

GE_GERICHTE ATA/718/2014 vom 9. September 2014

GE Cour de justice, 2014-09-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_718_2014

FR: GE_GERICHTE ATA/718/2014 du 9 septembre 2014

IT: GE_GERICHTE ATA/718/2014 del 9 settembre 2014

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11, par renvoi de l'art. 145 LIFD). 2)

Le présent litige a trait à l'imposition ICC et IFD de M. A_____ pour l'année 2008.

a. S'agissant du droit applicable, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1 et les arrêts cités ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012 ; ATA/505/2008 du 30 septembre 2008 ; ATA/93/2005 du 1er mars 2005 ; ATA/877/2004 du 9 novembre 2004).

b. En droit fédéral, l'IFD 2008 est soumis à la LIFD, entrée en vigueur le 1er janvier 1995.

c. En droit cantonal, 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 qui s'applique aux périodes fiscales antérieures. Dès lors, il convient d'appliquer la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), ainsi que les anciennes lois cantonales sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à V). 3)

À teneur des art. 16 al. 1 LIFD et 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14), l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques.

Selon les art. 18 al. 1 LIFD et 3 al. 1 aLIPP-IV, 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.

- 8/13 - A/4492/2010

Selon la jurisprudence, 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_224/2008 du 1er avril 2009 consid. 2.2 et 2C_120/2008 du 13 août 2008, consid. 2.2). Dans la mesure où la dette est commerciale, la remise sera traitée en tant que revenu provenant d'une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C_120/2008 précité consid. 2.2 et les références citées, notamment ATF 133 V 105 consid. 3.1 et 3.2 non publiés). 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_276/2010 du 19 octobre 2010 consid. 3.2 et 2C_120/2008

précité consid. 2.2).

Ces règles légales et principes jurisprudentiels applicables en matière d'IFD sont semblables à ceux prévalant en matière d'ICC (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 de 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 - à l'art. 25 LHID ; et les art. 10 LHID et 3 al. 3 aLIPP-V aux art. 27 et 211 LIFD ; Markus REICH, in Martin ZWEIFEL/ Peter ATHANAS, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1 – StHG, 2002, n° 34 ad art. 7 LHID). Les considérations émises ci-dessus pour l'IFD sont donc, mutatis mutandis, applicables à l'ICC.

En l'occurrence, M. A_____ ne conteste pas avoir bénéficié d'un abandon de créance, ni le principe de son imposition. Il fait toutefois valoir que cet abandon de créance est intervenu en 2000 et non en 2008.

M. A_____ a signé une reconnaissance de dettes le 28 juillet 1997 en faveur de la banque pour un montant de CHF 1'988'500.-, non exigible pendant les huit prochaines années. Raison pour laquelle en 2005, la banque a cédé sa créance à une société de recouvrement. Force est de constater que la banque n'a jamais exprimé son intention d'abandonner le remboursement de sa créance en 2000, comme l'affirme le recourant.

Il en va de même pour la société de recouvrement, qui s'est réservé le droit, dans son pli du 11 octobre 2007, d'engager des poursuites à l'encontre de M. A_____ sur le solde entier de la créance, soit CHF 1'828'500.-, à défaut du paiement du solde de l'arrangement convenu entre eux.

Au regard de ces circonstances, l'abandon de créance a bel et bien eu lieu en 2008 et doit être imposé dans la taxation afférente à cette période.

- 9/13 - A/4492/2010 4) a. Les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante 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 (art. 125 al. 2 LIFD ; art. 42 al. 3 LHID ; art. 29 al. 2 LPFisc).

Selon la jurisprudence, la distinction entre un gain privé en capital (non imposable sur le revenu) ou un bénéfice commercial en capital provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante (imposable sur le revenu), dépend des circonstances concrètes du cas (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1255/2012 du 26 juin 2013 consid. 7 ; 2C_511/2012 du 15 janvier 2013 consid. 9.2 ; 2C_349/2009 du 16 novembre 2009 consid. 4.1.2 et 2C_893/2008 du 10 août 2009 consid. 2.2 ; ATA/55/2014 du 4 février 2014 et la jurisprudence citée). La notion d'activité lucrative indépendante s'interprète toutefois largement, de telle sorte que sont seuls considérés comme des gains privés en capital exonérés d'impôt ceux qui sont obtenus par un particulier de manière fortuite ou dans le cadre de la simple administration de sa fortune privée. En revanche, si l'activité du contribuable excède ce cadre relativement étroit et est orientée dans son ensemble vers l'obtention d'un revenu, l'intéressé est réputé exercer une activité lucrative indépendante dont les bénéfices en capital sont imposables. Une telle qualification peut se justifier, selon

les cas, même en l'absence d'une activité reconnaissable pour les tiers et/ou organisée sur le modèle d'une entreprise commerciale, et même si l'activité n'est exercée que de manière accessoire ou temporaire, voire même ponctuelle (arrêt du Tribunal fédéral 2C_455/2011 et 2C_456/2011 du 5 avril 2012 consid. 5.1 et les références citées).

