

GE_GERICHTE ATA/18/2015 vom 6. Januar 2015

GE Cour de justice, 2015-01-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_18_2015

FR: GE_GERICHTE ATA/18/2015 du 6 janvier 2015

IT: GE_GERICHTE ATA/18/2015 del 6 gennaio 2015

Regeste

Résumé: Rejet par la chambre administrative du recours déposé par un contribuable exerçant une activité lucrative indépendante qui prétendait pouvoir déduire de son revenu imposable des montants relatifs à des intérêts de dettes, à des pertes commerciales et à des frais médicaux. Il n'avait en effet pas tenu une comptabilité et n'était pas en mesure de prouver la réalité des dépenses invoquées.

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). 2)

Le litige concerne des déductions sur le revenu provenant de l'activité indépendante du recourant dans le cadre de ses taxations des années 2009 et 2010.

S'agissant du droit applicable, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1 et la jurisprudence citée ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012).

Ainsi, l'IFD est soumis aux dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) dans sa teneur aux périodes fiscales litigieuses.

Concernant l'ICC, le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 a abrogé 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.

Dès lors, l'ICC est soumis à l'ancien droit (aLIPP-I à aLIPP-V) pour l'année 2009 et à la LIPP concernant l'année 2010. 3) a. L'impôt sur le revenu d'une personne physique a pour objet le revenu net. Celui-ci s'obtient en déduisant du revenu brut les frais d'acquisition du revenu et les déductions générales (art. 25 et 212 LIFD). Le revenu imposable s'obtient ensuite en défalquant du revenu net les déductions sociales (art. 35 et 213 LIFD).

Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent ainsi déduire du revenu brut les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel, soit notamment les intérêts de dettes commerciales (art. 27 al. 2 let. d LIFD).

Des explications générales et non étayées ne suffisent pas à établir que l'usage commercial justifie les frais en cause. En effet, conformément à la répartition du fardeau de la preuve, il

incombe au contribuable d'apporter la preuve que la totalité des dépenses comptabilisées était en relation directe avec l'acquisition ou le maintien du chiffre d'affaires. Il ne suffit pas d'en tenir une liste (arrêt du Tribunal fédéral 2A.461/2001 du 21 février 2002 consid. 3.1).

b. En l'espèce, le compte de résultat annexé à la déclaration fiscale du recourant ne fait que lister un montant total d'intérêts annuels de dettes de

- 7/11 - A/1082/2013 CHF 259'374.- pour les années 2009 et 2010. Les documents de poursuite produits n'indiquent même pas que la cause de l'obligation soit, comme l'affirme le recourant, les prêts dénoncés en lien avec les immeubles lui appartenant. En outre, il ne ressort pas du dossier que le recourant avait présenté à l'AFC-GE des justificatifs d'intérêts des dettes en question dans le cadre de sa taxation pour l'année 2004.

Le recourant n'a donc pas démontré avoir payé des intérêts sur des dettes d'un montant annuel de CHF 259'374.- relatif à ses immeubles pour les années 2009 et 2010. C'est à juste titre que l'AFC-GE a refusé de prendre en compte ces sommes à titre de déduction de son revenu. 4) a. Peuvent également être déduits du revenu à titre de frais justifiés par l'usage commercial, les pertes effectives réalisées sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées (art. 27 al. 2 let. b LIFD).

D'après l'art. 125 al. 2 LIFD, les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultat) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés.

L'art. 125 al. 2 LIFD ne précise pas ce qu'il faut entendre par « état des actifs et des passifs, relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés ». Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les exigences auxquelles doivent répondre ces états dépendent des circonstances du cas d'espèce, en particulier du type d'activité et de l'ampleur de cette dernière. Dans tous les cas, ils doivent être propres à garantir une saisie complète et fiable du revenu et de la fortune liés à l'activité lucrative indépendante et pouvoir être contrôlés dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales (arrêts du Tribunal fédéral 2C_549/2012 du 16 mai 2013 consid. 3.1 et 2A.300/2006 du 27 février 2007 consid. 3.4). Il n'appartient pas aux autorités fiscales de rétablir la comptabilité défailante du contribuable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_549/2012 précité et 2A.295/2006 du 16 octobre 2006). Lesdits états doivent en principe être établis chronologiquement aux dates successives de bouclage des exercices commerciaux déterminants pour les périodes fiscales en cause et doivent être datés et signés par le contribuable, étant précisé qu'il ne suffit pas de signer a posteriori les pièces en cause pour que des défauts déjà constatés, qui dépasseraient la simple absence de signature, disparaissent et que les pertes litigieuses soient considérées comme comptabilisées (arrêt du Tribunal fédéral 2C_835/2012 du 1er avril 2013 consid. 7.2.2 et la jurisprudence citée).

