

GE_GERICHTE ATA/958/2014 vom 2. Dezember 2014

GE Cour de justice, 2014-12-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_958_2014

FR: GE_GERICHTE ATA/958/2014 du 2 décembre 2014

IT: GE_GERICHTE ATA/958/2014 del 2 dicembre 2014

Regeste

Résumé: Recours contre les taxations IFD et ICC 2003 à 2005. En l'absence de fêtes en matière d'IFD, le recours est tardif et donc irrecevable quant à l'IFD 2003. La perte sur droits et obligations alléguée correspond en réalité au remboursement d'une dette, non déductible. Principes régissant la déductibilité des prétentions en dommages-intérêts, non déductibles en l'espèce. Recours rejetés en tant qu'ils sont recevables.

Erwägungen

E. 11

avril 2011 serait tardif en tant qu'il concernerait l'IFD.

a. La procédure en matière de recours devant la commission cantonale de recours en matière d'impôt prévue par la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du

E. 14

décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) s'applique par analogie à la procédure de recours devant une autre instance cantonale (art. 145 LIFD). Le délai de recours est de trente jours (art. 140 al. 1 LIFD). Passé ce délai, un recours n'est recevable que si le contribuable établit que par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter son recours en temps utile et qu'il l'a déposé dans les trente jours après la fin de l'empêchement (art. 133 al. 3 LIFD).

Les délais prévus par la LIFD ne peuvent être prolongés (art. 119 al. 1 LIFD) et aucune suspension des délais pendant les fêtes n'est prévue (arrêts du Tribunal fédéral 2C_407/2012 du 23 novembre 2012 consid. 2.4 et 2C_628/2010 du 28 juin 2011 consid. 3.1 et les références citées).

b. La loi genevoise de procédure fiscale est entrée en vigueur le 1er janvier 2002 et s'applique depuis lors aux divers impôts cantonaux (art. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). Elle prévoit que la LPA est applicable, pour autant que la LPFisc n'y déroge pas (art. 2 al. 2 LPFisc).

Selon l'art. 17A LPA, dans sa teneur jusqu'au 15 novembre 2013, les délais en jours ou en mois fixés par la loi ou par l'autorité ne courent pas du septième jour avant Pâques au septième jour après Pâques inclusivement, sans exception en matière fiscale.

L'art. 63 LPA, qui a remplacé l'art. 17A LPA le 16 novembre 2013, exclut la suspension pour les procédures soumises aux règles de la LPFisc (art. 63 al. 2 let. e LPA). Selon le rapport concernant cette modification législative, il s'agissait de supprimer la différence entre la procédure de l'IFD, où il n'y a pas d'interruption du délai, et celle de l'ICC, qui en prévoyait une (rapport du 14 juin 2013 de la commission judiciaire et de la police chargée

d'étudier le projet de loi du Conseil d'État modifiant la LPA [suspension des délais] adoptée par le Grand Conseil le 20 septembre 2013, PL 11'017-A).

c. En l'espèce, selon les indications figurant dans leur recours du 30 mai 2011, les recourants ont reçu le JTAPI/287/2011 le 23 avril 2011 et ont expédié leur acte de recours à son encontre le 30 mai 2011.

- 15/26 - A/4522/2009

Du fait de la suspension des délais pendant la période de Pâques, le recours contre le jugement du TAPI du 11 avril 2011 a été déposé dans le délai de trente jours en matière d'ICC. En l'absence de suspension, il est en revanche tardif et donc irrecevable en ce qui concerne l'IFD.

