

GE_GERICHTE ATA/241/2012 vom 24. April 2012

GE Cour de justice, 2012-04-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_241_2012

FR: GE_GERICHTE ATA/241/2012 du 24 avril 2012

IT: GE_GERICHTE ATA/241/2012 del 24 aprile 2012

Regeste

Résumé: Lorsqu'il concerne un dette commerciale, un abandon de créance en faveur d'une personne privée est considéré comme un revenu provenant d'une activité lucrative indépendante et doit être taxé comme tel. Des pertes sur des éléments de la fortune commerciale ne peuvent être déduites du revenu imposable qu'à la condition d'avoir été comptabilisées. A défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, cela suppose à tout le moins un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses, ainsi que des prélèvements et apports privés, tous établis chronologiquement aux dates successives de bouclage des exercices commerciaux déterminants pour les périodes fiscales en cause, respectivement signés et datés par le contribuable. En l'espèce, ce dernier n'a pas établi les pertes commerciales alléguées par des pièces comptables probantes, de sorte que l'AFC-GE a refusé, à bon droit et sans violation du principe de la capacité contributive, de les écarter lors de la détermination de l'IFD et de l'ICC dus pour la période fiscale en cause.

Erwägungen

E. 24

janvier 2000 et le produit des ventes aux enchères de l'immeuble de la SI B _____ et de l'immeuble du chemin des W _____ n° _____ et _____. Il n'est d'ailleurs pas contesté par le recourant. 5)

Selon l'art. 25 LIFD, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33 LIFD. 6) a. A teneur de l'art. 27 al.1 LIFD, entré en vigueur le 1er janvier 1995, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Dès lors qu'il s'agit d'une déduction visant à réduire l'obligation fiscale des contribuables, le fardeau de la preuve leur incombe (X. OBERSON, op. cit., p. 142, n. 228).

Selon l'art. 27 al. 2 let. b LIFD, les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale font notamment partie de ces frais, à condition qu'elles aient été comptabilisées. Sous l'empire de l'AIFD, la même réglementation était par ailleurs prévue (art. 22 al. 1 let. c AIFD).

b. 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 résultats) 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. Précédemment, l'art. 89 al. 1 AIFD exigeait également des contribuables qui exerçaient une

activité lucrative indépendante et dont les recettes annuelles brutes provenant de cette activité atteignaient le montant de CHF 100'000.- qu'ils établissent un relevé complet des recettes et des dépenses et un état complet de leur fortune et de leurs dettes.

c. 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 prélèvement et apports privés ». Selon la jurisprudence, 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_669/2008 du 8 décembre 2008, consid. 7.1 ; 2A_300/2006 du 27 février 2007, consid. 3.4 ; 2P.185/2006 du 27 novembre 2006, consid. 10.1 ; ATA/367/2010 du 1er juin 2010, consid. 4).

d. Que le contribuable soit ou non astreint à tenir des livres au sens du droit commercial, soit des art. 957 ss CO, est sans pertinence pour résoudre la question

- 17/22 - A/4188/2007 de savoir si des pertes commerciales, dont la déduction est demandée, ont été comptabilisées conformément aux exigences requises par les art. 27 al. 2 let. b et 125 al. 2 LIFD (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.202/2003 du 13 décembre 2003, consid. 4). A teneur de ces dispositions, seules pertinentes du point de vue fiscal, un professionnel de l'immobilier doit en effet tenir une comptabilité, ou à tout le moins l'état de ses actifs et passifs, les relevés de ses recettes et dépenses ainsi que de ses prélèvements et apports privés (Arrêt du Tribunal fédéral 2A_300/2006 précité, consid. 3.5).

e. Ces états d'actifs et passifs doivent non seulement être signés et datés par le contribuable, mais également être établis chronologiquement aux dates successives de bouclage des exercices commerciaux déterminants pour les périodes fiscales en cause (Arrêt du Tribunal fédéral 2A_300/2006 précité, consid. 10.2 ; 2P.185/2006 précité, consid. 3.5). Il n'appartient en effet pas aux autorités fiscales de rétablir la comptabilité défectueuse d'un contribuable (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_669/2008 du 8 décembre 2008, consid. 7 ; 2P.185/2006 précité, consid. 10), ni de déterminer le montant des pertes que celui-ci n'a pas annoncées en se fondant sur les autres données apparaissant dans la déclaration remise ou dans ses nombreuses annexes (ATA/756/2002 du 3 décembre 2002, consid. 4b).

f. Outre l'exercice d'une activité commerciale par le contribuable, la comptabilisation des pertes constitue donc une condition nécessaire à leur déductibilité (Arrêt du Tribunal fédéral 2A_300/2006 précité, consid. 10.2 ; 2P.185/2006 précité, consid. 3.5).

