

GE_GERICHTE ATA/332/2013 vom 28. Mai 2013

GE Cour de justice, 2013-05-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_332_2013

FR: GE_GERICHTE ATA/332/2013 du 28 mai 2013

IT: GE_GERICHTE ATA/332/2013 del 28 maggio 2013

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (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

Le litige porte sur le caractère imposable, dans le cadre des taxations IFD et ICC 2004 des contribuables, de l'abandon de créances prévu par la convention du 29 janvier 1999.

Comme le veut la jurisprudence, les deux impôts seront abordés séparément (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Impôt fédéral direct

E. 3

Selon l'art. 16 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Sont aussi considérés comme revenu 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 destinés à sa consommation personnelle ; ces prestations sont estimées à leur valeur marchande (art. 16 al. 2 LIFD).

E. 4

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 sont imposables (art. 18 al. 1 LIFD).

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.

- 7/11 - A/4502/2010

E. 5

Aux termes de l'art. 27 al. 1 LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. L'art. 27 al. 2 let. b LIFD prévoit que font notamment partie de ces frais les pertes effectives réalisées sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées.

Faisant partie de la Section 3 « Activité lucrative indépendante » et intitulé « Déduction des pertes », l'art. 31 LIFD dispose que les pertes subies durant les trois périodes de calcul précédentes peuvent être déduites du revenu moyen de la période de calcul au sens de l'art.

43 LIFD - qui est basé sur le mode de taxation *praenumerando* bisannuel - à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu imposable des années précédentes (al. 1). Dans le système d'imposition des personnes physiques *postnumerando* annuel - applicable à Genève depuis 2001, et qui fait l'objet des art. 208 ss LIFD - la disposition correspondante est l'art. 211 LIFD, selon lequel les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites, à condition qu'elles n'aient pas été prises en considération lors du calcul du revenu imposable de ces années (selon les textes allemand et italien de l'art. 211 LIFD, il faut qu'elles n'aient pas pu être prises en compte et non seulement qu'elles ne l'aient pas été, comme l'indique la version française).

Outre l'exercice d'une activité commerciale indépendante par le contribuable, la comptabilisation des pertes constitue donc une condition nécessaire à leur déductibilité (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_711/2012 du 20 décembre 2012 consid. 7.2 ; 2A.300/2006 du 27 février 2007 consid. 10.2 ; 2P.185/2006 du 27 novembre 2006 consid. 3.5 ; ATA/93/2013 du 19 février 2013 consid. 4). De plus, lorsque la compensation n'intervient pas durant un exercice bénéficiaire et que le contribuable ne conteste pas la taxation concernée, le report des pertes est alors réputé « épuisé » de sorte que celui-ci ne peut plus être invoqué lors de périodes fiscales ultérieures (ATA/648/2012 du 25 septembre 2012 consid. 10 ; D. YERSIN/Y. NOËL, *Impôt fédéral direct - Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2008, p. 882 et les références citées).

E. 6

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 125 II 113 consid. 4a ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_766/2010 du 29 juillet 2011 consid. 2.1 ; 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.

E. 7

Selon la jurisprudence fédérale, l'abandon d'une créance bancaire en faveur d'un client débiteur est fiscalement considéré comme un revenu pour ce dernier et non comme un don exonéré en vertu de l'art. 24 let. a LIFD. Dans la mesure où la

- 8/11 - A/4502/2010 dette est commerciale, la remise sera traitée en tant que revenu provenant d'une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 LIFD. Si la dette remise est privée, il s'agit, selon la théorie de l'accroissement de la fortune nette, d'un revenu imposable en vertu de la clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_187/2012 du 15 octobre 2012 consid. 3.6.2 et les références citées ; 2C_276/2010 du 19 octobre 2010 consid. 3.2 ; 2C_120/2008 du 13 août 2008 consid. 2.2).

Ce faisant, le Tribunal fédéral n'a pas considéré qu'une telle pratique serait contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive ; il résulte du reste d'autres arrêts qu'il considère le 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).

