. 2) les amortissements et les provisions (let. a), les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées (let. b), les versements à des institutions de prévoyance en faveur du personnel de l'entreprise, à condition que toute utilisation contraire à leur but soit exclue (let. c), les intérêts des dettes commerciales ainsi que les intérêts versés sur les participations (let. d). D'une manière générale, seront admises en déduction toutes les dépenses en relation avec l'activité professionnelle (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 172 n. 275).

c. À l'instar du revenu imposable et conformément au principe de la périodicité, les déductions ne sont admises que lorsqu'elles trouvent leur cause dans des événements ayant lieu durant la période de calcul (ATF 137 II 353 consid. 6.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_627/2014 et 2C\_628/2014 du 8 janvier 2015 consid. 6.1 ; 2C\_911/2013 du 26 août 2014 consid. 5.1.3 ; 2C\_567/2012 du 15 mars 2013 consid. 6.2 ; 2C\_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1 ; ATA/959/2014 du 2 décembre 2014 ; ATA/406/2014 du 3 juin 2014 ; ATA/691/2013 du 15 octobre 2013). En application de ce principe, ainsi que celui de l'étanchéité des exercices, chaque exercice est considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants. Le contribuable ne saurait choisir au cours de quelle année fiscale il fait valoir les déductions autorisées. Les déductions doivent être demandées dans la déclaration fiscale de l'année au cours de laquelle les faits justifiant l'octroi des déductions se sont produits (ATA/14/2015 du 6 janvier 2015 ; ATA/959/2014 précité ; ATA/536/2013 du 27 août 2013 ; ATA/547/2012 du 21 août 2012 ; ATA/268/2011 du 3 mai 2011).

d. Le revenu d'une activité indépendante est acquis au moment déterminé par le mode de comptabilisation (ATF 73 I 135 p. 142). 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 auquel 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 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 (ATA/517/2010 du 3 août 2010 ; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, 1998, p. 329).

Dès lors qu'un contribuable choisit de tenir sa comptabilité selon le principe de l'encaissement, seules peuvent être déduites les charges effectivement payées

- 10/13 - A/3055/2013 lors de la période fiscale déterminante (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_734/2010 du 2 février 2011 consid. 2.2 ; ATA/286/2011 du 10 mai 2011 ; ATA/517/2010 précité). 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).

e. En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C\_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; 2C\_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 ; 2C\_574/2009 du 21 avril 2010 consid. 4.2 ; ATA/112/2015 du 27 janvier 2015 ; ATA/8/2013 du 8 janvier 2013 ; ATA/483/2012 du 31 juillet 2012 ; ATA/283/2011 du 10 mai 2011). Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4 ; ATA/112/2015 précité ; ATA/8/2013 précité). 6)

En l'espèce, le recourant soutient que le montant de CHF 266'500.-, correspondant à des « frais généraux et autres charges d'exploitation », aurait dû être admis en déduction du chiffre d'affaires résultant de l'exploitation de son entreprise individuelle pour l'année fiscale 2011 et a versé au dossier, à l'appui de ses allégués, divers documents à l'en-tête des sociétés F\_\_\_\_\_, G\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_ en lien avec ce montant.

Il ressort toutefois de la déclaration fiscale 2011 du recourant qu'il tenait, dans le cadre de l'exploitation de son entreprise individuelle, une comptabilité selon le principe de l'encaissement, ce qu'il ne conteste pas. Seules pouvaient donc être déduites les charges effectivement payées lors de la période fiscale déterminante, à savoir en 2011.

Or, tel n'est pas le cas. En effet, même s'il a produit, le 15 juillet 2013, trois documents à l'en-tête des sociétés susmentionnées, qui sont datés du 31 décembre 2011, pour un montant total de CHF 266'500.- en lien avec des prestations effectuées entre 2010 et 2011 selon les conventions le liant à ces entreprises, ces écrits s'apparentent à des factures et n'attestent pas encore du paiement effectif des montants litigieux, le recourant n'ayant au demeurant versé à la procédure aucun justificatif attestant qu'il aurait, comme il l'allègue, effectivement payé cette somme lors de l'année fiscale en cause.

- 11/13 - A/3055/2013

Au contraire, il ressort sans équivoque des documents versés à la procédure le 9 novembre 2012, portant l'en-tête de ces trois mêmes sociétés et respectivement datés des 27 février 2012, 23 mars 2012 et 16 septembre 2012, que les montants composant la déduction litigieuse ont été acquittés à ces dates, soit en 2012, dès lors qu'ils comportent les mentions « reçu règlements », « reçu versements des factures » ou encore « reçu règlement divers factures ».

Les paiements, pour un montant total de CHF 266'500.-, ayant été effectués postérieurement à la période fiscale en cause, indépendamment de la date des factures et de l'activité exécutée, ils ne pouvaient être portés en déduction du chiffre d'affaires de l'activité indépendante réalisé en 2011, en application de la méthode comptable choisie par le recourant, à savoir celle de l'encaissement, et non celle de la facturation.

Une application hybride de ces deux méthodes n'est ainsi pas envisageable, conformément aux principes susmentionnés, même si le recourant a cessé son activité en 2012 et qu'il indique n'avoir réalisé aucun chiffre d'affaires au cours de cet exercice ; cette situation est la conséquence directe du choix du recourant d'être imposé à l'encaissement.

C'est dès lors à juste titre que le TAPI n'a pas admis le montant de CHF 266'500.- en déduction du revenu réalisé par le recourant en qualité d'indépendant lors de l'année fiscale 2011. 7)

En droit genevois, 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 LIPP). Sont en particulier imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale ou sylvicole, et de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 19 al. 1 LIPP). Au nombre des déductions liées à l'exercice d'une activité indépendante, sont déduits du revenu les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel, en particulier les dépenses faites pour l'exploitation d'un commerce, d'une industrie ou d'une entreprise et celles qui sont nécessaires pour l'exercice d'une profession ou d'un métier (art. 30 let. a LIPP).

Ces dispositions sont matériellement identiques à la LIFD. De jurisprudence constante, en vertu du principe d'harmonisation horizontale, les principes applicables en matière d'IFD le sont également en droit cantonal, sauf réglementation délibérément contraire (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_734/2010 du 2 février 2011 ; 2C\_326/2008 du 23 septembre 2008 ; ATA/687/2013 du 15 octobre 2013 ; ATA/158/2010 du 9 mars 2010). Il en résulte que les considérants qui précèdent relatifs à la LIFD valent également, mutatis mutandis, pour l'ICC.

- 12/13 - A/3055/2013 8)

Au regard de ce qui précède, le recours sera rejeté. 9)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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