

GE_GERICHTE ATA/406/2014 vom 3. Juni 2014

GE Cour de justice, 2014-06-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_406_2014

FR: GE_GERICHTE ATA/406/2014 du 3 juin 2014

IT: GE_GERICHTE ATA/406/2014 del 3 giugno 2014

Regeste

Résumé: Pas de report des pertes éventuelles résultant de la vente d'un bien immobilier survenue en 2006 dans la taxation fiscale 2007 au motif que le contribuable n'exerce plus d'activité lucrative indépendante en 2007. Application du principe de périodicité.

Erwägungen

E. 14

décembre 1990 (LHID - RS 642.14). En effet, en vigueur depuis le 1er janvier 1993, la LHID est devenue obligatoire pour les cantons au 1er janvier 2001 (art. 72 al. 1 LHID). Trouvent en particulier application la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (ci-après : aLIPP-II), la loi sur l'imposition des personnes physiques – Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (ci-après : aLIPP-IV), ainsi que 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 (ci-après : aLIPP-V). Est également susceptible de s'appliquer à l'ICC 2007 la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), entrée en vigueur le 1er janvier 2002.

Impôt fédéral direct 4)

Il s'agit d'examiner si le montant de CHF 629'290.- est déductible du revenu imposable des recourants au regard de la LIFD.

a. L'art. 25 LIFD prévoit que le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a LIFD. Sont imposables tous les revenus provenant de l'exercice d'une activité lucrative dépendante et indépendante (art. 16 ss LIFD).

Selon 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. Font notamment partie de ces frais les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées (art. 27 al. 2 let. b LIFD). Cette norme-ci pose deux conditions cumulatives à la déductibilité des pertes ; celles-ci doivent porter sur des éléments de la fortune commerciale et avoir été comptabilisées (Arrêts du Tribunal fédéral 2A.314/2004 du 8 novembre 2004 consid. 2 ; 2A.272/2003 du 13 décembre 2003 consid. 4 ; Yves NOËL in : Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct – Commentaire de la LIFD, 2008, n. 33 s. ad art. 27 LIFD).

La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative

- 9/14 - A/523/2010 indépendante (art. 18 al. 2 LIFD). La première exigence de l'art. 27 al. 2 let. b LIFD implique ainsi tant l'exercice d'une activité lucrative indépendante que le fait que le bien en question serve effectivement à son exercice (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, n. 47 p. 109 s.).

La seconde exigence de l'art. 27 al. 2 let. b LIFD présuppose, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, que l'assujetti tienne une certaine forme de comptabilité, indépendamment de la question de savoir si le contribuable doit tenir ou non formellement des livres en vertu de l'art. 957 CO (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_835/2012 du 1er avril 2013 consid. 7.2.1 et la jurisprudence citée). 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_551/2012 et 2C_553/2012 du 16 mai 2013 consid. 3.1 et la jurisprudence citée ; 2A.300/2006 du 27 février 2007 consid. 3.4 ; 2A.272/2003 précité consid. 4). Il n'appartient pas aux autorités fiscales de rétablir la comptabilité défailante du contribuable (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_551/2012 et 2C_553/2012 précité consid. 3.1 et 2A.295/2006 du 16 octobre 2006 publié in RDAF II 252 consid. 4.1). 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 précité consid. 7.2.2 et la jurisprudence citée).

b. Toutefois, à l'instar du revenu imposable, qui se détermine d'après les revenus acquis durant la période de calcul (art. 210 LIFD dans sa teneur applicable en 2007), 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

- 10/14 - A/523/2010 fédéral 2C_567/2012 du 15 mars 2013 consid. 6.2 et 2C_220/2009 du 10 août 2009 consid. 5.1). La période fiscale correspond, dans les cantons comme Genève ayant opté pour le système d'imposition des personnes physiques postnumerando annuel (art. 1 aLIPP-II), à l'année civile (art. 41 et 208 ss LIFD dans leur teneur applicable en 2007). L'art. 211 LIFD, dans sa teneur applicable en 2007 et reprise à l'art. 31 LIFD depuis le 1er janvier 2014, constitue une exception au principe de périodicité. Cette dernière disposition prévoit que 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 la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'art. 211 LIFD doit être interprété de manière restrictive. Il ne peut être invoqué 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 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 et les références citées).

c. Selon la jurisprudence et la doctrine, constitue une activité lucrative indépendante, l'activité entreprise par une personne à ses propres risques, avec la mise en œuvre de travail et de capital, dans une organisation librement choisie et reconnaissable de l'extérieur et dans un but de gain (ATF 125 II 113 consid. 5 ; ATA/687/2013 du

E. 15

octobre 2013 consid. 7 ; Yves NOËL, in : Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., n. 2 ad art. 18 LIFD et les références citées). Du point de vue fiscal, l'élément décisif est la mesure de l'indépendance personnelle et économique de l'intéressé dans l'accomplissement de sa tâche (ATF 121 I 259 consid. 3c). En ce qui concerne l'activité déployée comme membre de l'administration ou de la direction d'une personne morale, elle est considérée par le Tribunal fédéral comme une activité lucrative dépendante, malgré la nature juridique des rapports civils. Le Tribunal fédéral relève en particulier que l'indépendance économique des membres de conseils d'administration et d'organes de sociétés est limitée. Ils n'exercent pas à proprement parler leur activité à leurs risques et profits (ATF 121 I 259 consid. 3d ; Yves NOËL, op. cit., n. 4 ad art. 18).

