

GE_GERICHTE ATA/296/2015 vom 24. März 2015

GE Cour de justice, 2015-03-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_296_2015

FR: GE_GERICHTE ATA/296/2015 du 24 mars 2015

IT: GE_GERICHTE ATA/296/2015 del 24 marzo 2015

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2) a. S'agissant du droit applicable, le litige a trait à des faits imputés par l'autorité à l'exercice fiscal 2008. Ils concernent tant la taxation intervenue en matière d'IFD que d'ICC. Pour l'IFD, est applicable la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11 dans sa version au 31 décembre 2008).

b. En revanche, ne s'y applique pas, tant l'art. 37 b LIFD, instaurant des règles particulières sur le traitement fiscal des bénéficiaires de liquidation, l'ordonnance sur l'imposition des bénéficiaires de liquidation en cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante du 17 juin 2010 et la circulaire n° 28, qui ne sont entrés en vigueur que le 1er janvier 2011.

c. Pour 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 soit la loi sur l'imposition des personnes physiques - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP-I - D 3 11), la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (aLIPP-II - D 3 12), la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (aLIPP-III - D 3 13), la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14) 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 - D 3 16).

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).

- 8/12 - A/2302/2012 3)

En matière d'IFD, à teneur de l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont pas imposables (art. 16 al. 3 LIFD).

Au titre de l'activité lucrative indépendante, 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 (art. 18 al. 1 LIFD), mais également tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale laquelle comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière

prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante (art. 18 al. 2 LIFD ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_893/2008 du 10 août 2009 consid. 2.1). En fait ainsi partie, le bénéfice en capital provenant de la cession d'un fonds de commerce, soit de la cession à un tiers d'actifs, jusque-là considérés comme des éléments de la fortune commerciale, dont le produit vient accroître la fortune privée de leur propriétaire en dégagant un bénéfice. 4)

Un revenu n'est imposable que s'il est réalisé. Cette réalisation est le fait générateur de son imposition (arrêt du Tribunal fédéral 2C_620/2012 du

E. 14

février 2013 in RDAF 2013 II 197 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_683/2013 du 13 février 2014 ; Jean-Marc RIVIER, *Doit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune*, 1998, p. 326 ss ; Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4ème éd., 2012, p. 83 ss ; Danielle YERSIN/Yves NOËL, *Commentaire Romand - Impôt fédéral direct 2008 - Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, ad art. 16 n° 27 ss). Un revenu est réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que celui-ci acquiert une préention juridique ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition (ATF 113 Ib 26 consid 2 ; ATF 95 I 21 consid. 5a ; ATF 94 I 375 consid. 3 ; ATF 73 I 135 consid. 1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_683/2013 précité et jurisprudence citée ; Yves NOËL, *op. cit.*, ad art. 16 n° 30 ; Jean-Marc RIVIER, *op. cit.*, p. 327 et les références citées). En droit des obligations, un créancier dispose d'une préention ferme lorsqu'il a lui-même exécuté, ou offert d'exécuter, sa propre obligation (art. 82 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 - Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220). En droit fiscal, l'acquisition de cette créance entraîne la réalisation du revenu, à moins que l'exécution par le débiteur soit incertaine. S'agissant de l'incertitude de l'exécution de la créance, la jurisprudence a posé des critères restrictifs : il faut que le débiteur apparaisse comme définitivement insolvable pour que la créance ne soit pas imposable (ATF 122 II 221 ; ATF 113 Ib 23, 26 ; ATA/213/2006 du 11 avril 2006 ; ATA/440/2005 du 21 juin 2005 ; ATA/147/2003 du 18 mars 2003 ; Jean-Marc RIVIER, *op. cit.*, p. 327 ; Yves NOËL, *op. cit.*, ad art. 16 n° 30 et les références citées). La créance fiscale prend naissance ex lege, sans aucune intervention extérieure. (Ernst

- 9/12 - A/2302/2012 BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, *Sytem des schweizerischen Steuerrechts*, 6ème éd. 2002, p. 308 ; RDAF 2013 p. 197 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_683 précité consid. 6.4). En principe, le moment de l'acquisition du revenu coïncide avec sa réalisation, c'est-à-dire le moment où le contribuable acquiert le droit à une prestation et non celui où il reçoit effectivement la prestation. Il existe toutefois des exceptions au principe de réalisation effective précité, lorsque les revenus sont soumis par la loi à une réalisation comptable ou systématique (Jean-Marc RIVIER, *op. cit.*, p. 327 et 329). 5)

En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - RS 210), destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 256 s. ; arrêts 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 11.1 ; 2C_446/2012 du 16 janvier 2013 consid. 2.4, RF 68/2013 p. 378 ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, *op. cit.*, p. 416 et les nombreuses références). Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant

l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (arrêts 2C_1201/2012 du

E. 16

mai 2013 consid. 4.6 ; 2C_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 5.2 ; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4 ; Daniel SCHÄR, Normentheorie und mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung in gemischten Steuerverfahren, Archives 67 p. 433 ss, p. 448). Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1081/2013 du 2 juin 2014 consid 5.5 ; arrêt 2A.105/2007 du 3 septembre 2007, consid. 4 s. in RDAF 2007 II 299). 6)

