

GE_GERICHTE ATA/412/2021 vom 13. April 2021

GE Cour de justice, 2021-04-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_412_2021

FR: GE_GERICHTE ATA/412/2021 du 13 avril 2021

IT: GE_GERICHTE ATA/412/2021 del 13 aprile 2021

Erwägungen

E. 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 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - 642.11). 2)

Compte tenu de la solidarité des obligations fiscales des époux (art. 16 LPFisc, art. 113 al. 3 LIFD ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_44/2007 du 19 juillet 2007 consid. 1.2), la présente procédure concerne les deux conjoints, comme le contribuable l'a d'ailleurs à juste titre relevé. 3)

L'intimé sollicite l'audition de son associé.

a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il y soit donné suite (ATF 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 144 I 11 consid. 5.3). Ce droit n'empêche pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves et de procéder à une appréciation anticipée de celles-ci, s'il acquiert la certitude qu'elles ne l'amèneront pas à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1. ; 140 I 285 consid. 6.3.1). En outre, il n'implique pas le droit d'être d'obtenir l'audition de témoins (ATF 130 II 425 consid. 2.1).

b. En l'espèce, l'intimé a pu s'exprimer dans ses écritures au cours de la procédure de réclamation devant l'AFC-GE, puis de recours devant le TAPI et la chambre de céans. Il a eu l'occasion de faire valoir ses arguments et produire toute pièce utile. Par ailleurs, il n'apparaît pas que l'audition de son associé soit de nature à influencer sur l'issue du litige. En effet, l'écrit de celui-ci du 17 août 2020 est suffisamment clair et ne nécessite pas d'explications supplémentaires. En outre, de telles explications demeureraient sans pertinence pour la réponse à la question de savoir si la part de l'intimé à la « success fee » doit être saisie dans l'année

- 10/15 - A/3904/2019 fiscale 2014 ou 2015. En effet, les éléments au dossier, notamment les pièces produites et les explications fournies par l'intimé, permettent de trancher cette question.

Dans ces circonstances et la chambre administrative étant en possession d'un dossier complet, qui contient les éléments pertinents pour trancher le litige, il ne sera pas procédé à l'audition de l'associé de l'intimé. 4)

Est litigieuse la question de savoir si le revenu de l'activité indépendante accessoire a été réalisé, au regard du droit fiscal, en 2014 ou 2015.

a. Selon l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Le droit cantonal prévoit que 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 sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08).

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. 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. 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4.2 ; 2C_692/2013 du 24 mars 2014 consid. 4.2 ; 2C_116/2010 du 21 juin 2010 consid. 2.2 in RDAF 2010 II 474 et les références citées).

b. 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 (art. 41 LIFD). 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 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_784/2017 du 8 mars 2018 consid. 7.4 ; 2C_683/2013 du 13 février 2014 consid. 6.3).

Le revenu n'est imposable que s'il est réalisé. Cette condition essentielle constitue le fait générateur de l'imposition du revenu. La réalisation détermine le point d'entrée de l'avantage économique dans la sphère fiscale de la personne contribuable. Tant que l'avantage économique n'est pas réalisé, il demeure une

- 11/15 - A/3904/2019 expectative non – encore – imposable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_710/2017 du 29 octobre 2018 consid. 5.3). 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 (ATF 113 Ib 23 consid. 2e ; 105 Ib 238 consid. 4a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_784/2017 du 8 mars 2018 consid. 7.5 ; 2C_445/2015 du 26 août 2016 consid. 6.3.3 ; 2C_1050/2015 du 13 juin 2016 consid. 2.2 ; 2C_454/2015 du 1er avril 2016 consid. 4.1).

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 (ATF 113 Ib 23 consid. 2e ; 105 Ib 238 consid. 4a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_660/2018 du 30 janvier 2019 consid. 4.1 ; 2C_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4.3). Faute de constituer une prétention ferme, une simple expectative, soit une créance soumise à une condition suspensive, ne déclenche pas l'imposition (arrêt du Tribunal fédéral 2C_168/2012 du 1er mars 2013 consid. 2.2 et les références citées).

