

GE_GERICHTE ATA/1419/2017 vom 17. Oktober 2017

GE Cour de justice, 2017-10-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1419_2017

FR: GE_GERICHTE ATA/1419/2017 du 17 octobre 2017

IT: GE_GERICHTE ATA/1419/2017 del 17 ottobre 2017

Regeste

Résumé: Rejet du recours de l'AFC et confirmation du jugement du TAPI annulant les reprises se rapportant aux travaux entrepris par le recourant sur sa villa familiale. Ces travaux doivent être qualifiés de prestations à soi-même et ne constituent pas un revenu imposable provenant de l'activité indépendante du contribuable, ni un transfert de sa fortune commerciale dans sa fortune privée. Ils doivent plutôt être considérés comme un hobby, car le contribuable n'avait pas l'intention de réaliser un bénéfice ainsi qu'il n'a perçu que des marchandises ou produits de son entreprise.

Erwägungen

E. 14

décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Le litige concerne les périodes fiscales 2007 et 2009, tant en matière d'ICC qu'en matière d'IFD. Il convient préalablement d'examiner le droit matériel applicable.

a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 et 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; ATA/1155/2017 du 2 août 2017 consid. 5a). Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 précité consid. 4 ; 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.1 ; ATA/1270/2017 du 12 septembre 2017 consid. 2a).

b. 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_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1 et 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 ; ATA/1270/2017 précité consid. 2b).

c. 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 a

- 8/14 - A/877/2016 abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000).

L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Pour les périodes fiscales antérieures, les dispositions des anciennes lois s'appliquent même après l'entrée en vigueur de la loi.

d. En l'espèce, le recours concerne les périodes fiscales 2007 et 2009. Dès lors, c'est l'ancien droit (aLIPP-I à aLIPP-V) qui s'applique pour les deux années, ainsi que la LIFD dans sa teneur lors des périodes fiscales en cause, sous réserve de l'amende, pour laquelle le principe de la lex mitior s'applique. 3)

L'objet du litige est la légitimité des diverses reprises effectuées par l'AFC-GE pour les années 2007 et 2009, dans le cadre d'une procédure en rappel et soustraction d'impôt ouverte en 2014, en lien avec des travaux réalisés par le contribuable sur sa maison familiale. Le bien-fondé du rappel d'impôt n'est pas contesté devant la chambre de céans.

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 1 aLIPP-IV). Sont aussi considérés comme revenus les prestations en nature de tout genre dont bénéficie le contribuable, notamment la pension et le logement, ainsi que les produits et marchandises qu'il prélève dans son exploitation et qui sont destinées à sa consommation personnelle ; ces prestations sont estimées à leur valeur marchande (art. 16 al. 2 LIFD).

b. Si la notion de revenu n'est pas définie précisément par la loi, la jurisprudence et la doctrine suisses retiennent en principe comme déterminante la théorie de l'accroissement net du patrimoine (ATF 142 II 197 consid. 6 ; 125 II 113 consid. 4a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_766/2010 du 29 juillet 2011 consid. 2.1 ; ATA/332/2013 du 28 mai 2013 ; ATA/714/2012 du 30 octobre 2012 consid. 6b). Selon celle-ci, le revenu acquis par un contribuable se compose de tout accroissement de son patrimoine constaté au cours de la période fiscale considérée, ce qui peut provenir tant d'une augmentation des actifs que d'une diminution des passifs.

N'est pas considérée comme revenu la prestation à soi-même, par exemple celle du maçon, mettant à profit ses loisirs pour construire son propre logement, à moins qu'il n'ait l'intention de le revendre par la suite. L'accroissement de fortune qui résulte de son travail n'est pas imposable (ATF 108 Ib 227).

La doctrine précise que les prestations à soi-même en dehors de l'activité indépendante, sous la forme de prestations de services, à soi-même ou aux membres de la famille, ou sous la forme de constitution d'un élément de fortune,

- 9/14 - A/877/2016 constituent des accroissements de fortune endogènes et sont uniquement imposables en tant que tels, selon la notion de revenu fondée sur la théorie de l'accroissement de fortune, si elles conduisent à un accroissement provenant de l'extérieur. En d'autres termes, les prestations à soi-même sont imposables uniquement et pour autant qu'elles soient aliénées contre une contre-prestation, respectivement réalisées (Markus REICH in Martin ZWEIFEL/Peter ATHANAS, Bundesgesetz über die direkte Steuer, 2ème éd., ad art. 16 LIFD p. 157). Chez les indépendants, l'on n'impose que la consommation de biens qui ont une valeur bilancielle, non celle de services tels que le médecin soignant sa famille ou l'avocat procédant dans sa propre cause (Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2001, ad art. 16 LIFD n. 50). 4) a. Les art. 18 LIFD et 3 al. 1 aLIPP-IV concernent plus particulièrement le produit de l'activité lucrative indépendante. Ainsi, sont 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). 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. Le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation. La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante.

