

BGer 2C 454/2015 vom 1. April 2016

Bundesgericht, 2016-04-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_454_2015

FR: TF 2C 454/2015 du 1 avril 2016

IT: TF 2C 454/2015 del 1 aprile 2016

Regeste

Impôts communal et cantonal 2010 | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1

L'arrêt attaqué concerne l'ICC et l'IFD 2010 de la recourante. La Cour de justice a rendu un seul arrêt pour les deux catégories d'impôts, 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 p. 262 s.). Dans ces circonstances, on ne peut reprocher à la recourante d'avoir pris des conclusions valant pour les deux catégories d'impôts dans son recours devant le Tribunal fédéral (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.3 p. 264). Par souci d'unification par rapport à d'autres cantons dans lesquels deux décisions sont rendues, la Cour de céans a toutefois ouvert deux dossiers, l'un concernant les impôts cantonal et communal (2C_454/2015), l'autre l'impôt fédéral direct (2C_455/2015). Comme l'état de fait et les griefs qu'invoque la recourante sont identiques, les causes seront néanmoins jointes et il sera statué dans un seul arrêt (cf. art. 71 LTF et 24 PCF [RS 273]; arrêt 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 1, non publié in ATF 140 I 68 mais in RDAF 2014 II 40).

E. 2.1

La décision attaquée relève du droit public et aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF n'est réalisée, de sorte que la voie du recours en matière de droit public est ouverte sur la base de l'art. 82 let. a LTF. L'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) confirme du reste l'existence de cette voie de droit pour l'IFD. S'agissant de l'ICC, l'imposition du revenu étant une matière harmonisée aux art. 7 ss de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), la voie du recours en matière de droit public est aussi réservée par l'art. 73 al. 1 LHID (cf. ATF 134 II 186 consid. 1.3 p. 188 s.; arrêt 2C_1201/2013 du 15 janvier 2015 consid. 2.1).

E. 2.2

Déposé en temps utile (cf. art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (cf. art. 42 LTF), le recours est dirigé contre une décision finale (cf. art. 90 LTF) rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF). Par ailleurs, la recourante a participé à la procédure devant l'instance précédente, est particulièrement atteinte par la décision entreprise en tant que contribuable et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Elle a ainsi qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Le présent recours est donc recevable. I. Impôt fédéral direct

E. 3

La recourante critique le principe même de l'imposition, à titre de revenu, de l'abandon de créance consenti dans le cadre du concordat homologué le 16 décembre 2010. A son avis, l'abandon de créance en question ne pourrait pas être considéré comme un revenu et ne devrait dès lors pas être imposé. Cependant, la recourante perd de vue que, d'après la jurisprudence du Tribunal fédéral (arrêt 2C_120/2008 du 13 août 2008 consid. 2.2, in RDAF 2009 II 34; cf. aussi ATF 140 II 353 consid. 2.2 p. 355; 115 Ib 269 consid. 4b p. 272), qui a été récemment confirmée (cf. arrêt 2C_910/2014 du 17 mars 2016 destiné à la publication), l'imposition à titre de revenu du bénéficiaire résultant d'un abandon de créance est conforme au droit. Le grief doit donc être écarté.

E. 4

Dans une conclusion subsidiaire, la recourante demande au Tribunal fédéral de constater que, si les abandons de créances dont elle a profité dans le cadre du concordat devaient être qualifiés de revenu, ce revenu n'a été réalisé que le 30 septembre 2012. D'après la contribuable, en effet, le moment de la réalisation du revenu litigieux ne serait pas le 16 décembre 2010 (moment de l'homologation du concordat), mais le 30 septembre 2012, moment où l'abandon de créance "est devenu certain car le concordat n'était plus révocable".

E. 4.1

L'art. 16 al. 1 LIFD prévoit que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Cet article consacre la théorie de l'accroissement du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net ("Reinvermögenszugangstheorie") (ATF 139 II 363 consid. 2.1 p. 365 s.). D'après cette théorie, tous les revenus périodiques ou uniques sont soumis à l'impôt fédéral direct en vertu de la clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD et du catalogue positif non exhaustif des art. 17-23 LIFD. Le revenu n'est imposable que s'il est réalisé. Cette condition essentielle constitue le fait générateur de l'imposition du revenu (arrêts 2C_585/2014 du 13 février 2015 consid. 6.2, in RDAF 2015 II 438; 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.4, in RDAF 2013 II 197). La réalisation détermine 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 (cf. arrêt 2C_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4.3; voir aussi YVES NOËL, ad art. 16 LIFD, in Commentaire romand de la LIFD, 2008, n. 27 p. 201). Selon la jurisprudence, un revenu est considéré comme 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 qualifiée de 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 (cf. arrêts 2C_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4.3; 2C_585/2014 du 13 février 2015 consid. 6.2, in RDAF 2015 II 438; 2C_683/2013 du 13 février 2014 consid. 6.4; 2C_941/2012 du 9 novembre 2013 consid. 2.5). Le caractère certain de l'exécution de la prestation ne saurait en revanche dépendre de la seule volonté du contribuable; si tel était le cas, celui-ci pourrait déterminer lui-même, en fonction de ses convenances personnelles, à quel moment ce revenu est imposable (cf. arrêt 2C_116/2010 du 21 juin 2010 consid. 2.3).

