

GE_GERICHTE ATA/778/2011 vom 20. Dezember 2011

GE Cour de justice, 2011-12-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_778_2011

FR: GE_GERICHTE ATA/778/2011 du 20 décembre 2011

IT: GE_GERICHTE ATA/778/2011 del 20 dicembre 2011

Regeste

Résumé: En transférant dans le capital propre d'une entreprise une dette qu'elle avait envers cette dernière, la recourante a diminué son passif. Fiscalement, cette diminution constitue un revenu et une opération taxable puisqu'elle provient d'une remise de dette.

Erwägungen

E. 1

Depuis le 1er janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 132 LOJ).

- 7/12 - A/3710/2009

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1er janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

E. 2

Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ ; 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, dans sa teneur au 31 décembre 2010).

E. 3

Le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'article 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (LIPP I à V).

L'art. 72 al. 1 LIPP dispose que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010, et que 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.

En l'espèce, le recours concerne la période fiscale 2007. Il s'ensuit que la présente cause est régie par les dispositions de l'ancien droit.

E. 4

Selon l'art. 16 al. 1 LIFD, dont le pendant au niveau cantonal est l'art. 1 aLIPP-IV, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques.

Tout revenu que la loi n'exclut pas expressément de son champ d'application est considéré comme faisant partie du revenu imposable. Celui-ci comprend l'ensemble des revenus du contribuable, quelle qu'en soit leur nature ou leur forme ; l'impôt frappe le revenu global (ATA/110/2009 du 3 mars 2009 et les références citées).

Il résulte de ce qui précède que le droit positif suisse a généralement adopté la théorie de l'accroissement de la fortune nette, c'est-à-dire une conception extensive de la notion de revenu, défini comme l'ensemble des biens économiques qui entrent dans le patrimoine d'un contribuable pendant une période donnée et dont il peut disposer pour satisfaire ses besoins, sans diminuer le patrimoine qu'il avait au début de la période (RDAF 1993 p. 28 ; J.-M. RIVIER, Introduction à la fiscalité de l'entreprise, Lausanne 1990, p. 44, n° 9.4.2).

Le revenu imposable peut prendre la forme d'un abandon de créance, en ce sens que la diminution du passif du contribuable peut constituer en un revenu si elle provient d'une remise de dette (J.-M. RIVIER, op. cit. p. 45 n. 9.5.4).

E. 5

Lorsqu'une personne physique ou morale qui tient une comptabilité contracte une dette, elle doit la reporter dans son bilan. Doit également y

- 8/12 - A/3710/2009 apparaître la contrepartie. Le montant de la dette est ainsi comptabilisé dans le compte correspondant au passif alors que la contrepartie est passée dans le poste concerné à l'actif du bilan. Si le débiteur se voit remettre une partie de sa dette, il enregistre un bénéfice qui sera comptabilisé comme produit. Un abandon de créance signifie 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. Une remise de dette pour un débiteur principal correspond donc à un bénéfice imposable (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.112/2004 du 7 avril 2005 consid. 2.1). Ainsi, selon la jurisprudence, il résulte de l'extinction totale ou partielle d'une dette en vertu d'un abandon de créance, 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 aux actifs (ATA/956/2004 du 7 décembre 2004 et les références citées).

E. 6

En application du principe de l'autorité du bilan commercial (principe de déterminance), les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices particulières (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_71/2009 du 10 juin 2009 consid. 7.1).

E. 7

En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6e éd., Zurich 2002, p. 403/404 ; J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2e éd., Lausanne 1998, p. 139). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du

30 octobre 2006 consid. 4.2 ; M. ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, p. 109 consid. 4.3).

Il peut arriver, même après l'instruction menée par l'autorité, qu'un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, op. cit., p. 416 et les nombreuses références citées). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence

- 9/12 - A/3710/2009 d'éléments imposables non déclarés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence de tels éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations. Ce dernier devra justifier l'origine des montants non déclarés et il pourra même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis à jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 et les références citées ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2). L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si ces dernières paraissent vraisemblables (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.347/2002 du 2 juin 2003, consid. 2.1 et les références citées ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008 consid. 7a).

E. 8

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 (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 (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007, p. 30 n. 16 ss).

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. 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 arrêts cités).