b. La notion d'activité lucrative indépendante est une notion de droit fiscal qui n'est pas définie clairement dans la pratique, eu égard aux états de fait diversifiés auxquels elle doit s'appliquer (arrêt du Tribunal fédéral 2A.40/2003 du 12 septembre 2003, consid. 2.2). De manière générale, on y englobe toute activité par laquelle un entrepreneur participe à la vie économique à ses propres risques, avec l'engagement de travail et de capital, selon une organisation librement choisie, et avec l'intention de réaliser un bénéfice (ATF 125 II 113 consid. 5b ; 121 I 259 consid. 3c). Pour le Tribunal fédéral, les critères de cette activité ne doivent pas être considérés de manière isolée et peuvent apparaître avec des intensités variables. L'analyse se concentre sur cinq éléments principaux : (a) une activité aux risques du contribuable ; (b) la mise en œuvre de travail et de capital ; (c) une organisation librement choisie ; (d) une organisation reconnaissable de l'extérieur ; (e) un but lucratif (ATA/388/2010 du 8 juin 2010 consid. 9 ; rapport du Conseil fédéral sur un traitement uniforme et cohérent des activités lucratives dépendantes et indépendantes en droit fiscal et en droit des assurances sociales, FF 2002 1076, 1090 ; Danielle YERSIN/Yves NOËL, Impôt fédéral direct – Commentaire romand, 2ème éd., 2017, n. 2 ad art. 18 LIFD).

- 10/14 - A/877/2016

Toutefois, de par l'extension jurisprudentielle de la notion d'« autre activité lucrative indépendante » de l'art. 18 al. 1 in fine LIFD, seuls sont impondérables le premier et le dernier de ces critères (Danielle YERSIN/Yves NOËL, op. cit., n. 3 ad art.18 LIFD). La notion des risques encourus par le contribuable signifie qu'il agit pour son propre compte, et qu'il supporte cas échéant personnellement une perte (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007, § 7 n. 43). Quant au but lucratif à l'activité, il est un critère subjectif que l'on mesure à l'aide d'indices extérieurs, et non par de simples déclarations de l'intéressé. L'absence d'un tel motif est toutefois l'élément caractéristique du hobby (Xavier OBERSON, op. cit., § 7 n. 45). 5)

D'après la doctrine, l'activité exercée par des architectes indépendants dans des affaires privées ne conduit pas à un revenu imposable provenant de l'activité indépendante, s'agissant de prestations à soi-même sans pertinence d'un point de vue fiscal, qui ne conduisent pas à un accroissement provenant de l'extérieur et qui ne représentent pas non plus un transfert de la fortune commerciale à la fortune privée (Markus REICH, op. cit., ad art. 18 LIFD p. 196). 6)

Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel, dont notamment les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées (art. 27 al.1 et 2 let. b LIFD et art. 3 al. 3 aLIPP-V). En revanche, ne peuvent pas être déduits les frais d'entretien du contribuable et de sa famille, y compris les dépenses privées résultant de sa situation professionnelle (art. 34 let. a LIFD et 9 let. a aLIPP-V). 7)

L'utilisation, en matière d'impôts directs, de données d'expérience collectées par l'AFC-CH dans le cadre d'une reprise de TVA est admise par la jurisprudence (arrêts du Tribunal fédéral 2C_32/2012 et 2C_33/2012 du 22 novembre 2012 consid. 3 ; 2C_543/2012 du 12 novembre 2012 consid. 3.2 ; ATA/218/2016 du 8 mars 2016 consid. 7). 8)

La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015 ; ATA/769/2015 du 28 juillet 2015 ; ATA/573/2015 du 2 juin 2015).

