

GE_GERICHTE ATA/648/2012 vom 25. September 2012

GE Cour de justice, 2012-09-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_648_2012

FR: GE_GERICHTE ATA/648/2012 du 25 septembre 2012

IT: GE_GERICHTE ATA/648/2012 del 25 settembre 2012

Regeste

Résumé: Des pertes reportées 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. Le report des pertes commerciales réalisées est réputé « épuisé », lorsque la compensation n'intervient pas durant un exercice bénéficiaire et que le contribuable ne conteste pas la contestation concernée. 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. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Le litige porte sur le refus de l'AFC-GE de prendre en considération, dans ses décisions de taxation IFD et ICC 2003, les pertes commerciales reportées de CHF 3'325'750.- invoquées par le recourant.

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

- 6/12 - A/628/2011 Impôt fédéral direct 3)

Selon l'art. 25 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), 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. 4)

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. f 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.

Outre l'exercice d'une activité commerciale indépendante par le contribuable, la comptabilisation des pertes constitue donc une condition nécessaire à leur déductibilité (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.300/2006 du 27 février 2007, consid. 10.2 ; 2P.185/2006 du 27 novembre 2006, consid. 3.5). 5)

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. Dès lors qu'il s'agit d'une déduction visant à réduire l'obligation fiscale des contribuables, le fardeau de la preuve leur incombe (ATA/241/2012 du 24 avril 2012 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2ème éd., 2007, p. 87 n. 22 et les références citées).

Les états d'actifs et passifs doivent 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). 6)

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, les exigences auxquelles doivent répondre ces états dépendent des circonstances du cas d'espèce, en particulier du type d'activité et de

- 7/12 - A/628/2011 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 précité, consid. 3.4 ; 2P.185/2006 précité, consid. 10.1 ; ATA/241/2012 déjà cité et ATA/367/2010 du 1er juin 2010, consid. 4). 7)

A teneur des art. 27 al. 2 let. b et 125 al. 2 LIFD, un professionnel de l'immobilier doit par conséquent 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 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.202/2003 du 13 décembre 2003, consid. 4). 8)

En l'espèce, l'AFC-GE a retenu un revenu imposable de CHF 164'500.- pour calculer l'IFD 2003 du recourant, au taux de CHF 164'500.-. Elle a relevé en outre que le contribuable n'avait pas établi une comptabilité formelle de ses activités commerciales.

Pour le recourant, les pertes reportées écartées de la taxation 2003 avaient été reconnues en partie par l'AFC-GE depuis les années fiscales 1996 à 2001. L'AFC-GE pouvait par conséquent se référer à ses déclarations fiscales antérieures. Malgré l'existence de ces taxations antérieures, le recourant n'était pas dispensé de produire un état de ses actifs et passifs pour chaque exercice fiscal ultérieur. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, une taxation en matière d'impôts directs ne revêt l'autorité de la chose décidée que pour la période fiscale concernée ; les circonstances de fait et celles de droit peuvent être appréciées différemment lors d'une période de taxation ultérieure. Elles ne revêtent que la qualité de motifs qui ne participent pas à l'autorité matérielle de la chose décidée. Le report de pertes doit ainsi être examiné au moment où il est demandé, c'est-à-dire aussi pour les périodes

fiscales ultérieures (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_220/2009 du 10 août 2009, consid. 8.1).

Selon les dispositions légales précitées et la jurisprudence rendue à leur sujet, le recourant devait au moins tenir un état de ses actifs et passifs pour l'exercice fiscal 2003 afin de permettre à l'AFC-GE d'apprécier de manière complète sa situation financière au moment d'examiner la déduction des pertes reportées litigieuses.

Or, en annexe à sa déclaration fiscale 2003 datée du 16 août 2004, le recourant n'a produit aucun compte d'exploitation de son activité lucrative indépendante. Dans son complément de recours du 24 mars 2011 devant le TAPI, il a reconnu qu'il aurait dû établir un bilan et des comptes de profits et pertes. Il a néanmoins annexé à son mémoire un bilan établi au 31 décembre 2004 faisant état de charges et produits d'exploitation, mais sans préciser l'activité concernée. Dans

- 8/12 - A/628/2011 son écriture du 29 août 2011 devant le TAPI, le recourant a produit les avis de taxation 1998, 1999 et 2000 ainsi que des tableaux non signés ni datés mentionnant des pertes de CHF 1'819'408.- à reporter dans les déclarations fiscales 2002 et 2003. Au cours de la présente procédure, le recourant n'a produit aucun document comptable à même d'établir l'origine des pertes reportées litigieuses.

Ainsi, il ressort du dossier que le recourant n'a pas produit de comptabilité régulière de son activité lucrative indépendante à tout le moins depuis l'exercice fiscal 2002. La comparaison des avis de taxation 1999, 2000 et 2001 avec les tableaux fournis devant le TAPI suffit à s'en convaincre. Les premiers détaillaient les revenus des immeubles locatifs encaissés et les charges supportées, tandis que les seconds n'étaient plus que des « relevés » de pertes reportées, sans indication aucune quant à l'origine de celles-ci.