Le Tribunal fiscal de Bâle-Ville a pour sa part aussi considéré récemment qu'un abandon de créances par une société en faveur de l'un de ses clients privés constituait un revenu imposable au sens de la norme générale définissant le revenu (arrêt du *Steuergericht/BS in*

StE 2012 B 21.1 n. 20 consid. 5).

Quant à la juridiction de céans, si elle a le plus souvent traité d'abandons de créances de nature commerciale (ATA/544/2012 du 21 août 2012 ; ATA/469/2012 du 31 juillet 2012 consid. 5c ; ATA/241/2012 du 24 avril 2012 consid. 4c ; ATA/778/2011 du 20 décembre 2011 consid. 7 ; ATA/110/2009 du 3 mars 2009 ; ATA/956/2004 du 7 décembre 2004), elle a aussi déjà admis l'imposition d'un abandon de créances portant sur une dette de nature privée (ATA/167/2012 du 27 mars 2012 consid. 7 et 9) ou sur une dette mixte (ATA/503/2009 du 6 octobre 2009).

E. 8

Il résulte des jurisprudences fédérales précitées que si l'abandon de créances privées est également imposable, la distinction entre dettes privées et commerciales conserve selon les espèces un intérêt. En effet, dans le second cas, le contribuable pourra, le cas échéant, déduire de ce revenu imposable d'éventuelles pertes, qu'elles soient nées lors de l'exercice fiscal considéré ou reportées.

E. 9

A cet égard, le TAPI a considéré, dans son jugement du 30 mai 2012, qu'il importait peu de déterminer si les crédits octroyés au contribuable l'avaient été à titre privé ou commercial et que la question pouvait demeurer ouverte. Tel n'est pas le cas en l'espèce, l'AFC-GE ayant considéré qu'au moment de la cessation d'activité en raison individuelle de M. X_____, il restait un solde de pertes non compensées de CHF 2'092'927.- qui pouvait venir en déduction du revenu que constituait l'abandon de créances litigieux.

E. 10

Le recours sera donc partiellement admis et la cause renvoyée au TAPI, afin que ce dernier détermine la nature privée ou commerciale des prêts octroyés à

- 9/11 - A/4502/2010 M. X_____ et ayant fait l'objet de la convention du 29 janvier 1999. Le ou les abandons de créances relatifs à des prêts privés devront être retenus comme revenus imposables au titre de l'art. 16 al. 1 LIFD, sans déduction possible de pertes commerciales. Le ou les abandons de créances relatifs à des prêts de nature commerciale devront être retenus comme revenus au sens de l'art. 18 LIFD. Il conviendra alors de vérifier si le solde de pertes non compensées, issu de la cessation d'activité de M. X_____ en raison individuelle, peuvent en être déduites en vertu des principes énoncés au consid. 5 ci-dessus. Impôt cantonal et communal

E. 11

Conformément à l'art. 72 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) entrée en vigueur le 1er janvier 2010, c'est l'ancien droit, soit, la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) encore en vigueur, et les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP - I à V), qui s'appliquent à la résolution du présent litige dans la mesure où il porte sur la période fiscale 2004.

E. 12

En l'espèce, les règles légales et principes jurisprudentiels applicables sont semblables à ceux prévalant en matière d'IFD (les art. 7 LHID et 1 aLIPP-IV correspondant à l'art. 16 LIFD ; les art. 8 LHID et 3 aLIPP-IV à l'art. 18 LIFD ; les art. 9 al. 1 LHID et 1 aLIPP-V à

l'art. 25 LHID ; et les art. 10 LHID et 3 al. 3 aLIPP-V aux art. 27 et 211 LIFD ; M. REICH, in M. ZWEIFEL/P. ATHANAS [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1 – StHG, 2002, n. 34 ad art. 7 LHID). Les considérations émises ci-dessus pour l'IFD 2004 sont donc, mutatis mutandis, applicables à l'ICC 2004.

E. 13

Les recourants succombant dans une large mesure, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à leur charge (art. 87 al. 1 LPA). Le recours étant néanmoins admis partiellement, il leur sera alloué, dès lors qu'ils y ont conclu, une indemnité de procédure de CHF 1'000.-, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

- 10/11 - A/4502/2010

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