En annexe à sa déclaration fiscale 2004, le requérant a en l'espèce produit un compte d'exploitation, non signé et particulièrement sommaire, faisant état d'un bénéfice net de CHF 38'000.-. Sur interpellation de l'autorité intimée, le requérant a ensuite fait état de l'abandon de créance dont il avait bénéficié, tout en alléguant avoir subi des pertes commerciales sur des opérations immobilières à l'origine de cet abandon. En 2007, soit plus de deux ans après la clôture de l'exercice fiscal déterminant, il a remis à l'AFC-GE un tableau récapitulatif, ne comportant ni date ni signature, dans lequel étaient listés les prix d'achat, le montant initial des hypothèques contractées auprès de l'O_____ S.A., le solde de celles-ci à la date de la conclusion de la convention du 20 janvier 2000 et le montant des fonds propres investis dans les sept sociétés immobilières et deux immeubles en cause. Sur cette base, il estimait avoir subi avec son frère des pertes commerciales de CHF 3'764'169.-.

Lors de son recours au TAPI, tout en admettant qu'il n'était pas en mesure de déterminer le montant exact de ses pertes, le recourant a produit des pièces supplémentaires concernant les opérations immobilières en cause, dont notamment les actes d'achat des sociétés immobilières et immeubles concernés, de la correspondance bancaire relative aux différents prêts hypothécaires octroyés et différentes communications d'offices de poursuite (tableaux de répartition du produit des ventes, certificats d'insuffisance

- 18/22 - A/4188/2007 de gage, etc.). Dans la présente procédure, il demeure dans l'impossibilité d'articuler le montant exact de ses pertes commerciales, mais soutient que celles-ci auraient excédé l'abandon de créance consenti par l'O _____ S.A., lequel ne serait en conséquence pas imposable.

Il ressort du dossier que le recourant n'a pas tenu de comptabilité régulière de son activité lucrative indépendante à tout le moins depuis l'exercice fiscal 2003. La comparaison des comptes d'exploitation par immeuble annexés à ses déclarations fiscales de 1995, 1996 et 1997 avec ceux figurant en annexe à ses déclarations fiscales de 2003 et de 2004 suffit à s'en convaincre. Les premiers détaillaient les produits encaissés et les charges supportées en relation avec chacun de ses actifs immobiliers, tandis que les seconds n'étaient plus que des « comptes » globaux, sans indication aucune quant à la source des produits et charges inscrits.

Le recourant n'a pas non plus tenu un état de ses actifs et passifs, ni de relevés de ses recettes et dépenses, ainsi que de ses prélèvements et apports privés qui soient conformes aux exigences posées par l'art. 125 al. 2 LIFD. Son tableau récapitulatif a été établi après-coup, soit bien après la clôture de l'exercice fiscal en cause, et n'est aucunement propre à garantir une saisie fiable et complète de ses revenus et fortune durant la période considérée. Quant aux autres documents produits, ils ne donnent aucun état précis de sa situation financière en 2004. Aucune donnée comptable n'a notamment été fournie s'agissant des sociétés immobilières dont le recourant était propriétaire. Même à considérer, en contradiction avec la jurisprudence, qu'il lui appartiendrait de reconstituer la comptabilité défaillante, pour ne pas dire inexistante, du recourant, l'autorité intimée n'y parviendrait donc pas. Le contribuable a en effet totalement manqué aux obligations comptables lui incombant en tant que professionnel de l'immobilier et ce, alors que ses affaires tournaient mal et auraient mérité une diligence accrue. La mise en faillite de ses sociétés immobilières et la saisie de ses immeubles en vue de leur réalisation forcée ne le dispensait en particulier pas de tenir une comptabilité personnelle, en s'enquérant auprès des différents offices de poursuites chargés de la gestion de ses actifs professionnels de la situation de ses affaires. En lieu et place, le recourant a fait preuve de négligence et s'avère seul responsable des conséquences fiscales en résultant.

Le recourant n'ayant pas établi par des pièces comptables probantes l'existence des pertes commerciales dont il se prévaut, sans toutefois parvenir à les chiffrer, c'est à bon droit que l'AFC-GE a refusé d'opérer une quelconque déduction sur sa fortune commerciale lors de la fixation de l'IFD dû pour l'année 2004. 7)

Le recourant soutient qu'en bonne application de l'art. 31 al. 2 LIFD, les pertes commerciales dont il se prévaut devraient être portées en déduction de l'abandon de créance que lui a consenti l'O _____ S.A.

- 19/22 - A/4188/2007

Selon cette disposition, les pertes des exercices antérieurs qui n'ont pas encore pu être déduites du revenu peuvent être soustraites, sans limitation de temps, des prestations de tiers destinées à équilibrer un bilan déficitaire dans le cadre d'un assainissement. La règle constitue ainsi une entorse au principe de périodicité qui dispose que les pertes doivent surgir durant la période de calcul pour pouvoir être déduites.

Pour qu'un contribuable puisse bénéficier d'un report de pertes sans limitation de temps, encore faut-il toutefois que celles-ci résultent de taxations antérieures et aient été comptabilisées lors des exercices précédents. Il s'agit en effet là du préalable indispensable à la reconnaissance fiscale de toute perte commerciale (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.272/2003 précité, consid. 4 ab initio). Certes, cette exigence de comptabilisation ne figure pas expressément à l'art. 31 al. 2 LIFD. Elle se déduit toutefois de l'interprétation systématique de cette disposition, dont on concevrait mal qu'elle permette la déduction de pertes antérieures à des conditions moins strictes que celles prévalant pour la déduction des pertes commerciales survenues en cours d'exercice fiscal (art. 27 al. 2 let. b LIFD).

