

BGer 2C 1035/2020 vom 12. November 2021

Bundesgericht, 2021-11-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_1035_2020

FR: TF 2C 1035/2020 du 12 novembre 2021

IT: TF 2C 1035/2020 del 12 novembre 2021

Regeste

Impôt fédéral direct et impôts cantonal et communal 2014 et 2015 | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1.1

L'instance précédente a rendu un seul arrêt valant pour les deux catégories d'impôts fédéral direct ainsi que cantonal et communal, ce qui est admissible, dès lors que la question juridique à trancher est réglée de la même façon en droit fédéral et dans le droit cantonal harmonisé (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1).

E. 1.2

Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF), 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) ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l' art. 83 LTF . Il est donc en principe recevable comme recours en matière de droit public s'agissant des deux catégories d'impôts, les conclusions du recours portant sur ces deux catégories également (cf. art. 146 LIFD [RS 642.11], art. 73 al. 1 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]; ATF 134 II 186 consid. 1.3 p. 188 s.). I. Grief d'ordre formel

E. 2.1

Dans un grief formel unique, les recourants sont d'avis qu'en soulignant dans l'arrêt attaqué que " les abandons de créance, motivés selon le contribuable par l'interdiction de l'investisseur d'encaisser les loyers, ont amélioré la situation économique de D. _____ AG ", l'instance précédente semble douter des faits qui ressortent de l'attestation du 4 décembre 2019 qu'elle a pourtant citée au considérant en fait 11b (arrêt attaqué, p. 6) de la manière suivante. " Ils [les contribuables] ont notamment versé à la procédure une attestation du 4 décembre 2019 de C. _____ Ltd, par laquelle cette dernière confirmait que son financement dès 2011 était soumis à la condition que D. _____ AG jouisse d'un usage gratuit des locaux loués par A. _____, à défaut de quoi les financements de D. _____ AG par C. _____ Ltd et de celle-ci par son investisseur cesseraient immédiatement ". Les recourants ajoutent que, s'il devait retenir qu'il ne ressort pas des faits que A. _____ s'est vu interdire par l'investisseur principal d'encaisser les loyers de D. _____ AG, le Tribunal fédéral devrait compléter les faits en application de l' art. 105 al. 2 LTF . Il devrait constater que cette omission constitue une violation du droit à la preuve et du devoir d'instruire d'office, en résumé une violation du droit d'être entendu qui conduirait à l'annulation de l'arrêt attaqué et au renvoi de la cause pour instruction

complémentaire.

E. 2.2

En tant qu'il s'en prend à l'établissement des faits par l'instance précédente et pour autant qu'on le comprenne, le grief doit être rejeté. En effet, le contenu de l'attestation du 4 décembre 2019 étant établi dans l'arrêt attaqué, il n'est pas nécessaire de procéder à une instruction complémentaire sur ce point. Il s'ensuit qu'en application de l'art. 105 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral statuera sur la base des faits établis par l'autorité précédente. En tant qu'ils entendent se plaindre de l'appréciation insoutenable d'une preuve dûment produite, les recourants devaient exposer en quoi consiste l'arbitraire dans l'appréciation des preuves et en quoi concrètement l'instance précédente aurait effectué une appréciation prohibée par l'art. 9 Cst. du contenu de l'attestation du 4 décembre 2019, ce qu'ils n'ont pas fait en violation du devoir de motivation accrue prévu par l'art. 106 al. 2 LTF. Le grief est par conséquent rejeté dans la mesure où il est recevable. II. Impôt fédéral direct

