

GE_GERICHTE ATA/1264/2015 vom 24. November 2015

GE Cour de justice, 2015-11-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1264_2015

FR: GE_GERICHTE ATA/1264/2015 du 24 novembre 2015

IT: GE_GERICHTE ATA/1264/2015 del 24 novembre 2015

Regeste

Résumé: Contribuable ayant obtenu une importante plus-value lors d'une vente immobilière, l'immeuble faisant partie de sa fortune commerciale. Problématique de l'imposition de cette plus-value, le contribuable ayant utilisé l'intégralité du produit de la vente pour rembourser ses dettes vis-à-vis d'un établissement bancaire. Les dépenses affectées au remboursement de dettes n'étant pas déductibles du revenu, l'intégralité du bénéfice provenant de la vente du bien immobilier doit être imposée.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2011 - LPFisc - D 3 17 ; art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 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).

E. 2

L'objet du litige consiste à déterminer si le bénéfice provenant de la vente immobilière de l'immeuble « F_____ » doit être normalement imposé, dès lors que l'intégralité du produit de cette vente a servi à rembourser les dettes du recourant.

La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 et 2C_60/2013 du 14 août 2013 consid. 1 ; ATA/204/2014 du 1er avril 2014 consid. 3).

E. 3

a. Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2012 du 1er avril 2013 consid. 8 ; 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/594/2015 du 9 juin 2015 consid. 2 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 2 et les références citées).

b. Le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à V).

L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010, et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

En l'espèce, s'agissant de l'ICC, le recours concerne les périodes fiscales 2008 et 2009. Il s'ensuit que la présente cause est régie sur ce point par les dispositions de la loi sur l'imposition des personnes physiques - impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV) et la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V), dans leur état lors des périodes fiscales en cause.

c. En ce qui concerne l'IFD, la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), entrée en vigueur le 1er janvier 1995, est applicable, dans sa teneur lors des périodes fiscales en cause (2008 et 2009).

- 11/18 - A/4184/2013

E. 4

a. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD et art. 1 aLIPP-IV). Tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante (art. 18 al. 2 1ère phr. LIFD et art. 3 al. 2 aLIPP-IV). Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés dans la loi (art. 25 LIFD et art. 1 aLIPP-V).

b. Selon l'art. 211 aLIFD, les pertes des sept exercices précédant la période fiscale (art. 209) peuvent être déduites, à condition qu'elles n'aient pas été prises en considération lors du calcul du revenu imposable de ces années. Au niveau cantonal, selon l'art. 3 al. 3 let. f aLIPP-V, sont déduites du revenu les pertes de sept exercices au plus précédant la période fiscale, pour la part qui n'a pas pu être déduite dans la taxation de l'impôt d'années antérieures.

c. Les dépenses affectées au remboursement de dettes font partie des autres frais et dépenses non déductibles (art. 34 let. c LIFD et art. 9 let. c aLIPP-V).

En effet, le remboursement d'une dette par son débiteur ne diminue pas son revenu imposable. Sa fortune nette n'est pas non plus atteinte, seule sa composition en est modifiée : la disparition (ou la diminution) de la dette au passif est compensée par la réduction correspondante de l'actif ayant servi à son règlement. La non-déductibilité du remboursement de dettes vaut tant pour les dettes privées que commerciales (Yves NOËL, Commentaire romand – impôt fédéral direct, 2008, n. 11-12 ad art. 34).

d. En l'espèce, l'immeuble vendu par le recourant faisait partie de sa fortune commerciale. Les pertes ayant donné lieu aux prêts de la C _____ datant d'il y a plus de sept ans avant la période fiscale concernée, elles ne peuvent être déduites de son revenu. Par ailleurs, les dépenses affectées au remboursement des dettes du contribuable n'étant pas déductibles conformément aux dispositions légales susmentionnées, l'intégralité du bénéfice provenant de la vente de ce bien doit être imposée. Il sied de préciser ici que le recourant ne conteste pas l'applicabilité de ces bases légales au cas d'espèce.