Il n'est pas contesté, à juste titre, que le bénéfice de la vente du commerce d'optique du contribuable soit soumis à l'impôt sur le revenu en vertu de l'art. 18 al. 2 LIFD. La question litigieuse qui subsiste se rapporte à la détermination de l'exercice fiscal auquel cette opération doit être imputée. 7)

En l'espèce, le recourant a lui-même annoncé à l'AFC-GE dans le formulaire B1 de sa déclaration fiscale, qu'il mettait fin à son activité au 31 décembre 2008 et qu'il cédait son fonds de commerce à une société tierce. Il a également fourni le contrat de vente relatif à cette opération. Or il ressort dudit contrat que celle-ci portait sur l'ensemble des actifs matériels, y compris le stock, et immatériels, notamment la clientèle et le droit au bail, en contrepartie du versement d'un montant de CHF 900'000.- dont une partie devait être exigible à la signature. La prise de possession des locaux était fixée au 1er janvier 2009, ce qui supposait que les acheteurs pouvaient exploiter le commerce dès cette date. Cette

- 10/12 - A/2302/2012 convention ne prévoyait aucune condition pouvant conduire à ce que la vente ou la prise de possession des locaux soit différée. En fonction de ces éléments, il doit être retenu qu'un contrat liait les parties dès le 4 décembre 2008, date de sa signature et que dès lors, le recourant pouvait prétendre au versement du prix de la cession. Le fait que les parties aient convenu des modalités de paiement ne peut remettre en cause ce constat. Bien plus, il le conforte dans la mesure où l'octroi desdites modalités impliquait le versement d'intérêts sur le capital restant dû, considéré, ainsi que cela est expressément mentionné, comme une créance du recourant vis-à-vis des cessionnaires. Le fait que le montant de CHF 200'000.- ait été payé après le 1er janvier 2009 ne permet pas de considérer que les effets du contrat aient été reportés sur cet exercice fiscal. Ce retard, lié à des décisions des parties postérieures à la signature du contrat ou à d'autres aléas ne remet pas en cause le fait que le contribuable, dès la signature du contrat, détenait un droit ferme à se voir payer ce montant dès le 4 décembre 2008.

Devant la juridiction de céans, le recourant allègue que les parties ont annulé oralement la convention du 4 décembre 2008 en la remplaçant par une convention orale repoussant la date de prise de possession au mois de janvier 2009. Il ne fournit aucun élément probant à l'appui de cette explication développée pour la première fois devant la chambre de céans et qui ne peut emporter sa conviction. Si les faits s'étaient en effet déroulés comme il les décrit présentement, on ne comprend pas pourquoi il a persisté à produire, sans autre explication, le 31 août 2009, avec sa déclaration fiscale, le texte de la convention du 4 décembre 2008 dont il prétend maintenant qu'elle avait entre-temps été annulée. Pour le surplus, le fait que l'exécution de ladite convention ait pris du retard, ne remet pas en question qu'elle liait les parties en 2008 et qu'à ce titre, l'autorité fiscale pouvait considérer, en application du

principe de réalisation, que le fonds de commerce avait été cédé durant l'exercice fiscal 2008.

Dans le processus de taxation, l'autorité fiscale intimée était ainsi en droit d'ajouter le produit brut résultant de la cession du fonds de commerce au bénéfice d'exploitation réalisé durant l'exercice 2008, non sans en avoir déduit, comme elle l'a fait, la valeur du stock et des actifs immobilisés comptabilisés au bilan de l'exercice. C'est donc à juste titre que le TAPI a confirmé le bien-fondé de la décision sur réclamation du 21 juin 2012 relative à l'IFD. 8) a. Concernant l'ICC, celui-ci est régi, pour l'année 2008, par la aLIPP, divisée en cinq parties (aLIPP-I, aLIPP-II, aLIPP-III, aLIPP-IV et a-LIPP-V), conformément à l'art. 72 al. 1 LIPP, entrée en vigueur le 1er janvier 2010 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_954/2010 du 8 décembre 2011 consid. 2). Trouve en particulier application la aLIPP-IV.

b. Aux termes de la législation fiscale cantonale, sont ainsi imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole et de l'exercice d'une profession libérale ou de

- 11/12 - A/2302/2012 toute autre activité lucrative indépendante (art. 3 al. 1 aLIPP-IV). En outre, les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation, de la réévaluation comptable ou du transfert dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante (art. 3 al. 2 aLIPP-IV), la fortune commerciale comprenant tous les éléments de fortune qui servent entièrement ou de manière prépondérante à l'activité indépendante (art. 3 al. 3 aLIPP-IV).

Ces dispositions sont conformes à la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et correspondent aux art. 16 al. 1 et 18 al. 1 et 2 LIFD (ATA/571/2013 du 28 août 2013).

c. Le droit cantonal étant ainsi matériellement identique à la LIFD, les considérants qui précèdent relatifs à la LIFD valent également, mutatis mutandis, pour l'ICC. 9)

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté et le jugement entrepris confirmé pour le surplus. 10) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des contribuables (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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