E. 3

L'instance précédente a jugé que le contrat de bail conclu avec la succursale de F. _____ avait été repris par D. _____ AG de sorte que A. _____ était lié par un bail de locaux commerciaux avec celle-ci; selon le contrat, les loyers étaient exigibles par avance le premier jour de chaque mois. Il s'ensuivait que le contribuable avait acquis le premier jour de chaque mois pour chaque échéance une prétention ferme sur le loyer du mois courant. Il n'y avait en outre aucune incertitude sur la capacité de la société locataire d'honorer sa dette. En particulier, la société n'était pas insolvable, malgré son surendettement, grâce au soutien du groupe auquel elle appartenait qui lui fournissait des liquidités par le biais de prêts postposés. Les abandons de créance du contribuable constituaient une opération de compensation entre les loyers dus à ce dernier et l'apport de fonds qu'il accordait à la société suisse par l'intermédiaire de la société chypriote; cela correspondait à une réelle perception du revenu par compensation de créances. Les recourants contestent que les loyers de l'immeuble de Winterthour doivent être intégrés à leurs revenus imposables et que les créances en résultant soient ajoutées à leur fortune imposable.

E. 4.1

En vertu de l'art. 21 al. 1 let. a de la loi fédérale du 4 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 64.11), est imposable le rendement de la fortune immobilière, en particulier tous les revenus provenant de la location. En l'espèce, il n'est pas contesté que l'immeuble de Winterthour appartient au recourant et qu'un contrat de bail à loyer commercial lie celui-ci à la société D. _____ AG.

E. 4.2

Conformément à la jurisprudence (arrêt 2C_116/2010 du 21 juin 2010), 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. L'existence et le contenu de la créance fiscale sont fixés par la loi, raison pour laquelle cette dernière est en principe irrévocable. 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 (arrêts 2C_687/2018 du 15 février 2019 consid. 4.5, 2C_683/2013 du 13 février 2014 consid. 6.4 et

les références). En l'espèce, il n'est pas contesté non plus, que, dès le 1er janvier 2007 et jusqu'au 31 décembre 2015, période faisant l'objet du litige, le recourant détenait une prétention ferme contre sa locataire à percevoir le paiement de 13'947 fr. par mois, exigible par avance le premier jour de chaque mois.

E. 5

Les recourants soutiennent en revanche que le revenu provenant de la location de l'immeuble de Winterthour n'a pas été réalisé parce que la société locataire était insolvable et parce que la créance était incertaine. En intégrant néanmoins ce revenu immobilier dans leurs revenus imposables, l'instance précédente se serait écartée de la " Ist-Besteuerung " au profit de la " Soll-Besteuerung " prohibée par la jurisprudence du Tribunal fédéral en dernier lieu dans l' ATF 146 II 97 .

E. 5.1

Le revenu n'est imposable que s'il est réalisé. Cette condition essentielle constitue le fait générateur de l'imposition du revenu (cf. ATF 144 II 427 consid. 7.2; 113 Ib 23 consid. 2e; 105 Ib 238 consid. 4a). 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 (arrêt 2C_710/2017 du 29 octobre 2018 consid. 5.3 et les références citées). 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. Cette hypothèse correspond, selon le Tribunal fédéral (arrêt 2C_342/2016 du 23 décembre 2016 consid. 2.3.1 et les références citées), à la " Soll-Methode ". 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_710/2017 du 29 octobre 2018 consid. 5.3 et les références citées; ATF 95 I 21 consid. 5a; 73 I 135 consid. 1). Cette dernière hypothèse correspond, selon le Tribunal fédéral (arrêt 2C_342/2016 du 23 décembre 2016 consid. 2.3.1), au principe de l'encaissement (" Ist-Methode "). En tant qu'elles décrivent le moment de la réalisation d'un revenu, en particulier dans le chapitre fiscal d'une personne physique qui exerce une activité lucrative indépendante sans obligation de tenir une comptabilité (arrêt 2C_468/2009 du 18 janvier 2010 consid. 2.1.3; F. Liégeois, La disponibilité du revenu, le moment de l'acquisition en droit fiscal suisse, Schulthess 2018, p. 304), mais pas uniquement, ces deux notions ne sauraient être confondues avec celles de " Soll-Besteuerung " et de " Ist-Besteuerung ", utilisées le plus souvent lorsqu'il s'agit de considérer les conséquences fiscales d'un loyer de faveur (ATF 146 II 97 ; cf. également ATF 107 Ib 330 sur la notion de bénéfice effectif par rapport à celle de bénéfice hypothétique). Le recourant ne peut par conséquent tirer aucun argument de l' ATF 146 II 97 . Il n'est en effet pas allégué que le loyer stipulé était un loyer de faveur. Il ne s'agit en l'espèce que de déterminer à quel moment le revenu locatif est imposable dans le chapitre fiscal des recourants. En d'autres termes, il convient d'examiner si l'exécution de chacune des créances mensuelles de loyer en cause était incertaine au point que leur exécution doive se confondre avec leur encaissement effectif, qui n'a jamais eu lieu durant les périodes fiscales en cause.