En l'espèce, l'art. 31 al. 2 LIFD n'est donc d'aucun secours au recourant, dans la mesure où les pertes dont il sollicite le report et la déduction n'ont, comme démontré ci-dessus, aucune assise comptable.

Ce grief sera donc rejeté. Impôt cantonal et communal 8) a. Sur le plan cantonal, la nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques adoptée le 12 juin 2009 par le Grand Conseil a été acceptée en votation populaire le 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Cette loi unifie les cinq lois issues de l'adaptation de la législation fiscale genevoise sur l'imposition des personnes physiques aux exigences de la LHID. A teneur de son art. 69 al. 1 let. e, la LIPP abroge la loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16).

b. Conformément à son art. 71, la LIPP est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. D'après son art. 72 al. 1, elle s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010. 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.

c. Le litige concerne la période fiscale 2004 et doit ainsi être examiné à l'aune du régime juridique mis en place par l'aLIPP-V, entrée en vigueur le 1er janvier 2001.

- 20/22 - A/4188/2007

d. Enfin, le 1er janvier 2002 est entrée en vigueur la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). 9) a. Selon l'art. 1 aLIPP-V, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus bruts les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 2 à 8.

b. En application de l'art. 3 al. 3 aLIPP-V, sont déduits du revenu provenant d'une activité lucrative indépendante, « les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel ». Font notamment partie de ces frais les pertes de 7 exercices au plus précédant la période fiscale, pour la part qui n'a pas pu être déduite dans la taxation des années antérieures (let. f). La réglementation s'inspire de l'art. 10 al. 1 let. c LHID à teneur de laquelle les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, qui ont été comptabilisées, peuvent être déduites du revenu de l'activité lucrative indépendante. L'art. 29 al. 2 LPFisc dispose à cet égard que les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante doivent joindre à leur déclaration, à chaque période fiscale, les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats et, le cas échéant, annexe) de la période

concernée 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. 10 al. 3 LHID prévoit enfin que les pertes des exercices antérieurs qui n'ont pas encore pu être déduites du revenu peuvent être soustraites des prestations de tiers destinées à équilibrer un bilan déficitaire dans le cadre d'un assainissement.

c. Les dispositions fédérales et cantonales définissent ainsi de la même manière la notion de frais et de charges déductibles dans le cadre de l'activité indépendante (ATA/301/2008 du 10 juin 2008, consid. 7).

En l'espèce, toutes les considérations émises ci-dessus pour la taxation IFD 2004 sont donc également valables pour l'ICC. Le recourant n'ayant pas justifié par des documents probants la réalité des pertes commerciales qu'il prétend déduire de son revenu imposable, l'AFC-GE était en droit d'écarter celles-ci lors de la détermination de l'impôt cantonal et communal dû pour l'année 2004.

Les griefs du recourant tenant à la violation du droit cantonal seront donc rejetés. 10) Le recourant invoque enfin une violation du principe de l'imposition selon la capacité contributive, le résultat des taxations IFD et ICC querellées aboutissant à l'imposition d'un revenu totalement notionnel et déconnecté de sa capacité contributive.

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 être respectés (art. 127 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du

- 21/22 - A/4188/2007 18 avril 1999 - Cst. - RS 101). Cette disposition concrétise, dans le domaine du droit fiscal, le principe général de l'égalité de traitement (X. OBERSON, op. cit., p. 36, n. 34).

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant le principe de l'imposition d'après la capacité contributive, chaque personne doit participer aux charges financières de l'Etat selon ses moyens. Les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; en revanche, s'ils sont dans des situations de fait différentes, qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et être adaptée en conséquence (ATF 133 I 206, consid. 7.1 et 7.2 ; 118 Ia 1 consid. 3a et arrêts cités).

En l'espèce, les taxations litigieuses sont conformes aux dispositions légales applicables. Elles sont donc identiques à celles de tous autres contribuables dans une situation similaire et ne sauraient dans ces circonstances violer le principe de la capacité contributive. Soutenir le contraire reviendrait à remettre en cause la constitutionnalité de la jurisprudence du Tribunal fédéral citée sous consid. 4c., exercice auquel la chambre de céans ne saurait se livrer. Bien qu'elle soit importante, l'imposition querellée correspond en outre au montant élevé de l'abandon de créances dont le recourant a bénéficié en 2004, respectivement au montant tout aussi conséquent des dettes qu'il a déclarées au cours des exercices fiscaux précédents, en réduction de sa charge fiscale.

La question de savoir si les impôts fixés dépassent les possibilités financières du recourant relève pour le surplus du recouvrement de l'impôt et ne fait pas l'objet du présent litige.

En conséquence, ce dernier grief sera également écarté et le recours rejeté dans son ensemble. 11) Un émoulement de CHF 2'000.- sera mis à la charge du recourant qui

succombe (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité ne lui sera allouée.

* * * * *

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