E. 5

Le recourant invoque en outre une violation du principe de la bonne foi. Étant donné l'absence de réponse de l'AFC-GE à son courrier du 12 novembre 2008 et l'accord de cette

dernière pour la dispense de retenue de l'IBGI, il croyait de bonne foi qu'elle n'avait pas l'intention d'imposer la transaction immobilière sans prendre en compte le transfert de la perte réalisée.

a. Découlant directement de l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la

- 12/18 - A/4184/2013 confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (ATF 137 II 182 consid. 3.6.2 ; 137 I 69 consid. 2.5.1 ; 131 II 627 consid. 6.1 et les arrêts cités ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_151/2012 du 5 juillet 2012 consid. 4.2.1 ; 2C_1023/2011 du 10 mai 2012 consid. 5).

b. Selon la jurisprudence, les assurances ou les renseignements erronés donnés par les autorités confèrent des droits aux justiciables lorsque les cinq conditions cumulatives suivantes sont remplies. Tout d'abord, on doit être en présence d'une promesse concrète effectuée à l'égard d'une personne déterminée. Il faut également que l'autorité ait agi dans le cadre et dans les limites de sa compétence, que la personne concernée n'ait pas été en mesure de se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement fourni, qu'elle se soit fondée sur ce renseignement pour prendre des dispositions qu'elle ne peut ensuite modifier sans subir de préjudice et, enfin, que la loi n'ait pas subi de changement depuis le moment où la promesse a été faite (arrêts précités ; ATA/811/2012 du 27 novembre 2012 consid. 2a ; ATA/398/2012 du 26 juin 2012 consid. 8 ; Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, Droit administratif, vol. 1, 3ème éd., 2012, n. 6.4.1.2 et 6.4.2.1 ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, p. 196 s n. 578 s. ; Ulrich HÄFELIN/ Georg MÜLLER/Felix UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2010, 6ème éd., p. 140 ss et p. 157 ; Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/Michel HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. 2, 3ème éd., 2013, n. 1173 ss).

c. Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables ; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (art. 5 et 9 Cst. ; ATF 118 Ib 312 consid. 3b ; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, 2ème éd., Lausanne 1998, p. 132 ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des Steuerrechts, 6ème éd., 2002, p. 28 et les références citées). La règle de l'application limitée du principe de la bonne foi en droit fiscal implique que les conditions de la protection qu'il entraîne soient strictement réalisées (arrêt du Tribunal fédéral 2C_99/2010 du 6 septembre 2010 consid. 4.2.3).

d. En l'espèce, l'AFC-GE a clairement exprimé sa position lors de l'entretien du 9 octobre 2008, dont le procès-verbal n'est pas contesté par le recourant : elle n'entraîne pas en matière sur l'opération. Elle a indiqué être disposée à prendre connaissance de la nouvelle proposition du mandataire du recourant qui lui serait soumise par écrit, mais n'a aucunement même laissé entendre qu'elle pourrait y être favorable. Par conséquent, le recourant ne pouvait de bonne foi s'attendre à ce que l'absence de réponse de l'AFC-GE signifie son approbation. S'agissant de la dispense de consignation du montant de l'IBGI, elle ne pouvait à elle seule

- 13/18 - A/4184/2013 constituer une assurance de l'administration quant à sa prétendue intention de ne pas imposer normalement cette opération, ce d'autant plus que l'AFC-GE a précisé dans son courrier du 23 octobre 2008 que le recourant restait tenu de mentionner le résultat économique de l'opération immobilière dans sa déclaration fiscale.

e. Au vu de ce qui précède, le jugement du TAPI sera confirmé sur ce point, les conditions d'application du principe de la bonne foi n'étant pas réunies.

E. 6

Le recourant invoque ensuite une violation de l'interdiction de l'arbitraire. Le fait qu'il soit contraint à s'acquitter d'un impôt à concurrence de plusieurs millions alors qu'il n'a jamais perçu le moindre bénéfice serait choquant, ce d'autant plus que l'unique bénéficiaire de l'opération « F_____ » serait l'État de Genève, qui a pu récupérer le montant prêté au recourant. La vente de l'immeuble devrait ainsi être appréhendée dans son contexte global, et non uniquement d'un point de vue fiscal.

a. Une décision est arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique indiscuté ou lorsqu'elle heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité (ATF 138 I 49 consid. 7.1 p. 51 et arrêts cités). À cet égard, le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue par l'autorité cantonale de dernière instance que lorsque celle-ci est manifestement insoutenable, qu'elle se trouve en contradiction claire avec la situation de fait, si elle a été adoptée sans motif objectif ou en violation d'un droit certain (ATF 136 III 552 consid. 4.2 p. 560 ; 132 III 209 consid. 2.1 p. 211 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_227/2012 du 11 avril 2012). L'arbitraire ne résulte pas du seul fait qu'une autre solution pourrait entrer en considération ou même qu'elle serait préférable. Pour qu'une décision soit annulée pour cause d'arbitraire, il ne suffit pas que la motivation formulée soit insoutenable, il faut encore que la décision apparaisse arbitraire dans son résultat (ATF 138 III 378 consid. 6.1 p. 380 ; 138 I 49 consid. 7.1 p. 51 ; 137 I 1 consid. 2.4 p. 5 ; ATF 136 I 316 consid. 2.2.2 p. 318 ; ATF 134 II 124 consid. 4.1 p. 133 et les arrêts cités).