Expédié le 20 janvier 2014, le recours contre le jugement du TAPI du

E. 16

décembre 2013, notifié le 20 décembre 2014, a été interjeté en temps utile aussi bien en matière d'IFD que d'ICC. 4)

L'autorité intimée soutient que les recourants se seraient contentés de renvoyer à leurs écritures de première instance sans prendre de conclusions formelles dans leur acte de recours contre le jugement du TAPI du 11 avril 2011, de sorte qu'il ne serait pas conforme aux exigences de motivation.

a. L'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (art. 65 al. 1 LPA). L'acte de recours contient également l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve. Les pièces dont dispose le recourant doivent être jointes. À défaut, la juridiction saisie impartit un bref délai au recourant pour satisfaire à ces exigences, sous peine d'irrecevabilité (art. 65 al. 2 LPA).

b. Compte tenu du caractère peu formaliste de cette disposition, il convient de ne pas se montrer trop strict sur la manière dont sont formulées les conclusions du recourant. Le fait que les conclusions ne ressortent pas expressément de l'acte de recours n'est pas, en soi, un motif d'irrecevabilité, pourvu que l'autorité judiciaire et la partie adverse puissent comprendre avec certitude les fins du recourant (ATA/754/2014 du 23 septembre 2014 consid. 2a ; ATA/427/2014 du 12 juin 2014 consid. 3a ; ATA/350/2014 du 13 mai 2014 consid. 4 ; ATA/818/2013 du

E. 18

décembre 2012 consid. 3 ; ATA/681/2010 du 5 octobre 2010 consid. 2a). Une requête en annulation d'une décision doit par exemple être déclarée recevable dans la mesure où le recourant a, de manière suffisante, manifesté son désaccord avec la décision ainsi que sa volonté qu'elle ne développe pas d'effets juridiques (ATA/350/2014 précité consid. 4 ; Pierre MOOR/Étienne POLTIER, Droit administratif, Vol. II, 3ème éd., 2011, p. 624 n. 5.3.1.2).

c. L'exigence de motivation de l'art. 65 al. 2 LPA a pour but de permettre à la juridiction administrative de déterminer l'objet du litige qui lui est soumis et de donner l'occasion à la partie intimée de répondre aux griefs formulés à son encontre (ATA/586/2013 du 3 septembre 2013 consid. 4c ; ATA/401/2013 du 25 juin 2013 consid. 2c ; ATA/102/2012 du 21 février 2012 consid. 3 ; ATA/775/2005 du 15 novembre 2005 consid. 1). Elle signifie que le recourant doit expliquer en quoi et pourquoi il s'en prend à la décision litigieuse

(ATA/586/2013 précité consid. 4c ; ATA/401/2013 précité consid. 2c ; ATA/102/2012 précité consid. 3).

- 16/26 - A/4522/2009

d. En l'espèce, il ressort clairement de l'acte de recours du 30 mai 2011 que les recourants contestent le jugement du TAPI en ce qu'il confirme le refus de la déduction de CHF 248'347.- et rejette la demande de révision ainsi que la demande de remise de l'impôt. Par ailleurs, contrairement à ce que soutient l'autorité intimée, les recourants, alors assistés d'un mandataire professionnellement qualifié et non d'un avocat, ont expressément formulé des conclusions, même s'ils auraient pu formuler ces dernières de manière plus claire. Ils ont ainsi demandé le renvoi du jugement du 11 avril 2011 au TAPI pour annulation de ce dernier et « réponse positive » au recours, ce qui démontre leur désaccord avec les décisions de l'autorité intimée et leur volonté qu'elles ne déploient pas d'effets juridiques, de sorte qu'il en découle matériellement qu'ils contestent leur taxation pour l'année fiscale 2003 et demandent l'annulation des décisions litigieuses sur les points contestés listés dans leurs écritures.

Par ailleurs, si la motivation apportée est sommaire, elle permet de comprendre pourquoi les recourants contestent leur taxation 2003 et donc de déterminer l'objet du litige et a suffi à l'autorité intimée pour répondre aux griefs des recourants, comme le démontre sa réponse du 9 décembre 2013.