E. 9

Une décision est arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique indiscuté ou lorsqu'elle heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. A cet égard, le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue par l'autorité cantonale de dernière instance que lorsque celle-ci est manifestement insoutenable, qu'elle se trouve en contradiction claire avec la situation de fait, si elle a été adoptée sans motif objectif ou en violation d'un droit certain (ATF 132 III 209 consid. 2.1 p. 211 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2D.30/2008 du 21 mai 2008 consid. 5.1). L'arbitraire ne résulte pas du seul fait qu'une autre solution pourrait entrer en considération ou même qu'elle serait préférable. Pour qu'une décision soit annulée pour cause d'arbitraire, il ne suffit pas que la motivation formulée soit insoutenable, il faut encore que la décision

apparaisse arbitraire dans son résultat (ATF 131 I 57 consid. 2 p. 61 et la jurisprudence citée ; 128 I 177 consid. 2.1 p. 182 ; Arrêt du Tribunal fédéral 1C_171/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.1 et les

- 10/12 - A/3710/2009 arrêts cités ; ATA/381/2008 du 29 juillet 2008 consid. 4a). Appelé à examiner le caractère arbitraire d'une décision, la chambre de céans suit le raisonnement du Tribunal fédéral en la matière (ATA/344/2008 du 24 juin 2008 consid. 6a).

E. 10

En l'espèce, la contribuable allègue être titulaire de la créance litigieuse à l'encontre de sa propre entreprise depuis la liquidation de son régime matrimonial avec feu R_____. La répudiation de la succession de ce dernier par ses descendants prouverait selon elle que ladite créance n'a de surcroît jamais été réclamée depuis 1997 et qu'elle s'est donc éteinte au plus tard à ce moment-là. Reste alors à déterminer d'une part, si la recourante a rapporté la preuve de cette titularité, ce fardeau lui incombant au vu de ce qui précède, et si la décision dont est recours viole les principes de l'interdiction de l'arbitraire et de la capacité contributive.

Les pièces versées au dossier montrent que l'entreprise a bénéficié au moment de sa constitution d'un prêt inscrit au passif de son bilan sous les fonds étrangers poste « Créancier H_____ ». Ce créancier, fils de feu R_____, a par une « déclaration de renonciation » du 14 juin 1993 renoncé à toute prétention à l'encontre du restaurant de la recourante. Or, jusqu'en 1996 le poste précité a continué à figurer sous le même intitulé et pour le même montant au passif des bilans successifs de l'entreprise permettant à la recourante de réduire d'autant le bénéfice imposable. La contribuable n'allègue pas pour autant qu'elle aurait par cette déclaration de 1993 bénéficié d'un abandon de créance. A l'inverse, elle soutient qu'à cette époque, le créancier du montant litigieux était son ex-mari, M. R_____. Les documents produits ne permettent cependant pas de corroborer cette version des faits. Rien en particulier ne démontre que celui-ci aurait été le créancier ab initio de l'entreprise, ni qu'il se serait substitué à H_____ en 1993. Entre 1997 et 2000, la créance de CHF 332'301,40 a progressivement diminué pour atteindre un montant de CHF 207'301,40, sans pour autant qu'apparaisse à l'actif du bilan sa contrepartie. Ces opérations revêtent certes les caractéristiques d'un abandon partiel de créance. Cela étant, le solde de la créance de CHF 207'301.40 a été maintenu au passif du bilan jusqu'en 2006 sous un nouvel intitulé « Créancier O_____ ». En 2000, la recourante était pourtant déjà remariée à M. J_____ et avait pris la peine de faire modifier sa raison de commerce auprès du RC dans ce sens. Elle n'a pas pour autant remplacé l'intitulé précité dans son bilan, alors qu'elle soutient qu'elle était à ce moment-là titulaire de la créance litigieuse. Aussi, la chambre administrative ne saurait suivre le « cheminement juridique de la créance » présenté par la contribuable dans son recours, ledit cheminement n'étant aucunement corroboré par les pièces versées au dossier, ni ne pouvant être déduit par recoupement des documents produits. La contribuable n'a en conséquence pas pu prouver qu'elle est devenue titulaire de la créance en 1997. Celle-ci a dès lors été maintenue dans les bilans de l'entreprise jusqu'en 2007, son intitulé a certes été modifié en 2000 mais non pas au nom de J_____.

- 11/12 - A/3710/2009

Les comptes établis par la recourante présentent une dette envers l'entreprise dès son origine, dette ayant été ramenée à zéro en 2007 et injectée dans les fonds propres de l'entreprise. A aucun moment au cours des années d'existence de l'entreprise, il n'a été fait

mention d'un abandon total de créance, ni voire même d'une donation en faveur de la contribuable. A l'inverse, la dette a été maintenue dans le bilan engendrant ainsi une diminution significative du bénéfice imposable de l'entreprise et de là une réduction de sa taxation pendant de nombreuses années. Au regard de sa comptabilité, la recourante a généré en 2007 une opération taxable en transférant la dette dans le capital propre de l'entreprise ; l'imposition de cette opération n'est par conséquent pas arbitraire. La taxation litigieuse étant conforme aux dispositions légales et aux directives applicables, elle est donc identique à celle de toute autre contribuable dans une situation similaire, et ne viole pas pour cette raison le principe de la capacité contributive.

E. 11

En tous points mal fondé, le recours sera rejeté et la décision de la commission confirmée. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement. Aucune indemnité ne sera versée. (art. 87 LPA). * * * * *

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