Appelée à examiner le caractère arbitraire d'une décision, la chambre de céans suit le raisonnement du Tribunal fédéral en la matière (ATA/661/2012 du 25 septembre 2012 consid. 5 et les arrêts cités).

b. En l'espèce, dans la mesure où le pouvoir d'examen de la chambre de céans n'est pas limité à l'arbitraire (art. 61 LPA), ce grief se confond en partie, au vu de l'argumentation du recourant, avec ceux de la violation de la garantie de propriété et de la capacité contributive, examinés ci-dessous (consid. 7 et 8). En tout état de cause, l'on relèvera ici que ni la motivation du TAPI, ni le résultat de sa décision ne sont arbitraires. Tout d'abord, la loi prévoit expressément que le remboursement de dettes n'est pas déductible, comme cela ressort du

- 14/18 - A/4184/2013 considérant 4 ci-dessus. Par ailleurs, il n'est pas exact de considérer, comme le fait le recourant, qu'il n'aurait pas perçu le moindre revenu en vendant l'immeuble « F_____ ». En effet, cette transaction lui a permis d'éponger ses dettes, et donc de diminuer son passif. Ainsi, l'on ne saurait le suivre lorsqu'il prétend que l'État de Genève aurait été le seul bénéficiaire de cette opération. À cet égard, il sied de préciser que si le canton de Genève est subsidiairement responsable des obligations de la C_____ (qui est une société anonyme de droit public au sens de l'art. 763 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 - Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220),

l'on ne peut pas pour autant assimiler la C_____ et ses décisions à l'État de Genève, comme le fait le recourant.

E. 7

Le recourant invoque ensuite une violation de la garantie de la propriété. La charge fiscale totale réclamée par le fisc genevois aurait un caractère confiscatoire, dès lors qu'elle représenterait environ 7'483 % du revenu effectivement perçu par M. A_____, à savoir CHF 110'500.-.

a. L'art. 26 al. 1 Cst. consacre le principe de la garantie de la propriété. Selon la doctrine, la garantie de la propriété assurée par l'ancien art. 22ter aCst., aujourd'hui repris par l'art. 26 al. 2 Cst., vise à sauvegarder la propriété en tant qu'institution de notre ordre juridique. Le législateur ne doit pas adopter une norme qui supprime cette institution juridique, la rend vaine, la vide de sa substance ou porte atteinte à son noyau intangible (Jean-Marc RIVIER, op.cit., 1998, p. 89).

La garantie de la propriété ne va, en matière fiscale, pas au-delà de l'interdiction d'une imposition confiscatoire, cette dernière portant atteinte à l'institution même de la propriété privée (ATAF 2007/23 consid. 7.4.1 ; Ulrich HÄFELIN/Georg MÜLLER/Felix UHLMANN, op. cit., n. 2043 ; Klaus VALLENDER, in Bernhard EHRENZELLER et al. [éd.], Die schweizerische Bundesverfassung - Kommentar, vol. 1, 2ème éd., 2008, n. 34 ss ad art. 26 Cst. ; Jörg Paul MÜLLER/Markus SCHEFER, Grundrechte in der Schweiz, 4ème éd., 2008, p. 1041).

b. Ainsi, selon la jurisprudence, une prétention fiscale ne doit-elle pas porter atteinte au noyau essentiel de la propriété privée. Pour juger si une imposition a un effet confiscatoire, il faut examiner la charge que représente l'imposition sur une assez longue période, en faisant abstraction des circonstances extraordinaires ; à cette fin, il y a lieu de prendre en considération l'ensemble des circonstances concrètes, la durée et la gravité de l'atteinte, ainsi que le cumul d'autres taxes ou contributions, et la possibilité de reporter l'impôt sur d'autres personnes (ATF 122 I 305 consid. 7a ; 128 II 112 consid. 10b.bb et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_579/2009 du 26 juin 2010).

- 15/18 - A/4184/2013

Le Tribunal fédéral a notamment admis que le noyau essentiel de la propriété privée n'est pas touché si, pendant une courte période, le revenu à disposition ne suffit pas à s'acquitter de la charge fiscale sans entamer la fortune (ATF 106 Ia 342 consid. 6c p. 353 ; arrêts du Tribunal fédéral 2P.139/2004 du 30 novembre 2004 consid. 4.1 ; 2C_277/2008 du 26 septembre 2008).