Le recours contre le jugement du 11 avril 2011 est par conséquent recevable quant à son contenu. 5)

Au vu de ce qui précède, le recours contre le jugement du TAPI du 11 avril 2011, en tant qu'il concerne l'ICC, et le recours contre le jugement du TAPI du 16 décembre 2013, seront déclarés recevables. Le recours du 30 mai 2011 contre le jugement du TAPI du 11 avril 2011 sera déclaré irrecevable quant à l'IFD. 6)

Les recourants demandent à la chambre administrative de confirmer l'effet suspensif du recours. Toutefois, l'autorité intimée n'ayant pas déclaré sa décision exécutoire nonobstant recours, le recours a effet suspensif de par la loi (art. 66 al. 1 LPA) et les recourants n'ont pas d'intérêt à sa confirmation, soit sa constatation. Leur conclusion est irrecevable. 7)

Les recourants demandent la suspension de la procédure jusqu'à droit jugé dans la procédure pénale P/3_____/2009.

a. Lorsque le sort d'une procédure administrative dépend de la solution d'une question de nature civile, pénale ou administrative relevant de la compétence d'une autre autorité et faisant l'objet d'une procédure pendante devant ladite autorité, la suspension de la procédure administrative peut, le cas échéant, être prononcée jusqu'à droit connu sur ces questions (art. 14 al. 1 LPA).

b. En l'espèce, comme il sera examiné ultérieurement (arrêts du Tribunal fédéral 2C_819/2009 du 28 septembre 2010 consid. 2.1 et jurisprudence citée ;

- 17/26 - A/4522/2009 2C_566/2008 du 16 décembre 2008 consid. 2.2 ; 2A.29/1993 du 23 juin 1994 consid. 3 ; ATA/268/2011 du 3 mai 2011 consid. 7a), la solution du présent litige est indépendante de l'issue de la procédure pénale P/3_____/2009.

Il n'y a dès lors pas lieu de prononcer la suspension de la procédure. 8)

Les recourants sollicitent l'apport de la procédure pénale P/3_____/2009 ainsi que l'expertise du bien immobilier du _____, rue de D_____ et de la SI et sollicitent leur propre auditions et celle de témoins.

a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. – RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 138 I 154 consid. 2.3.3 p. 157 ; 138 V 125 consid. 2.1 p. 127 ; 137 II 266 consid. 3.2 p. 270 ; 137 I 195 consid. 2.3.1 p. 197 ; 136 I 265 consid. 3.2 p. 272 ; 135 II 286 consid. 5.1 p. 293 ; ATF 135 I 279 consid. 2.3 p. 282 ; 132 II 485 consid. 3.2 p. 494 ; 127 I 54 consid. 2b p. 56 ; arrêts du Tribunal fédéral 5A_12/2013 du 8 mars 2013 consid. 4.1 ; 2D_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 ; 2C_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1).

b. Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2 p. 236 ; 134 I 140 consid. 5.3 p. 148 ; 131 I 153 consid. 3 p. 158 ; ATA/586/2013 du 3 septembre 2013 consid. 5b).

c. En l'espèce, la chambre administrative dispose d'un dossier complet lui permettant de trancher le litige et de se prononcer sur les griefs soulevés en toute connaissance de cause.

Il ne sera dès lors pas donné suite aux requêtes des recourants. 9)

Les recourants estimant qu'ils devraient bénéficier de remises d'impôts, il convient d'examiner l'objet du litige. Ils demandent par ailleurs la révision de leurs taxations du fait des plaintes pénales et la poursuite pénale à l'encontre de M. A_____.

a. Peuvent notamment faire l'objet d'un recours les décisions finales (art. 57 let. a LPA), soit les mesures individuelles et concrètes prises par l'autorité dans

- 18/26 - A/4522/2009 les cas d'espèce fondées sur le droit public fédéral, cantonal et communal au sens de l'art. 4 al. 1 LPA, qui mettent fin à une procédure pour leur bénéficiaire. La juridiction administrative applique le droit d'office et ne peut aller au-delà des conclusions des parties, sans pour autant être liée par les motifs invoqués (art. 69 al. 1 LPA).

b. L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/751/2013 du 12 novembre 2013 consid. 6). La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances, mais peut tout au plus se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés (ATA/336/2014

du 13 mai 2014 consid. 4a ; ATA/790/2013 du 3 décembre 2013 consid. 4 ; ATA/560/2006 du 17 octobre 2006 consid. 5b). Ainsi, si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre, dans son mémoire de recours, des conclusions qui sortent du cadre des questions traitées dans la procédure antérieure (ATA/336/2014 précité consid. 4a ; ATA/163/2010 du 9 mars 2010 consid. 2c ; ATA/503/2009 du 6 octobre 2009 consid. 2b).