d. Les époux vivant en ménage commun exercent leurs droits et s'acquittent de leurs obligations de façon conjointe (art. 113 al. 1 LIFD). Ils signent tous deux la déclaration et les autres écrits destinés aux autorités fiscales (art. 113 al. 2 LIFD). Les époux forment une communauté de taxation, mais chaque conjoint est un contribuable à part entière. Il ne doit déclarer que ses propres revenus et sa propre fortune sur la déclaration commune (Xavier OBERSON, op. cit., n. 44 p. 86).

e. De plus, en matière fiscale, il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 121 II 257

- 11/14 - A/523/2010 consid. 4c/aa et les références citées ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_551/2012 et 2C_553/2012 précité consid. 3.1 et la jurisprudence citée).

En l'espèce, pour bénéficier du report de pertes survenues en 2006 dans sa taxation IFD de 2007, M. B_____ doit, au regard de la jurisprudence susmentionnée, exercer une activité lucrative indépendante en 2007. Or, tel n'est pas son cas. D'une part, l'époux a vendu l'immeuble sis _____, rue F_____ en janvier 2005 et la villa située au _____, chemin D_____ en avril 2006. De ce fait, il a depuis lors cessé toute activité en matière immobilière. D'autre part, le fait qu'il soit en 2007 gérant de H_____ Sàrl ne permet pas de le considérer, au sens de la jurisprudence précitée, comme ayant alors une autre activité lucrative indépendante. Par ailleurs, il importe peu de savoir si Mme A_____ exerce une activité lucrative indépendante, dans la mesure où chaque conjoint est un contribuable à part entière et que la perte litigieuse résulte de la vente d'un bien appartenant à l'époux seul.

Par conséquent, les contribuables ne peuvent pas solliciter le report de la perte contestée de CHF 629'290.- résultant de la vente de la villa sise au _____ chemin D_____ survenue en

2006 dans le cadre de leur taxation IFD de 2007. La question de l'attribution de ce bien immobilier à la fortune commerciale ou privée peut ainsi rester ouverte. Il en va de même de l'exigence quant à la précision de la comptabilité relative à ladite perte. Le jugement du TAPI ainsi que la décision sur réclamation de l'AFC-GE relative à l'IFD 2007 seront, par substitution de motifs (art. 69 al. 1 LPA), confirmés. Le recours des contribuables sera donc rejeté en ce qui concerne l'IFD 2007.

Impôt cantonal et communal 5)

Il s'agit d'examiner si le montant de CHF 629'290.- est déductible du revenu imposable des recourants au regard du droit genevois applicable à l'ICC 2007.

L'art. 10 al. 1 let. c LHID a la même teneur que l'art. 27 al. 1 et 2 let. b LIFD et prévoit que les pertes effectives, qui ont été comptabilisées et qui sont réalisées sur des éléments de la fortune commerciale des contribuables exerçant une activité lucrative indépendante, constituent des frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel et peuvent être déduites. Cette règle s'impose en droit genevois même si elle n'est pas expressément reprise par l'art. 3 al. 3 aLIPP-V (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_551/2012 et 2C_553/2012 précité consid. 5.2). Cette dernière disposition prévoit uniquement que sont déduits du revenu provenant d'une activité lucrative indépendante les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel, tout en donnant une liste exemplative de ces frais – parmi lesquels ne sont pas mentionnées les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale. L'art. 3 al. 3 let. f aLIPP-V dispose toutefois que les pertes de sept exercices au plus précédant la période fiscale, pour la part

- 12/14 - A/523/2010 qui n'a pas pu être déduite dans la taxation de l'impôt d'années antérieures, font partie des frais déductibles.

De plus, d'une part, l'art. 29 al. 2 LPFisc impose, conformément à l'art. 42 al. 3 LHID, aux personnes physiques, dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante, de joindre à leur déclaration, à chaque période fiscale, les extraits de comptes signés 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 ; il a la même teneur que l'art. 125 al. 2 LIFD. D'autre part, la notion de fortune commerciale prévue aux art. 8 al. 2 LHID et 3 al. 3 aLIPP-IV correspond à celle de la LIFD.

En outre, l'art. 3 al. 3 let. f aLIPP-V relatif au report des pertes commerciales et l'art. 67 al. 1 LHID ont le même contenu que l'art. 211 LIFD dans sa teneur de 2007. La notion de revenu imposable (art. 9 al. 1 phr. 1 LHID et art. 2 aLIPP-II), celle d'activité lucrative indépendante (art. 8 LHID et art. 3 aLIPP-IV) et l'obligation des époux (art. 40 al. 1 et al. 2 LHID et art. 16 al. 1 et 2 LPFisc) correspondent à celles de la LIFD.

En conséquence, les considérations développées ci-dessus en matière d'IFD s'appliquent mutatis mutandis à l'ICC. Le jugement du TAPI ainsi que la décision sur réclamation de l'AFC-GE relative à l'ICC 2007 seront confirmés par substitution de motifs (art. 69 al. 1 LPA). Le recours doit également être rejeté en ce qui concerne l'ICC 2007. 6)

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Le jugement du TAPI ainsi que les deux décisions sur réclamation de l'AFC-GE seront, par substitution de motifs (art. 69 al. 1 LPA), confirmés.

Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée, vu l'issue du litige (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

- 13/14 - A/523/2010

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