

GE_GERICHTE ATA/469/2012 vom 31. Juli 2012

GE Cour de justice, 2012-07-31, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_469_2012

FR: GE_GERICHTE ATA/469/2012 du 31 juillet 2012

IT: GE_GERICHTE ATA/469/2012 del 31 luglio 2012

Regeste

Résumé: En matière d'IFD, l'abandon de créance en faveur d'une personne privée concernant une dette commerciale étant considéré comme un revenu, celui accordé en vertu d'une convention d'assainissement avec une banque doit être imposé au titre de bénéfice, car il réduit les dettes du contribuable. Les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante doivent tenir une comptabilité. La comptabilisation des pertes constitue une condition nécessaire à leur déductibilité. En l'espèce, les pertes ne ressortent pas des taxations antérieures, les recourants ayant été taxés d'office. Les documents pertinents ont en outre été produits tardivement. Seules les pertes déclarées en temps utiles pour l'année fiscale concernée sont donc prises en considération. Ce raisonnement est également applicable pour l'ICC.

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

Depuis le 1er janvier 2001, le canton de Genève applique, en lieu et place du système *praenumerando*, le système *postnumerando* annuel, tant pour la taxation fédérale que cantonale.

Dans le système *postnumerando* annuel, l'impôt dû pour une année correspond aux revenus réalisés durant cette même année et ne se calcule donc plus sur la base de l'année précédente. Lors du passage au nouveau système, une brèche de calcul s'est produite. Les revenus réalisés durant l'année 2000 n'ont jamais servi de base d'imposition.

Afin d'éviter une disproportion entre les éléments effectivement réalisés en 1999-2000 (n-2 ; n-1) et ceux imposables pour l'année 2001 (n), le législateur a prévu une imposition spéciale des revenus extraordinaires : les revenus extraordinaires réalisés durant les années n-1 et n-2 ou lors d'un exercice clos au cours de ces années étaient soumis à un impôt annuel entier pour l'année fiscale où ils avaient été acquis, au taux correspondant à ces seuls revenus (art. 218 al. 2 LIFD ; ATA/206/2005 du 12 avril 2005, cons. 4a).

E. 3

En premier lieu, il convient d'examiner la question de la prescription.

Selon une jurisprudence constante du Tribunal fédéral, en droit public, celle-ci doit être constatée d'office lorsqu'un particulier est débiteur de l'Etat (ATF 133

- 10/17 - A/3179/2004 II 366 in (=) JdT 2007 II 54 p. 56 ; ATF 106 Ib 357 consid. 3a p. 364 ; ATA/267/2008 du 27 mai 2008 ; ATA/398/2006 du 26 juillet 2006).

Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/877/2004 du 9 novembre 2004). Or, la prescription est précisément une institution de droit matériel qui concerne directement l'existence de la créance fiscale (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.227/2002 du 19 juin 2003 ; RDAF 2002 II 89 p. 94 et les arrêts cités).

En matière d'impôt sur le revenu et la fortune, il convient de distinguer la prescription du droit de taxer, d'une part, et la prescription du droit de percevoir l'impôt, d'autre part. En effet pour ces impôts, la créance fiscale doit d'abord être établie par l'administration à l'intérieur d'une certaine période. La prescription de la créance fiscale, qui implique le recouvrement de l'impôt intervient ensuite (X. OBERSON, Droit fiscal suisse 3ème éd., Bâle 2007, p. 496, n° 28).

La notion d'acte interruptif de la prescription fiscale s'interprète largement. Conformément à la jurisprudence, tous les actes de l'autorité qui sont portés à la connaissance du contribuable dans le processus tendant à déterminer la créance ont pour effet d'interrompre la prescription même s'ils ne continuent pas concrètement la procédure de taxation. Il en va ainsi non seulement des actes de perception de l'impôt proprement dit mais aussi de l'ensemble des autres actes officiels, à l'image de simples lettres ou d'injonctions s'inscrivant dans le suivi de la taxation.

A l'époque des faits, soit de la notification de la décision de taxation et de la décision sur réclamation, la limitation dans le temps du droit de taxer était régie par les art. 120 al. 1 LIFD et 22 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). Quant à la prescription de la créance fiscale, celle-ci était régie par les art. 121 LIFD et 23 LPFisc.

In casu, il y a lieu de constater qu'aucun des délais prévus par les dispositions précitées n'a été atteint, compte tenu des actes effectués régulièrement à la suite de la taxation.

E. 4

Le litige porte sur l'imposition de l'abandon de créances consenti par l'X_____ S.A. en faveur du recourant au cours de l'exercice fiscal 2001-B. M. B_____ reproche à l'AFC-GE d'avoir repris cet abandon de créances à hauteur de CHF 2'000'000.-, alors que celui-ci aurait consisté dans une mesure d'assainissement et ne lui aurait procuré aucun revenu. Les recourants soutiennent également qu'une perte de CHF 775'657,70 en 1999 et CHF 9'633'953,30 en 2000 doit être déduite de leur taxation, leur situation étant analogue à celle de personnes pour lesquelles un bordereau nul a été émis et contre lequel aucune contestation n'est possible vu la circulaire n° 6.