c. Le contribuable peut se voir remettre tout ou partie de l'impôt dû, des intérêts ou de l'amende infligée ensuite d'une contravention s'il est tombé dans le dénuement et ne pourrait les payer sans que cela entraîne pour lui des conséquences très dures (art. 167 al. 1 LIFD et 37 al. 1 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 - LPGIP - D 3 18). La demande en remise concernant l'IFD, motivée par écrit et accompagnée des preuves nécessaires, doit être adressée à l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct compétente (art. 167 al. 2 LIFD). La demande de remise concernant l'ICC, motivée par écrit et accompagnée des preuves nécessaires, doit être adressée au département (art. 37 al. 2 LPGIP).

d. Une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (art. 51 al. 1 let. a LIFD et 55 al. 1 let. a LPFisc).

Dans le cadre de la procédure de recours, sauf exception prévue par la loi, le recourant peut invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuves nouveaux qui ne l'ont pas été dans les précédentes procédures (art. 68 LPA).

- 19/26 - A/4522/2009

En outre, comme l'a constaté le TAPI, une révision est exclue, en l'absence de décisions de taxation entrées en force. Les recourants étaient cependant fondés à invoquer devant le TAPI puis la chambre administrative des faits nouveaux non invoqués devant l'autorité intimée. La demande de révision sera dès lors déclarée irrecevable et la chambre administrative examinera les faits nouveaux allégués.

e. En l'espèce, par les décisions attaquées, l'AFC-GE a fixé l'IFD et l'ICC dus par les recourants pour les années fiscale 2003 à 2005. Il en résulte que l'objet du litige se limite à la conformité au droit de ces taxations. La demande de remise d'impôts, qui n'a jamais été soumise à l'autorité intimée et porte du reste sur des taxations qui ne sont pas encore entrées en force, est exorbitante au litige et par conséquent irrecevable devant la chambre administrative, comme d'ailleurs devant le TAPI avant elle. 10) Le litige porte dès lors uniquement sur les taxations des recourants pour l'IFD des années fiscales 2004 et 2005 et pour l'ICC des périodes fiscales 2003 à 2005. 11) Dans un grief d'ordre formel, les recourants reprochent à la chambre administrative d'avoir violé leur droit d'être entendu en ne les ayant pas consultés avant d'ordonner la reprise de la procédure A/4522/2009. Ils formulent par ailleurs le même grief quant à la procédure devant le TAPI, du fait que ce dernier ne leur aurait pas octroyé de délai pour compléter leur recours dans la cause A/311/2011 et n'aurait pas tranché la question de la remise d'impôt dans la partie « en droit » de son jugement.

a. En tant que droit de participation, le droit d'être entendu englobe tous les droits qui doivent être attribués à une partie pour qu'elle puisse faire valoir efficacement son point de vue dans une procédure (ATF 132 II 485 consid. 3.2 p. 494 ; 129 II 497 consid. 2.2 p. 504

ss). L'étendue du droit de s'exprimer ne peut pas être déterminée de manière générale, mais doit être définie au regard des intérêts concrètement en jeu. L'idée maîtresse est qu'il faut permettre à une partie de pouvoir mettre en évidence son point de vue de manière efficace (ATF 111 Ia 273 consid. 2b p. 274 ; ATF 105 Ia 193 consid. 2b/cc p. 197).

b. La réparation d'un vice de procédure en instance de recours et, notamment, du droit d'être entendu, n'est possible que lorsque l'autorité dispose du même pouvoir d'examen que l'autorité inférieure (ATF 137 I 195 consid. 2.3.2 p. 197 ss ; 133 I 201 consid. 2.2 p. 204 ; 132 V 387 consid. 5.1 p. 390 ; 129 I 129 consid. 2.2.3 p. 135 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_306/2012 du 18 juillet 2012 consid. 3.1 ; 1C_572/2011 du 3 avril 2012 consid. 2.1 et les références citées ; 1C_161/2010 du