- 11/14 - A/877/2016 9)

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 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/1309/2015 du 8 décembre 2015 consid. 5a). 10) En l'espèce, l'AFC-GE a effectivement fixé le montant des reprises d'après l'estimation du chiffre d'affaires non déclaré faite par l'AFC-CH dans le cadre du contrôle en matière de TVA effectué en 2014. L'AFC-CH avait notamment relevé que divers travaux sur la maison des intéressés n'avaient pas été déclarés dans le chiffre d'affaires du contribuable. 11) Il s'agit tout d'abord de déterminer si les travaux effectués par le contribuable sur sa propre maison rentrent dans la définition de prestations en nature imposables de l'art. 16 al. 2 LIFD, plus précisément celle de produits et marchandises prélevés dans sa propre exploitation et destinés à sa consommation personnelle ou dans celle d'activité lucrative indépendante de l'art. 18 LIFD.

a. À l'instar du maçon mettant à profit ses loisirs pour construire son propre logement, le contribuable effectuant des travaux sur sa propre maison ne réalise pas de revenu s'il n'a pas d'intention de vendre ladite villa. L'accroissement de fortune qui peut en résulter n'est pas imposable.

b. Les travaux effectués ne peuvent non plus être qualifiés d'activité lucrative indépendante, le contribuable n'ayant obtenu aucune contre-prestation ou accroissement fiscalement pertinent de patrimoine à la suite de ces travaux. En effet, le contribuable n'avait pas l'intention de réaliser un bénéfice en réalisant ces travaux. Il s'agit au contraire plutôt d'un hobby qui constitue précisément une activité non dirigée vers l'obtention d'un profit matériel (ATA/388/2010 du 8 juin 2010 consid. 14 ; Walter RYSER/Bernhard ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4ème éd. 2002, p. 197-198 n. 5).

L'activité exercée sous la forme d'un hobby est en règle générale exempte d'impôt, sauf selon certains auteurs si elle dégage des revenus (Revue fiscale n. 2/2004, p. 108), selon la clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD (Danielle YERSIN/Yves NOËL, op. cit., n. 25 ad art. 16 LIFD) ; ce qui est conforme au principe de l'imposition du revenu global net comme découlant de celui de l'imposition selon la capacité contributive (ATF 133 I 206 consid. 8.2).

c. Toutefois, dans l'état actuel de la pratique fiscale en Suisse, les autorités de taxation s'en tiennent, en dehors des relations de travail, à une approche mesurée

- 12/14 - A/877/2016 et proportionnée de l'imposition des revenus en nature. Elles saisissent avant tout lesdits revenus donnés à titre d'exemples à l'art. 16 al. 2 LIFD, soit les avantages d'hébergement ainsi que la consommation des produits de sa propre exploitation. Le revenu en nature sous forme de pension et de logement se rencontre avant tout dans le cadre de l'activité lucrative dépendante. Les prélèvements de produits et de marchandises ne concernent quant à eux que les indépendants, et l'on n'impose que la consommation de biens qui ont une valeur bilancielle, non celle de services. Les circulaires édictées par l'AFC-CH sur l'estimation des prestations en nature sont cantonnées aux deux exemples donnés à l'art. 16 al. 2 LIFD précités (ATA/388/2010 précité consid. 15 ; Danielle YERSIN/Yves NOËL, op. cit., n. 58 ad. art.16 LIFD et les références citées).

Quant à la jurisprudence, elle s'est le plus souvent déterminée sur des situations où le contribuable entendait déduire les pertes de ses activités, en faisant valoir leur caractère commercial (arrêt du Tribunal fédéral 2C_893/2008 du 10 août 2009 ; ATF 133 II 287 ; ATA/258/2007 du 22 mai 2007).

d. En l'occurrence, il n'appert pas que le contribuable ait prélevé des marchandises ou produits de son entreprise mais plutôt qu'il ait travaillé lui-même pour effectuer des rénovations chez lui. Quant aux achats de matériaux ou fournitures pour l'exécution desdits labours, aucune preuve au dossier ne laisse présumer qu'ils auraient été déduits à titre de frais de sa société comme étant justifiés pour l'usage commercial, ou comptabilisés comme charges dans le compte d'exploitation, et en tout état de cause tel n'est pas l'objet du présent litige.

Par conséquent, et ainsi que l'a retenu le TAPI, les travaux entrepris sur la villa familiale des contribuables doivent être qualifiés de prestations à soi-même et ne constituent pas un revenu imposable provenant de l'activité indépendante, ni un transfert de sa fortune commerciale à sa fortune privée. 12) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. 13) Malgré l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument, le recours ayant été interjeté par une administration défendant ses propres décisions (art. 87 al. 1 2ème phr. LPA). Il ne sera pas non plus alloué d'indemnité de procédure, les contribuables n'y ayant pas conclu (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

- 13/14 - A/877/2016

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