- 8/11 - A/1082/2013

b. Les déductions prévues par l'art. 27 LIFD sont soumises au principe de périodicité et ne sont admises que lorsqu'elles trouvent leur cause dans des événements ayant lieu durant la période de calcul (arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2012 précité consid. 7.1 et 2C_567/2012 du 15 mars 2013 consid. 6.2). Selon l'art. 211 LIFD, applicable au système postnumerando annuel en vigueur à Genève à partir du 1er janvier 2001, 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_835/2012 précité consid. 6). L'art. 211 LIFD constitue ainsi une exception au principe de périodicité, qui doit être interprétée de manière plutôt restrictive, et ne peut être invoquée par le contribuable qu'aussi longtemps qu'il exerce une activité indépendante ou que si, ayant cessé une telle activité indépendante, il en commence ou en poursuit une autre à la suite de la précédente (arrêts du Tribunal fédéral 2C_567/2012 précité consid. 6.2 et 2C_33/2009 du 27 novembre 2009 consid. 3.3 et 3.4).

c. En l'espèce, le recourant a expliqué à l'AFC-GE n'avoir tenu aucun type de comptabilité pour son activité d'indépendant dans le domaine immobilier. Force est donc de constater qu'il n'a pas satisfait à son obligation découlant de l'art. 125 LIFD. L'une des conditions pour la déduction de perte provenant d'une activité indépendante étant, selon l'art. 27 al. 2 let. b LIFD, leur comptabilisation, le recourant ne peut par conséquent pas s'en prévaloir, étant précisé que les états financiers reconstitués pour les années 1999 à 2009 transmis à l'AFC-GE ne peuvent pallier son omission. En outre, les pertes alléguées en 2004 ont été admises et compensées, puisqu'un revenu a pu être imposé tant pour l'ICC que l'IFD. Les taxations des années 2005 à 2008, entrées en force, révèlent également un montant imposable positif. À noter que dans sa déclaration fiscale pour l'année 2009, le recourant a indiqué avoir fait un bénéfice net de CHF 175'290.-. Il ne peut pas non plus reporter une quelconque perte de l'année 2009 qui n'aurait pas été prise en considération dans le cadre de sa taxation de l'année 2010.

En conséquence, c'est à juste titre que l'AFC-GE a refusé de prendre en compte les pertes reportées alléguées par le recourant. 5) a. Selon l'art. 33 al. 1 let. h LIFD, sont également déductibles du revenu du recourant à titre de déductions générales, les frais provoqués par la maladie et les accidents du contribuable ou d'une personne à l'entretien de laquelle il subvient, lorsque le contribuable supporte lui-même ces frais et que ceux-ci excèdent 5 % des revenus imposables diminués des déductions liées aux frais d'acquisition du revenu.

La formulation de cet article sous-entend un lien de causalité directe entre les frais en question et le rétablissement de l'état de santé suite à une maladie. Ainsi, le contribuable qui veut déduire des frais médicaux doit établir que ceux-ci sont « provoqués par la maladie », ce qui doit être démontré par le biais d'une

- 9/11 - A/1082/2013 ordonnance médicale. Le critère de l'ordonnance médicale est simple à appliquer et cohérent. Il permet de distinguer de façon objective les traitements destinés à maintenir l'état de santé, déductibles, des mesures préventives générales ou destinées à accroître le bien-être, non déductibles (arrêts du Tribunal fédéral 2A.390/2006 du 28 novembre 2011 consid. 6 et 2C_103/2009 du 10 juillet 2009).

Par ailleurs, dans la systématique de la loi, les frais médicaux font partie des déductions générales. Ces déductions, appelées aussi anorganiques ou économique- sociales, incluent des dépenses qui relèvent généralement de l'utilisation du revenu, en principe non déductibles, et dont la déduction est autorisée par le législateur pour des motifs de politique sociale, voire pour la poursuite d'objectifs extra-fiscaux. De ce fait, elles doivent être interprétées restrictivement (arrêts du Tribunal fédéral 2C_103/2009 précité et 2C_588/2011 du 16 décembre 2011).

b. L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a édicté une circulaire n. 11 du 31 août 2005 (ci-après : la circulaire) sur la déductibilité des frais de maladie et

d'accident et des frais liés à un handicap.

Afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des directives. Celles-ci n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration. Elles ne dispensent pas cette dernière de se prononcer à la lumière des circonstances du cas d'espèce. Par ailleurs, elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (ATA/233/2014 du 8 avril 2014 et les références citées).

Selon le chiffre 3.1 de la circulaire, les dépenses de mesures préventives, comme par exemple un abonnement de fitness, ne sont pas considérées comme des frais de maladie et d'accident, mais comme des frais d'entretien courant.

c. En l'espèce, le recourant n'a pas démontré par le biais d'une ordonnance médicale que les séances de coaching sportif auprès de « Performe Cardio » soient directement en lien avec ses problèmes cardiaques, mais s'est contenté de l'alléguer. Par conséquent, de tels frais relèvent plutôt de l'entretien courant, qui, selon la circulaire, ne peuvent être déduits du revenu.

C'est donc à raison que l'AFC-GE a refusé de déduire les frais de coaching du revenu du recourant. 6)

De jurisprudence constante, en vertu du principe d'harmonisation verticale, les principes applicables en matière d'IFD sont également applicables en droit cantonal de même teneur (ATA/362/2014 du 20 mai 2014 et les références citées).

- 10/11 - A/1082/2013

En l'espèce, les dispositions de droit cantonal applicables ont la même teneur que celles de la LIFD. Il s'agit, concernant la comptabilisation de pertes reportées, des art. 30 let. f LIPP et 3 al. 3 let. f de 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). Les art. 30 let. j LIPP et 3 al. 3 let. j aLIPP-V traitent de la question de la déduction des intérêts et les art. 32 let. b LIPP et 4 al. 2 aLIPP-V de celle des frais médicaux. Le raisonnement développé ci-dessus pour l'IFD s'applique donc mutatis mutandis à l'ICC. 7)

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (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.