E. 21

octobre 2010 consid. 2.1 ; 8C_104/2010 du 29 septembre 2010 consid. 3.2 ; 5A_150/2010 du 20 mai 2010 consid. 4.3 ; 1C_104/2010 du 29 avril 2010 consid. 2 ; ATA/801/2014 du 14 octobre 2014 consid. 10d ; ATA/304/2013 du 14 mai 2013 consid. 4c ; ATA/192/2012 du

- 20/26 - A/4522/2009 3 avril 2012 consid. 2b ; Pierre MOOR/Étienne POLTIER, Droit administratif, vol. 2, 3ème éd., 2011, ch. 2.2.7.4 p. 322 et 2.3.3.1 p. 362 ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, p. 516 ss n. 1553 ss). Elle dépend toutefois de la gravité et de l'étendue de l'atteinte portée au droit d'être entendu et doit rester l'exception (ATF 126 I 68 consid. 2 p. 72 et la jurisprudence citée ; arrêts du Tribunal fédéral précités). Elle peut cependant se justifier en présence d'un vice grave lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à un traitement rapide de la cause (ATF 133 I 201 consid. 2.2 p. 204 ; 132 V 387 consid. 5.1 ; ATA/197/2013 du 26 mars 2013 consid. 4). En outre, la possibilité de recourir doit être propre à effacer les conséquences de cette violation. Autrement dit, la partie lésée doit avoir le loisir de faire valoir ses arguments en cours de procédure contentieuse aussi efficacement qu'elle aurait dû pouvoir le faire avant le prononcé de la décision litigieuse (ATA/304/2013 précité consid. 4c).

c. L'instruction du recours est suspendue par la requête simultanée de toutes les parties (art. 78 let. a LPA). L'instruction du recours est reprise, par déclaration écrite de la partie la plus diligente (art. 79 al. 1 LPA). Toutefois, l'autorité reprend d'office l'instruction en l'absence de déclarations des parties, à l'échéance d'une année à compter du jour où la décision prononçant la suspension est communiquée (art. 79 al. 2 LPA).

d. En l'espèce, l'AFC-GE a expressément demandé la reprise de la procédure devant la chambre administrative. Cette dernière n'avait dès lors aucune de marge de manœuvre et il n'y avait pas lieu d'entendre les recourants à ce sujet, de sorte que le droit d'être entendu des recourants n'a pas été violé.

En relation avec la procédure devant la TAPI, il est vrai qu'après suspension de la procédure A/311/2011, ce dernier n'a pas imparti de délai aux recourants pour compléter leur recours du 15 janvier 2011 et répondre aux écritures de l'AFC du 18 avril 2011. Avant la suspension de la procédure, un délai au 31 août 2011 leur avait toutefois été accordé, sans qu'ils ne réagissent. Ils n'ont par ailleurs pas non plus réagi spontanément après la reprise de la procédure le 14 novembre 2013.

Il est également vrai que le TAPI n'a pas traité, dans la partie « en droit » de son jugement, de la question de la remise de l'impôt.

En tout état, même à considérer que le droit d'être entendu des recourants n'aurait pas été respecté en première instance, ce vice se trouverait réparé dans le cadre de la présente procédure de recours, dès lors que la chambre administrative dispose du même pouvoir de cognition que le TAPI, que les recourants ont eu l'occasion de faire valoir leur argumentation devant l'instance de recours et que la chambre administrative analysera leur griefs à l'encontre des décisions litigieuses

- 21/26 - A/4522/2009 et du jugement du TAPI, y inclus la question de la remise de l'impôt, qu'elle a du reste déjà examinée.

Le grief de violation du droit d'être entendu sera dès lors écarté. 12) Le litige concerne des déductions sur le revenu de l'activité indépendante et dépendante des recourants dans le cadre de l'IFD 2004 et 2005 et de l'ICC 2003 à 2005.

La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 et 2C_60/2013 du 14 août 2013 consid. 1 ; ATA/204/2014 du 1er avril 2014 consid. 3). 13) Il convient préalablement d'examiner le droit matériel applicable.

a. 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 consid. 10a ; ATA/877/2004 du 9 novembre 2004 consid. 3).

b. En ce qui concerne l'IFD 2004 et 2005, la LIFD, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, est applicable, dans son état lors de la période fiscale en cause.

c. Les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques ont été abrogées avec l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2010, de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08 ; art. 69 al. 1 LIPP). La LIPP s'applique pour la première fois pour les 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 LIPP (art. 72 al. 1 LIPP).