E. 5.2

Avec les recourants, il faut admettre que le caractère incertain de l'exécution de la créance ne saurait être reconnu qu'en cas d'insolvabilité du débiteur. L'incertitude sur la capacité du débiteur à honorer sa dette doit certainement être admise lorsque ce dernier est insolvable. Elle devra l'être également lorsque le débiteur est récalcitrant. En l'espèce, l'instance précédente a retenu sans être contredite par les recourants, que la société locataire est surendettée depuis sa fondation (perte de 4'032'440 fr. 29 en 2008) et qu'elle a chaque année enregistré des pertes, sauf en 2009, 2010 et 2014. Les bénéfices obtenus ces années là (1'180'647 fr.64, 1'007'260 fr. et 892'001 fr. 57) ont été absorbés par les pertes initiales, de sorte qu'elle a toujours eu des fonds propres négatifs sous réserve de 2007 où ils étaient nuls. Enfin, la société n'a disposé de liquidités qu'à partir de 2012 (15'275 fr. 74, 810'259 en 2013, 118'917 fr. 55 en 2014 et 158'967 en 2015). L'instance précédente a également constaté avec les instances antérieures que, malgré son surendettement, dès sa fondation, la société a poursuivi ses activités pendant les années en cause et même ultérieurement, comme le montre ses chiffres d'affaires oscillant entre 2'000'000 à 4'000'000 fr., grâce au soutien du groupe auquel elle appartient qui lui fournit des liquidités par le biais de prêts postposés. Au vu de ce qui précède, il apparaît que l'exécution des créances mensuelles de loyer n'était sous l'angle des liquidités pas incertaine. S'il est établi que la société locataire était surendettée dès sa fondation et a échappé à l'avis au juge au sens de l' art. 725 al. 1 CO uniquement en raison du fait que l'actionnaire et bailleur de fond principal de la société a accepté que ses prêts soient postposés (art. 725 al. 2 CO), il n'est en revanche pas établi que la société ne disposait pas de liquidités permettant de payer les loyers mensuels dus au recourant durant toutes les années en cause. En effet, le bailleur de fond a mis à disposition de D._____ AG des liquidités suffisantes pour la maintenir à flot dont il n'est pas démontré qu'elles n'auraient pas suffi à honorer le paiement des loyers mensuels dus. Ce constat ne conduit pas encore au rejet du recours pour les raisons suivantes.

E. 5.3

L'arrêt attaqué constate que le recourant a joué un rôle dans le développement des affaires du groupe G._____ et de celles de D._____ AG. Il est en effet établi que la société locataire D._____ AG a été fondée en 2008 par reprise des actifs de F._____, qui appartenait au frère du recourant, que D._____ AG était détenue à 100% par C._____ et que le recourant était actionnaire à raison de 48% de C._____, l'autre actionnaire-prêteur en détenant le solde, comme cela ressort du dossier (art. 105 al. 2 LTF). Il est également établi que C._____ était l'actionnaire unique de D._____ AG et que le recourant a exercé la fonction d'administrateur de D._____ AG du 19 mars 2008 au 3 décembre 2019. Ainsi, bien que le recourant soit à la fois le créancier qui devait obtenir le paiement du loyer dû par D._____ AG et l'administrateur de D._____ AG débitrice de ce loyer, il n'était toutefois actionnaire de C._____ CY qu'à 48% : Cette position ne lui conférait aucun pouvoir en tant qu'administrateur de D._____ AG sur l'interdiction faite à cette dernière par l'autre actionnaire-prêteur majoritaire de payer les loyers. Il s'ensuit que le recourant faisait face à un débiteur récalcitrant sur lequel il n'avait aucun pouvoir. Il s'ensuit que l'exécution des créances litigieuses était incertaine sous cet angle. Le recours doit être admis pour ce motif, quand bien même il ne dépendait que du recourant de cesser de louer son immeuble à D._____ AG, sa locataire qui ne payait pas les loyers dus.