- 11/17 - A/3179/2004

Impôt fédéral direct

E. 5

a. Selon l'art. 18 al. 1 LIFD, sont notamment imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante.

b. Selon le Tribunal fédéral et la doctrine majoritaire, le revenu de l'activité lucrative indépendante se détermine selon la théorie de l'accroissement du patrimoine. Il est égal à la

différence entre l'état de la fortune de l'indépendant entre le début et la fin de la période déterminante, augmentée des prélèvements privés et diminuée des apports complémentaires de capital. Le revenu imposable correspond, en d'autres termes, au solde positif du compte de pertes et profits pour les contribuables qui tiennent une comptabilité (art. 58 LIFD auquel renvoie l'art. 18 al. 3 LIFD), respectivement au relevé des recettes et dépenses pour les autres indépendants (art. 125 al. 2 LIFD) (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2007, p. 87, n. 22 et les références citées).

c. Lorsqu'il concerne une dette commerciale, un abandon de créance en faveur d'une personne privée est considéré comme un revenu provenant d'une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 LIFD (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_120/2008 du 13 août 2008, consid. 2.2 et les références citées, traduit in RDAF 2009 II 34, 36/37). De l'extinction totale ou partielle d'une dette en vertu d'un abandon de créance résulte un produit qui affecte le compte de pertes et profits, dans la mesure où l'extinction de la dette n'entraîne pas une diminution correspondante des actifs (ATA/956/2004 du 7 décembre 2004, consid. 3c). Un abandon de créance signifie en effet qu'un poste passif diminue sans que le débiteur soit contraint à un versement prélevé sur les actifs. La contrepartie reçue initialement n'est pas touchée par l'opération, de sorte qu'une remise de dette pour un débiteur principal correspond à un bénéfice imposable (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.112/2004/svc du 7 avril 2005, consid. 2.1).

Conformément à la convention conclue le 13 décembre 1999, établie le 29 octobre 1999, l'X_____ S.A. a, dans le courant de l'année 2001, abandonné la première tranche de CHF 2'000'000.- sur le montant total de CHF 10'000'000.- contre le recourant. Cet abandon a réduit les dettes du contribuable en contrepartie d'un versement de CHF 110'000.- de sa part. Dès lors, c'est à bon droit que le TAPI a retenu que l'AFC-GE devait reprendre dans le bénéfice imposable du recourant l'abandon de créance consenti par la banque, sous déduction de l'acompte versé, soit une somme restante de CHF 1'890'000.-.

E. 6

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.

- 12/17 - A/3179/2004

E. 7

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

E. 8

En l'espèce, les recourants ont été taxés d'office pour les années fiscales 1999-2000 et 2001-A, à défaut d'avoir fourni les documents nécessaires, simultanément à la remise de leur déclaration d'impôts ou ultérieurement, sur demande de l'administration. Ce n'est ainsi que le 30 mai 2004, lorsqu'ils ont complété leur recours par-devant la commission, que les contribuables ont produits pour la première fois des états financiers de l'activité de M. B_____ pour les années 1999, 2000 et 2001. En date du 21 juin 2007, les contribuables ont transmis à l'AFC-GE de nouveaux comptes pour les exercices 1999-2000, lesquels faisaient état de pertes différentes des précédents. Tous les documents remis n'étaient ni datés ni signés. A cela s'ajoute que les pertes indiquées dans le compte

- 14/17 - A/3179/2004 d'exploitation pour la période du 1er janvier au 31 décembre 2001 à hauteur de CHF 12'550'000.- ont uniquement été reportées des années antérieures, à savoir 1999 et 2000. Seul l'abandon de créance de la banque de CHF 2'000'000.- en a été déduit.

Au vu de ce qui précède, il y a donc lieu de considérer, avec le TAPI, que les pertes indiquées pour les années 1999 et 2000, et reportées dans le compte d'exploitation de l'année 2001, ne peuvent être prises en considération dans le cadre de la taxation relative à la période fiscale 2001-B. En effet, il appartenait aux recourants d'en apporter la preuve en temps voulu et selon les dispositions légales applicables afin que celles-ci puissent être reconnues. En cas contraire, il n'est pas du ressort de l'administration de pallier à leur négligence.

E. 9

Il s'ensuit que le grief sera rejeté et l'abandon de créance devra être repris à hauteur de CHF 1'890'000.-, au lieu de CHF 2'000'000.-, sans que d'autres pertes antérieures ne puissent être déduites. Impôt cantonal et communal

E. 10

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 2001 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.

E. 11

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

- 15/17 - A/3179/2004 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'occurrence, toutes les considérations émises ci-dessus pour la taxation IFD 2004 sont donc également valables pour l'ICC. Les recourants n'ont pas justifié par les documents idoines, ni dans les délais impartis pour remettre leurs déclarations fiscales antérieures, la réalité des pertes commerciales qu'ils entendent déduire de leur revenu imposable. Au contraire, ce n'est qu'après avoir été taxés d'office pour les années 1999-2000 et 2001-A, qu'ils ont finalement produit des états financiers dans le cadre de la procédure de recours. L'AFC-GE était donc en droit d'écarter celles-ci lors de la détermination de l'impôt cantonal et communal dû pour l'année 2004.

Les griefs des recourants relatifs à la violation du droit cantonal seront donc rejetés.

E. 12

Il s'ensuit que le recours sera rejeté et la cause, renvoyée à l'AFC-GE pour nouvelle taxation IFD et ICC 2001-B, conformément aux considérants qui précèdent.

E. 13

Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité ne leur sera allouée.

* * * * *

- 16/17 - A/3179/2004

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