Les recours portant sur l'ICC 2003 à 2005, l'ancien droit est applicable, en particulier 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), entrée en vigueur le 1er janvier 2001 (art. 21 aLIPP-V). 14) Les recourants affirment premièrement que le montant de CHF 248'347.- correspondrait à une perte ou à une provision, déductible.

a. L'impôt sur le revenu a pour objet le revenu net. Celui-ci s'obtient en déduisant du revenu brut les frais d'acquisition du revenu et les déductions générales (art. 25 à 33a et 212 LIFD, dans son état avant le 1er janvier 2014, 9 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 et 1 aLIPP-V). Le revenu

- 22/26 - A/4522/2009 imposable s'obtient ensuite en défalquant du revenu net les déductions sociales (art. 35 et 213 LIFD, dans son état avant le 1er janvier 2014, 11 LHID

et 10 al. 1 aLIPP-V).

b. Aux termes des art. 27 al. 1 LIFD, 10 LHID et 3 al. 3 aLIPP-V, le contribuable exerçant une activité lucrative indépendante peut déduire du revenu brut les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. D'une manière générale, seront admises en déduction toutes les dépenses en relation avec l'activité professionnelle, à savoir notamment les salaires, les prestations sociales en faveur du personnel, le loyer professionnel, les primes d'assurances professionnelles, la publicité, le chauffage, le matériel de bureau, le transport (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 172 n. 275).

Font notamment partie de ces frais les provisions et les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées (art. 27 al. 2 LIFD, 10 al. 1 let. b et c LHID et 3 al. 3 let. e et f aLIPP-V). Des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats, notamment pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé et pour les risques de pertes sur des actifs (art. 29 al. 1 LIFD, 10 al. 1 let. b LHID, 3 al. 3 let. e aLIPP-V). 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 (art. 211 LIFD, dans son état avant le 1er janvier 2014, 10 al. 2 LHID et 3 al. 3 let. f aLIPP-V).

S'agissant des déductions autorisées par la loi, leur caractère d'exception à l'impôt doit entraîner une interprétation restrictive de leur nature et de leur étendue (ATA/668/2014 du 26 août 2014 consid. 3 ; ATA/132/2009 du 17 mars 2009 consid. 5 ; ATA/380/2005 du 24 avril 2005 consid. 3a ; ATA/10/1998 du 13 janvier 1998 consid. 3).

Les dépenses affectées au remboursement des dettes ne peuvent être déduites (art. 34 let. c LIFD et art. 9 let. c LIPP-V).

c. En matière fiscale, il appartient à l'autorité d'établir 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 et 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.3). S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158 ; ATF 121 II 257 consid. 4c.aa p. 266 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5 et 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 consid. 3c ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 consid. 6b et les références citées).

- 23/26 - A/4522/2009

d. En l'espèce, les recourants soutiennent que le montant de CHF 248'347.- représenterait le septième d'une perte commerciale, déductible de leurs revenus, ou, alternativement, qu'il s'agirait d'une provision, constituée en raison du risque pour les exercices comptables futurs et également déductible. L'autorité fiscale et le TAPI considèrent qu'il s'agirait du remboursement d'une dette, ne constituant pas une perte commerciale ni une provision déductibles.

Il ressort du dossier que le recourant a obtenu en 1996, avec son associé, un prêt hypothécaire de CHF 6'640'000.- aux fins d'acquérir la totalité des actions de la SI. Lorsque ce prêt a été dénoncé en 2003, les codébiteurs ont été contraints de procéder au remboursement de leur dette, à hauteur de CHF 6'376'857.75, intérêts non compris, ce qu'ils

ont fait en septembre 2003, conformément au jugement du TPI du 29 avril 2010. À cet effet, ils ont obtenu un nouveau financement auprès d'un autre établissement bancaire, à hauteur de CHF 2'900'000.-. La partie du remboursement non financé par le prêt, soit CHF 3'476'857.75 ne correspond dès lors pas à une perte, ni d'ailleurs à une provision, mais au remboursement du solde de la dette contractée en 1996. L'attestation de CIAL du 27 mai 2014 ne contredit aucunement cette constatation.