E. 4.2

En l'espèce, l'abandon de créance dont a bénéficié la recourante a été effectué dans le cadre du concordat-dividende homologué par jugement du 16 décembre 2010. Dans un concordat de ce type, les créanciers renoncent à une partie de leurs créances et se satisfont du paiement par le débiteur d'un pourcentage déterminé de celles-ci (SYLVAIN MARCHAND, Précis de droit des poursuites, 2 e éd., 2013, p. 264 s.; PIERRE-ROBERT GILLIERON, Poursuite pour dettes, faillite et concordat, 5 e éd., 2012, n. 3007 p. 590). En outre, selon l'art. 310 de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite (LP; RS 281.1), dans sa version en vigueur au moment de l'homologation du concordat, "le concordat homologué a force obligatoire pour tous les créanciers dont les créances sont nées avant la publication du sursis ou, sans l'approbation du commissaire, jusqu'à l'homologation définitive du concordat [...]". Partant, au moment de l'homologation du concordat par jugement du 16 décembre 2010, la contribuable a acquis une prétention, fondée sur ledit jugement, à l'abandon de créance en question.

E. 4.3

Reste à vérifier si l'exécution de cette prétention paraissait suffisamment certaine au moment de l'homologation du concordat (cf. supra consid. 4.1), ce que la recourante conteste.

E. 4.3.1

La recourante fonde son argumentation sur le fait que, après l'homologation, un concordat "peut encore être révoqué", de sorte qu'on ne pourrait pas considérer qu'elle "avait acquis au moment de l'homologation du concordat une créance ferme et inconditionnelle à l'abandon de créances".

E. 4.3.2

Selon l'art. 313 LP, tout créancier peut demander la révocation d'un concordat entaché de mauvaise foi. En outre, aux termes de l'art. 316 al. 1 LP - tel qu'il faut le lire en français, conformément aux textes allemand et italien, selon l'annotation de pied de page figurant au recueil systématique du droit fédéral -, "tout créancier à l'égard duquel le concordat n'est pas exécuté peut en faire prononcer la révocation par le juge du concordat pour ce qui le concerne, tout en conservant les droits nouveaux acquis en vertu du concordat".

E. 4.3.3

Contrairement à l'avis de la recourante, la possibilité - prévue par la LP - de révoquer le concordat à la demande d'un créancier ne démontre nullement le caractère incertain de l'abandon de créance fondé sur ledit concordat. En effet, d'après la jurisprudence, l'acquisition d'une prétention est déjà considérée comme un revenu dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine. Il n'est donc pas exigé que l'exécution de la prétention litigieuse paraisse certaine, mais il suffit qu'elle ne paraisse pas d'emblée peu probable (cf. supra consid. 4.1). En l'occurrence, il ressort des faits constatés par la Cour de justice que, au vu des garanties offertes et des engagements pris par la recourante, le concordat a été accepté par la majorité des créanciers de celle-ci et que, le 28 octobre 2010, il a été préavisé favorablement par le commissaire au sursis concordataire. Toujours selon les faits relatés dans l'arrêt entrepris, le Tribunal compétent - dans son jugement du 16 décembre 2010 - a homologué le concordat en considérant que "les conditions posées par l'art. 306 al. 2 LP étaient remplies". Cet article, dans sa version en vigueur en décembre 2010, soumet l'homologation du concordat à plusieurs conditions. Il prévoit notamment que "la somme offerte doit être proportionnée aux ressources du débiteur, le juge pouvant prendre en

considération les biens qui pourraient échoir à celui-ci" et que "l'exécution du concordat, le paiement intégral des créanciers privilégiés reconnus et l'exécution des obligations contractées pendant le sursis avec le consentement du commissaire doivent faire l'objet d'une garantie suffisante". Dans ces conditions, force est de constater que l'exécution de l'intégralité du concordat, homologué par le Tribunal compétent à la suite d'un examen des conditions rappelées ci-dessus, n'apparaissait pas incertaine. La recourante n'avance aucun élément propre à démontrer le contraire. En particulier, elle ne parvient pas à prouver que le risque d'une révocation du concordat aurait été si élevé que l'exécution du concordat dans les temps et selon les termes prévus apparaissait peu probable (cf. supra consid. 4.1). La possibilité - évoquée par la recourante - d'un défaut dans le paiement des dividendes dû notamment à une "mauvaise marche des affaires" est un risque inhérent à tout concordat de ce type et ne saurait démontrer qu'il y avait des doutes sérieux sur l'exécution régulière du concordat.

E. 4.3.4

Il ressort de ce qui précède que la Cour de justice, en fixant au 16 décembre 2010 (jour de l'homologation du concordat) le moment de la réalisation du revenu relatif à l'abandon de créance dont a bénéficié la recourante, n'a pas violé le droit fédéral. Le recours doit donc être rejeté s'agissant de l'impôt fédéral direct 2010. II. Impôts cantonal et communal

E. 5

Les principes juridiques précités qui concernent l'imposition du revenu trouvent leur parallèle en matière d'ICC (cf. art. 7 al. 1 LHID ; art. 17 de la loi genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques [LIPP/GE; RS/GE D 3 08]). Partant, les considérations développées pour l'IFD s'appliquent également à l'ICC par rapport à la période fiscale sous examen. Par conséquent, le recours doit également être rejeté s'agissant des impôts cantonaux et communaux pour la période fiscale 2010.

E. 6

Succombant en tous points, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

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