Que le contribuable soit ou non astreint à tenir des livres au sens du droit commercial, soit des art. 957 ss de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 - Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220), est sans pertinence pour résoudre la question de savoir si des pertes commerciales, dont la déduction est demandée, ont été comptabilisées conformément aux exigences requises par les art. 27 al. 2 let. b et 125 al. 2 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2A_202/2003 du 13 décembre 2003 consid. 4). Selon la jurisprudence, à teneur de ces dispositions, seules pertinentes du point de vue fiscal, un professionnel de l'immobilier doit en effet 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 du 27 février 2007 consid. 3.5 ; ATA/469/2012 du 31 juillet 2012 consid. 7).

b. En l'espèce, au regard de l'ensemble du dossier, il appert que la promotion « G_____ » sort du cadre de la simple administration de la fortune privée du recourant et doit être considérée comme une activité lucrative indépendante. Par ailleurs, M. A_____ ne conteste pas remplir les conditions pour être qualifié

- 10/13 - A/4492/2010 fiscalement de professionnel de l'immobilier, mais il conteste avoir exercé un commerce professionnel requérant la tenue d'une comptabilité.

Or, la jurisprudence susmentionnée est claire, M. A_____ devait tenir une comptabilité pour la promotion « G_____ », et ce même s'il n'avait pas l'obligation légale de tenir une comptabilité commerciale en raison de sa participation dans la société simple constituée pour cette promotion. 5) a. Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 1 LIFD ; art. 3 al. 3 aLIPP-V). 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, art. 10 al. 1 let. c LHID).

Ces deux exigences, soit l'appartenance à la fortune commerciale et la comptabilisation, sont cumulatives (arrêts du Tribunal fédéral 2A_300/2006 précité consid. 10.2 et 2A_429/2006 du 27 novembre 2006 consid. 10.2 ; Yves NOEL, Commentaire de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 463).

b. Les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites pour autant qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu imposable des années concernées (art. 31 al. 1 LIFD ; art. 3 al. 3 aLIPP-V). 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 (art. 31 al. 2 LIFD art. 10 al. 3 LHID).

Pour qu'un contribuable puisse bénéficier d'un report de pertes sans limitation de temps, encore faut-il que celles-ci résultent de taxations antérieures et aient été comptabilisées lors des exercices précédents. Il s'agit en effet là du préalable indispensable à la reconnaissance fiscale de toute perte commerciale (arrêt du Tribunal fédéral 2A_272/2003 du 13 décembre 2003 consid. 4 in initio). Certes, cette exigence de comptabilisation ne figure pas

expressément à l'art. 31 al. 2 LIFD. Elle se déduit toutefois de l'interprétation systématique de cette disposition, dont on concevrait mal qu'elle permette la déduction de pertes antérieures à des conditions moins strictes que celles prévalant pour la déduction des pertes commerciales survenues en cours d'exercice fiscal (art. 27 al. 2 let. b LIFD).

c. En l'espèce, M. A_____ fait valoir que les pertes subies dans le cadre de la promotion « G_____ » doivent être déduites du montant de l'abandon de créance.

- 11/13 - A/4492/2010

Toutefois, M. A_____ a admis ne pas avoir tenu de comptabilité s'agissant de cette promotion, si bien que les pertes dont il sollicite le report et la déduction n'ont jamais été comptabilisées.

Comme expliqué ci-dessus, sans assise comptable, une perte ne peut être déductible. 6) a. En vertu de l'art. 127 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), 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, en particulier, être respectés. En application des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de faits différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée. Ainsi, d'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive, tel qu'il est aussi nommé par la jurisprudence, chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid. 7.1 et la jurisprudence citée).

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'État selon ses moyens. Les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; en revanche, s'ils sont dans des situations de fait différentes, qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et être adaptée en conséquence (ATF 133 I 206 consid. 7.1 et 7.2 ; 118 Ia 1 consid. 3a et les arrêts cités).

b. En l'espèce, comme démontré ci-dessus, les taxations litigieuses ICC et IFD 2008 sont conformes aux dispositions légales applicables. Elles sont donc identiques à celles de tout autre contribuable placé dans une situation similaire et ne sauraient dans ces circonstances violer le principe de la capacité contributive. 7)

Au regard de ce qui précède, le recours de M. A_____ sera rejeté et ses taxations ICC et IFD 2008 confirmées. 8)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 12/13 - A/4492/2010

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