Il convient du reste de constater que l'argumentation subsidiaire des recourants, relative à la création d'une provision pour risque pour les exercices comptables futurs, est non seulement incompatible avec leur première argumentation – un même poste ne pouvant à la fois constituer une perte effectivement subie et un risque de perte – mais n'a au demeurant aucunement été prouvée, les recourants s'étant contentés d'affirmer dans leur dernière écriture avoir constitué une provision de CHF 248'347.-, sans le démontrer et sans qu'elle apparaisse dans les documents annexés à leurs déclarations fiscales.

Les recourants, qui, s'agissant d'une déduction, supportent le fardeau de la preuve, soutiennent par conséquent à tort avoir prouvé l'existence d'une perte, ou, alternativement, d'une provision. Les pièces produites démontrent au contraire que le montant en cause correspond au remboursement d'une dette, non déductible.

Le grief sera dès lors écarté. 15) Les recourants font ensuite valoir les faits nouveaux que constitueraient les plaintes pénales et la poursuite pénale à l'encontre de M. A_____ pour gestion déloyale.

a. Les frais indispensables à l'exercice de la profession sont déductibles à titre de frais professionnels résultant de l'activité dépendante (art. 26 let. c LIFD, 10 al 1 LHID et. 3 al. 1 aLIPP-V).

- 24/26 - A/4522/2009

b. Selon la jurisprudence, la déductibilité des prestations en dommages et intérêts versées par le contribuable est admise lorsque ceux-ci sont payés au titre d'une responsabilité causale. En revanche, lorsque le paiement est consécutif à un cas de responsabilité fondée sur la faute, la déductibilité fiscale dépend des circonstances. Selon une jurisprudence constante, l'indemnisation versée par un contribuable qui a engagé sa responsabilité du fait d'un manquement crasse et extraordinaire ou d'une négligence grave voire d'un comportement intentionnel n'est pas déductible (arrêts du Tribunal fédéral 2C_819/2009 précité consid. 2.1 et jurisprudence citée ; 2C_566/2008 précité consid. 2.2 ; ATA/268/2011 précité consid. 7a). En revanche, dans les autres hypothèses, la déductibilité reste envisageable à certaines conditions, l'ensemble des circonstances du cas d'espèce devant être pris en considération, parmi lesquelles la nature et l'importance du préjudice causé, la gravité de la faute et notamment le caractère inhabituel et évitable du risque encouru (arrêt du Tribunal fédéral 2C_819/2009 précité consid. 2.1 ; 2C_566/2008 précité consid. 2.2 ; 2A.29/1993 précité consid. 3 ; ATA/268/2011 précité consid. 7a)

c. Les recourants font valoir le risque commercial matérialisé en raison de la procédure pénale à l'encontre de M. A_____ pour son activité dans le cadre de C_____, soit le risque de prétentions de lésés pouvant découler des faits faisant l'objet de la procédure pénale.

Or, les éventuelles prétentions des lésés liées aux faits faisant l'objet de la procédure pénale, et donc à l'activité dépendante de M. A_____, résulteraient a priori d'une activité prohibée

par le droit pénal et la responsabilité personnelle de M. A_____ serait vraisemblablement engagée en raison d'un manquement crasse et extraordinaire, voire d'un comportement intentionnel au sens de la jurisprudence précitée, de sorte que ces éventuelles prétentions en dommages- intérêts ne seraient pas déductibles.

Au vu de ce qui précède, les recourants ne peuvent bénéficier d'aucune déduction en raison du risque de prétentions en dommages-intérêts à l'encontre de M. A_____, de sorte que leur grief sera écarté. 16) Dans ces circonstances, les décisions de l'AFC-GE quant à l'ICC 2003 à 2005 et à l'IFD 2004 et 2005 sont conformes au droit et les recours seront rejetés, en tant qu'ils sont recevables. 17) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

- 25/26 - A/4522/2009

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