Dans le cas d'honoraires résultant de contrats de mandat, la prétention est acquise au moment où le mandat confié a été porté à son terme, ou, pour simplifier, au moment de la facturation (arrêts du Tribunal fédéral 2C_810/2017 du 16 août 2018 consid. 6.2 ; 2C_907/2012 du 22 mai 2013 consid. 5.2.2, in RF 68 2013 714; 2C_157/2010 du 12 décembre 2010 consid. 4.1 in RDAF 2011 II 418). Il est aussi admis que les indépendants qui ne sont pas astreints à la tenue d'une comptabilité commerciale et qui n'en tiennent pas une peuvent choisir la méthode de l'encaissement (dite "Ist-Methode"), selon laquelle un revenu est réputé réalisé au moment de l'encaissement seulement (ATF 105 Ib 238 consid. 4a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1015/2015 du 8 décembre 2016 consid. 5.7.1 ; 2C_404/2013 du 2 mai 2014 consid. 3.3.5 in RDAF 2014 II 513 ; 2A.338/1998 du 11 février 2000 consid. 2a in RF 55 2000 500).

c. En matière fiscale, il appartient à l'autorité 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 d'impôts. 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, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/1197/2018 du 6 novembre 2018 consid. 3a).

En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit

- 12/15 - A/3904/2019 s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7ème éd., 2016, p. 502 s.). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêts du Tribunal fédéral 2C_710/2016 du 25 août 2016 consid. 6.2 ; 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 in RDAF 2009 II 408 consid. 5 ; ATA/119/2019 du 5 février 2019 consid. 8 ; ATA/558/2014 du 17 juillet 2014).

d. 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/1470/2017 du 14 novembre 2017 consid. 5d ; ATA/14/2015 du 6 janvier 2015 consid. 5 ; ATA/959/2014 du 2 décembre 2014 consid. 12b). 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) ; plus généralement, les deux principes précités impliquent que tous les revenus effectivement réalisés, ainsi que tous les frais engagés durant la période fiscale en cause sont déterminants pour la taxation de cette période (arrêt du Tribunal fédéral 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 8.1.2 et les références). 5)

En l'espèce, il n'est pas contesté que la « success fee » a été versée sur le compte de l'Étude de l'intimé en 2014. Il ressort de la demande de « ruling » du

E. 17

avril 2015 qu'à la suite de l'accord intervenu à fin 2014, une rémunération de CHF XXX revenait à l'intimé. Dans le cadre de cet accord, il conservait CHF XXX, le reste étant réparti entre ses trois anciens associés et un collaborateur.

Dans son courrier du 8 avril 2016, l'AFC-GE a accepté de traiter les honoraires perçus en 2014, en lien avec la « success fee », comme honoraires provenant d'une activité indépendante accessoire pour chacun des quatre associés et le collaborateur concerné. Selon les explications fournies par l'intimé dans son recours au TAPI, un compte courant commercial « F_____ Legal Fees Account » avait été ouvert afin de recevoir la « success fee ». En 2015, aucun crédit n'a été porté sur ce compte ; seuls des débits, essentiellement en faveur des quatre anciens associés et du collaborateur, ont eu lieu. Les relevés bancaires produits relatifs à ce compte indiquent comme seul titulaire l'intimé.

Selon le courrier de l'associé de l'intimé du 17 août 2020, une pratique existait entre les anciens associés selon laquelle en cas de perception d'une « success fee », l'associé concerné partageait le 50 % de celle-ci avec les autres associés. Début 2015, l'intimé avait toutefois approché ses anciens associés pour demander un pourcentage plus important en sa faveur. Début février 2015, les

- 13/15 - A/3904/2019 quatre anciens associés étaient tombés d'accord qu'en cas de « ruling » favorable, la part de l'intimé serait de 60 % et celle de ses anciens associés d'un tiers de 40 %, le collaborateur percevant un bonus de CHF 100'000.-. Était demeurée ouverte la question d'une « deuxième tranche à répartir » en fonction du « ruling » à intervenir. Ensuite, de nouvelles discussions avaient eu lieu en été, certains associés voulant revenir sur l'accord du mois de février 2015. Ce n'était qu'à la fin de l'année 2015 que les (anciens) associés étaient tombés d'accord d'appliquer le même pourcentage.