E. 5.4

L'instance précédente expose à cet égard que le recourant était un proche de D. _____ AG, dont il était actionnaire indirect par le biais de C. _____ dont il détenait à 48% du capital. Elle souligne que c'est en cette qualité qu'il avait procédé à une compensation entre les loyers qui lui étaient dus et l'apport de fonds à D. _____ AG par abandon de ces mêmes créances de loyer afin d'en éviter la faillite. La question de savoir si le recourant a effectué un apport de fonds, plus précisément un apport en nature en l'espèce, à la société D. _____ AG et celle de savoir si cet apport doit être considéré comme non imposable dans le chapitre fiscal de D. _____ AG en application de l'art. 60 let. a LIFD ne joue pas de rôle pour savoir si les créances de loyer mensuel en cause doivent être ajoutées au revenu imposable des recourants pour les périodes fiscales en cause. On ne saurait non plus conclure, à l'instar de l'instance précédente, que la créance était réalisée parce qu'elle avait été compensée avec l'apport de fond, puisque un abandon de créance par un actionnaire est fiscalement neutre lorsqu'il est qualifié, comme en l'espèce, de bénéfice d'assainissement improprement dit (cf. Circulaire n°32 du 23 décembre 2010 de l'Administration fédérale des contributions, Assainissement de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives, ch. 4.1.1.2.a). En jugeant que les créances de loyer mensuel litigieuses devaient être ajoutées au revenu imposable des recourants, l'instance précédente a par conséquent violé le droit fédéral.

E. 5.5

Les considérants qui précèdent conduisent à l'annulation des reprises et des amendes pour soustraction d'impôt fédéral direct pour les périodes fiscales en cause relatives aux créances de loyers litigieuses. Le recours est admis en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct. II. Impôt cantonal et communal sur le revenu et la fortune

E. 6

En application des art. 7 al. 1 LHID et, de la même manière que les dispositions légales de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct précitées (consid. 2 à 6 ci-dessus), les lois genevoises sur l'imposition des personnes physiques - impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (aLIPP-III) et sur l'imposition des personnes physiques - impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-VI) ainsi que la loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08, entrée en vigueur le 1er janvier 2010) prévoient que l'impôt sur le revenu a pour objet l'ensemble des revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. La jurisprudence relative à l'acquisition du revenu imposable en matière d'impôt fédéral direct vaut également en matière d'impôt cantonal et communal (arrêt 2C_660/2017 du 30 janvier 2019). Il s'ensuit que les considérations qui ont conduit à l'admission du recours en matière d'impôt fédéral direct pour les périodes fiscales en cause valent également en matière d'impôt cantonal et communal sur le revenu. L'annulation des reprises de loyers dans le revenu imposable des recourants conduit également à l'annulation des reprises effectuées à ce titre dans la fortune imposable des recourants ainsi qu'à l'annulation des amendes pour soustraction d'impôt cantonal et communal pour les périodes fiscales en cause. Le recours est par conséquent admis sur ces points.

E. 7

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours tant en matière d'impôt fédéral direct qu'en matière d'impôt cantonal et communal. L'arrêt de la Cour de justice du 10 novembre 2020 est annulé et la cause est renvoyée à cette autorité pour qu'elle procède

dans le sens des considérants. Succombant, le canton de Genève, qui agit dans l'exercice de ses attributions officielles et dont l'intérêt patrimonial est en cause (art. 66 al. 1 et 4 LTF), doit supporter les frais judiciaires. Il sera en outre condamné à verser des dépens aux recourants, solidairement entre eux (art. 68 al. 1 LTF).

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