Le Tribunal fédéral fait preuve d'une grande retenue dans l'admission du caractère confiscatoire d'une imposition, qu'il n'a constaté qu'à une reprise, dans le cadre d'une rente viagère constituée par disposition pour cause de mort, relativement à laquelle l'impôt sur les successions et l'impôt sur le revenu, combinés, représentaient 55 % du montant des rentes d'une personne ayant une capacité contributive réduite (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 44).

c. Au plan cantonal, la chambre de céans a jugé confiscatoire une imposition totale sur le revenu et la fortune représentant 98,5 % du revenu imposable des recourants, dont la situation sur ce point était durable (ATA/771/2011 du 20 décembre 2011 consid. 9). Elle est arrivée à la même conclusion s'agissant d'une imposition totale, tant sur le revenu que sur

la fortune, équivalant à 92.36 % du revenu imposable ICC de la contribuable, ce qui épuisait la substance de l'objet imposable et empêchait sa reconstitution, l'atteinte s'inscrivant au demeurant dans la durée (ATA/818/2012 du 4 décembre 2012 consid. 9).

d. En l'espèce, en sus des revenus de son activité salariale (s'élevant à CHF 110'500.-), M. A_____ a réalisé, en vendant l'immeuble « F_____ », un bénéfice net de CHF 27'843'275.- au titre de son activité indépendante. Conformément aux art. 18 al. 2 1ère phr. LIFD et art. 3 al. 2 aLIPP-IV, cette somme fait partie du produit de son activité lucrative indépendante, et donc de ses revenus. La charge fiscale totale (ICC et IFD) pour l'année 2008, de CHF 8'268'823.30, représente moins de 30 % de ses revenus, et ne saurait dès lors avoir un caractère confiscatoire. À cet égard, il importe peu de savoir que M. A_____ s'est immédiatement dessaisi du bénéfice de la vente pour rembourser ses dettes. Ce fait ne peut avoir pour conséquence de considérer l'impôt comme confiscatoire, le remboursement des dettes n'étant pas déductible, conformément aux art. 34 let. c LIFD et art. 9 let. c aLIPP-V susmentionnés.

E. 8

Le recourant fait enfin valoir une violation du principe de la capacité contributive. L'impôt réclamé par l'AFC-GE ne frapperait pas les recettes dont il pouvait librement disposer, puisque les bénéfices avaient été directement affectés au remboursement de ses dettes.

a. En vertu de l'art. 127 al. 2 Cst., dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés (ATF 140 II 157 consid. 7.1 p. 160).

- 16/18 - A/4184/2013

Selon les principes de l'égalité de l'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée. Ainsi, d'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive (ATA/881/2014 du 11 novembre 2014 consid. 6 ; ATA/270/2014 du 15 avril 2014), chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid. 7.1 p. 160).

En tant qu'il frappe l'indicateur privilégié de la capacité contributive, l'impôt sur le revenu est en tous les cas régi strictement par ce principe. Le contribuable doit ainsi être frappé sur les recettes économiques dont il peut librement disposer pour couvrir ses besoins privés. Il en découle notamment l'exigence de l'imposition du revenu global net, compte tenu des déductions sociales justifiées par la situation personnelle du contribuable (Xavier OBERSON, op. cit., p. 39). Le principe de la capacité contributive exige que l'imposition de chaque tranche de revenu réponde, à l'intérieur du système et en comparaison avec les autres tranches de revenu, aux mêmes règles, qu'elle soit fondée objectivement et se tienne dans un rapport raisonnable (ATF 133 I 206 consid. 7 et 8).

b. En l'espèce, comme l'a à juste titre retenu le TAPI, les taxations litigieuses ICC et IFD 2008 sont conformes aux dispositions légales applicables, et donc identiques à celles de tout autre contribuable placé dans une situation similaire. Contrairement à ce que soutient le recourant, il a pu librement disposer des bénéfices résultant de la vente de l'immeuble «

F_____ », s'en servant pour rembourser les dettes qu'il avait contractées auprès de la C_____. Le principe de la capacité contributive n'a dès lors pas été violé.

E. 9

En tous points mal fondé, le recours sera rejeté en ce qui concerne l'année fiscale 2008.

E. 10

Etant donné le rejet des conclusions portant sur l'année 2008, il en sera de même pour celles portant sur l'année 2009. Selon le recourant, l'issue du litige relatif aux taxations ICC et IFD 2008 avait des conséquences sur l'année fiscale 2009, dans la mesure où s'il avait obtenu gain de cause, des pertes auraient pu être reportées sur l'année 2009.

Dans ces circonstances, les décisions de l'AFC-GE quant à l'ICC et l'IFD 2008 et 2009 sont conformes au droit, si bien que le recours sera rejeté.

- 17/18 - A/4184/2013

E. 11

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA). 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.