Pour sa déclaration fiscale 2003, le recourant n'a donc pas 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 bilan a été établi au 31 décembre 2004, 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. 9)

Pour l'exercice fiscal 2003 litigieux le recourant n'a ainsi pas établi par des pièces comptables probantes l'existence des pertes commerciales dont il se prévaut. Il n'a produit aucun document relatif à la période fiscale concernée qui établisse l'état des actifs et des passifs conformément à l'usage commercial. Si une comptabilité formelle ne pouvait être exigée du recourant, celui-ci devait produire l'état de ses actifs et passifs propres à garantir une saisie complète et fiable du revenu et de la fortune liés à l'activité lucrative indépendante et à être contrôlés dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales. Il a certes produit son certificat de salaire en rapport avec son activité dépendante et une facture non datée de la commission de CHF 130'000.-, mais ces deux documents ne remplissent pas les exigences légales et jurisprudentielles en matière de déduction des pertes reportées.

Dans ces conditions, l'AFC-GE pouvait considérer que les pertes reportées n'étaient pas comptabilisées conformément à l'art. 27 al. 1 LIFD. C'est à bon droit qu'elle a refusé de prendre en considération les pertes reportées lors de la fixation de l'IFD dû pour l'année 2003 (ATA 241/2012 déjà cité). 10) Par ailleurs, selon la jurisprudence et la doctrine, 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 - 9/12 - A/628/2011 (D. YERSIN / Y. NOËL, Impôt fédéral direct - Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 882 et les références citées). 11) En l'espèce, le recourant n'a pas recouru contre la décision du 28 juillet 2009 de la commission portant sur l'IFD 2002, alors qu'il avait, dans sa réclamation du 8 avril 2004, reproché à l'AFC de ne pas avoir pris en compte des pertes reportées à hauteur de CHF 3'403'339.-.

Dans ces conditions, le droit du recourant de demander la déduction de ses pertes reportées pour les périodes fiscales ultérieures était réputé « épuisé » à partir de l'exercice fiscal 2003.

L'AFC-GE était aussi fondée à refuser de prendre en considération les pertes reportées lors de la fixation de l'IFD dû pour l'année 2003. 12) Au vu de ce qui précède, la question de savoir si le recourant a cessé en 2003 d'exercer une activité lucrative indépendante peut rester ouverte. Impôt cantonal et communal 13) 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 les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP - I à V), qui s'applique à la résolution du présent litige dans la mesure où il porte sur la période fiscale 2003. 14) Selon l'art. 3 al. 3 let. f aLIPP-V, sont déduits du revenu résultant d'une activité lucrative indépendante les pertes de 7 exercices au plus précédant la période fiscale, pour la part qui n'a pas pu être déduite dans la taxation de l'impôt d'années antérieures. 15) D'après l'art. 29 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - RS D 3 17), les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales 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. 16) L'art. 29 al. 2 LPFisc reprend l'énoncé de l'art. 125 al. 2 LIFD. Les considérations émises ci-dessus pour l'IFD 2003 sont donc également valables pour l'ICC. Le recourant devait par conséquent tenir une comptabilité, ou à tout le moins l'état de ses actifs et passifs, les relevés de ses recettes et dépenses ainsi que ses prélèvements et apports privés. Il lui revenait d'apporter la preuve de la réalité des montants invoqués à titre de déduction.

- 10/12 - A/628/2011 17) En l'espèce, le recourant n'a pas produit les pièces permettant à l'AFC de déterminer l'origine des pertes reportées dont il demande la déduction. Il se contente d'articuler un chiffre de CHF 3'325'750.- sans produire un état de ses actifs et passifs propres à saisir complètement son revenu et sa fortune liés à l'activité lucrative indépendante et à être contrôlés dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales. Dans ces conditions, sa déclaration fiscale 2003 ne satisfait pas aux exigences de l'art. 29 al. 2 LPFisc.

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 était en droit d'écarter celles-ci lors de la détermination de l'impôt cantonal et communal dû pour l'année 2003.

18) Par ailleurs, les considérations précédentes portant sur le droit au report des pertes réputé « épuisé » concernant l'IFD 2003 sont mutatis mutandis applicables à l'ICC 2003.

Partant, le recours du 3 février 2012 mal fondé doit être rejeté par substitution de motifs, sans qu'il soit nécessaire d'examiner si le contribuable a exercé une activité lucrative indépendante durant l'exercice fiscal 2003. 19) Le recourant invoque enfin une violation du principe de l'imposition selon la capacité contributive, le résultat des taxations IFD et ICC querellées aboutissant, selon lui, à une situation arbitraire sur le plan matériel.

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 18 avril 1999 - Cst. - RS 101). Cette disposition concrétise, dans le domaine du droit fiscal, le principe général de l'égalité de traitement (ATA/241/2012 déjà cité et 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 (ATF 133 I 217 consid. 7.1). En outre, chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens : la charge fiscale doit être adaptée à la substance économique à la disposition du contribuable (D. YERSIN / Y. NOËL, op. cit., p. 29 et les arrêts cités). 20) En l'espèce, les bordereaux litigieux sont conformes au principe de l'imposition selon la capacité contributive. Ils correspondent à la situation financière déclarée par le recourant, soit un revenu de CHF 178'015.- réalisé durant la période fiscale concernée duquel ont été déduits les montants admissibles et dûment prouvés.

- 11/12 - A/628/2011

En conséquence, ce dernier grief sera également écarté, et le recours rejeté. 21) Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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