Au vu de l'ensemble de ces éléments, il ne peut être considéré que l'intimé ne disposait, en 2014, que d'une prétention incertaine sur les honoraires perçus dans le dossier E_____. La part de la « success fee » revenant aux avocats genevois avait été versée sur un compte spécialement ouvert à cet effet, dont l'intimé apparaissait comme seul titulaire ; il ne subsistait donc aucune incertitude sur le paiement de la « succes fee », qui était intervenu. En outre, l'intimé a indiqué dans sa demande de « ruling » qu'à fin 2014, un accord existait selon lequel le montant de CHF XXX lui revenait. Bien que non écrite, il ressort du courrier de l'associé de l'intimé que ceux-ci pratiquaient, en cas de « success fee » versée à l'un d'eux, la règle voulant que l'associé en charge du dossier en conserve la moitié.

Certes, l'intimé n'avait pas de certitude absolue que cette règle continue à s'appliquer après le changement de structure de l'Étude dont il est associé. Toutefois, le fait qu'il ait ouvert, en 2014, un compte particulier, à son nom, pour recevoir la « success fee » témoigne de la légitimité qu'il estimait avoir de garder la maîtrise de la répartition de celle-ci et, en particulier, d'en conserver au moins la moitié selon la règle appliquée avec ses anciens associés. L'intimé est ainsi entré en possession du montant de ces honoraires particuliers en 2014 et rien ne permet de retenir que l'application de la règle selon laquelle il pouvait, après déduction des frais, en conserver la moitié serait improbable. Les discussions ont d'ailleurs porté, en ce qui le concernait, sur une part plus importante dans la « success fee » que le 50 % usuel entre les quatre anciens associés. Finalement, l'intimé a, au demeurant, effectivement perçu la moitié de la « success fee » de CHF 2'051'920.-. En effet, l'addition des montants versés depuis le compte ayant été alimenté par la « success fee » sur le compte

personnel de l'intimé et de la somme de CHF 310'734.85 versée par C_____ au titre de « revenu extraordinaire d'indépendant » sur le compte personnel de l'intimé se monte à CHF XXX (CHF XXX + CHF XXX + CHF XXX + CHF XXX), soit – à CHF 400.- près – la moitié de CHF XXX.

Ainsi, quand bien même des discussions ont pu avoir lieu entre les anciens associés, voire avec C_____, aboutissant, par d'autres calculs, à ce qu'il conserve CHF XXX, l'intimé ne se trouvait pas dans une situation lui permettant de ne pas comptabiliser en 2014 sa part dans la « success fee » au titre de revenu.

- 14/15 - A/3904/2019 Sa prétention sur en tout cas la moitié de celle-ci ne paraissait pas d'emblée peu probable.

Enfin, il ne ressort pas du dossier que l'AFC-GE aurait donné des assurances au contribuable relatives au fait que son revenu d'indépendant, issu de la « success fee » perçue en 2014, serait pris en compte dans l'année fiscale 2015. L'AFC-GE a, en décembre 2015, confirmé la qualification de revenu d'une activité indépendante accessoire. Dans son courrier du 8 avril 2016, elle a confirmé le traitement fiscal « des honoraires perçus en 2014 » par les intéressés « dans le cadre de l'affaire dite E_____ ». Ce courrier se référait à la demande de « ruling », qui faisait état de l'accord intervenu « fin 2014 » au sujet desdits honoraires. Ainsi, aucune assurance n'a été donnée par l'autorité fiscale selon laquelle le revenu d'indépendant serait pris en compte dans l'année fiscale 2015.

Au vu de ce qui précède, il convient d'admettre le recours et d'annuler le jugement querellé. Les décisions de taxation et celles rendues sur réclamation seront confirmées. 6)

Au vu de l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge des intimés et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA). * * * * *

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