

GE_GERICHTE ATA/959/2014 vom 2. Dezember 2014

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

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_959_2014

FR: GE_GERICHTE ATA/959/2014 du 2 décembre 2014

IT: GE_GERICHTE ATA/959/2014 del 2 dicembre 2014

Regeste

Résumé: Recours contre les taxations IFD et ICC 2003 à 2005. Les recourants n'ont pas prouvé les charges de l'activité indépendante accessoire alléguées, lesquelles ne sont dès lors pas déductibles. La perte sur droits et obligations alléguée correspond en réalité au remboursement d'une dette, non déductible. La taxation 2000 étant entrée en force sans prise en compte de la perte sur la vente d'un immeuble, les recourants ne peuvent la faire valoir pour les années fiscales ultérieures. Recours rejetés.

Erwägungen

E. 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, le TAPI disposait d'un dossier complet lui permettant de trancher le litige et de se prononcer sur les griefs soulevés en toute connaissance de cause. Il en va à présent de même de la chambre administrative.

Le grief de violation du droit d'être entendu sera dès lors rejeté et il ne sera pas donné suite aux requêtes du recourant. 5.5) Le litige concerne des déductions sur le revenu de l'activité indépendante du recourant dans le cadre de l'IFD 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). 6.6) Il convient préalablement d'examiner le droit matériel applicable. Formatted: Bullets and Numbering Formatted: Bullets and Numbering

- 18/25 - A/749/20110

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, 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). 7.7) En relation avec l'IFD et l'ICC 2003 et 2004, le recourant soutient que les charges de son activité indépendante annexe devraient être déduites de son revenu. Il affirme par ailleurs que le montant de CHF 248'347.- correspondrait à une perte ou à une provision, déductible tant pour l'IFD et que l'ICC des années fiscales 2003 à 2005.

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 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).

Formatted: Bullets and Numbering

- 19/25 - A/749/20110

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,

E. 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

E. 13

janvier 1998 consid. 3).

c. Les dépenses affectées au remboursement des dettes ne peuvent être déduites (art. 34 let. c LIFD et 9 let. c LIPP-V). 8.8) a. 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

E. 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).

b. En relation avec les art. 27 al. 1 LIFD et 3 al. 3 aLIPP-V, des explications générales et non étayées ne suffisent pas à établir que l'usage commercial justifie les frais allégués. En effet, conformément à la répartition du fardeau de la preuve, il incombe au contribuable d'apporter la preuve que la totalité des dépenses comptabilisées était en relation directe avec l'acquisition ou le maintien du chiffre d'affaires. Il ne suffit pas d'en tenir une liste (arrêt du Tribunal fédéral 2A.461/2001 du 21 février 2002 consid. 3.1 ; ATA/668/2014 précité consid. 3). 9.9) En l'espèce, le recourant fait valoir que qu'il aurait prouvé les frais engendrés par son activité indépendante annexe, à hauteur de CHF 107'898.- en 2003 et CHF 104'252.- en 2004. L'AFC-GE et le TAPI considèrent que le recourant n'aurait pas prouvé les dépenses alléguées. Formatted: Bullets and Numbering Formatted: Bullets and Numbering

- 20/25 - A/749/20110

Les seuls éléments au dossier à l'appui des charges inscrites par le recourant dans ses déclarations fiscales 2003 et 2004 correspondent aux listes des frais fournies à l'AFC-GE le 24 février 2010. Outre le fait que ces listes n'apportent aucune information quant à l'année fiscale 2004, elles se contentent de répertorier le montant des frais subis en 2003 et d'indiquer la date à laquelle ils ont été générés. Elles n'apportent ainsi aucune preuve quant à l'existence des frais, leur montant et leur relation avec l'activité indépendante lucrative du recourant.

Dans ces circonstances, le TAPI a à bon droit constaté que le recourant n'avait pas apporté de preuves suffisantes à la déduction des charges alléguées, de sorte que le grief sera écarté. 10.10)

Par ailleurs, le recourant soutient que le montant de CHF 248'347.- représenterait le septième d'une perte commerciale due à la diminution de valeur de l'immeuble du _____, rue de E_____, déductible de ses revenus, ou, alternativement, qu'il s'agirait d'une

provision, qu'il aurait constituée en raison du risque pour les exercices comptables futurs, laquelle serait 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 frère, 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, la fondation a demandé aux codébiteurs le remboursement de la dette, à hauteur de CHF 6'376'857.75, intérêts non compris. Afin de procéder à ce remboursement, ils ont obtenu un nouveau financement auprès d'un autre établissement bancaire, à hauteur de CHF 2'900'000.-. La partie du remboursement de la dette non financée par le second 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. Ni l'attestation de CIAL du 27 mai 2014, ni la convention de cession entre le recourant et son frère ne contredisent cette constatation.

Il convient à cet égard de relever que l'argumentation subsidiaire du recourant, relative à la création d'une provision pour risque pour les exercices comptables futurs, est non seulement incompatible avec sa première argumentation – un même poste ne pouvant à la fois constituer une perte effectivement subie et un risque de perte, comme allégué – mais n'a au demeurant aucunement été prouvée, le recourant s'étant contenté d'affirmer dans ses dernières écritures avoir constitué une provision de CHF 248'347.-, sans le démontrer et sans qu'elle apparaisse dans les documents annexés à ses déclarations fiscales.

Le recourant, qui, s'agissant d'une déduction, supporte le fardeau de la preuve, soutient par conséquent, à tort, avoir prouvé l'existence d'une perte, ou, alternativement, d'une provision. Les pièces produites démontrent au contraire Formatted: Bullets and Numbering - 21/25 - A/749/20110 que le montant en cause correspond au remboursement d'une dette, non déductible. Le recourant a du reste expressément reconnu ce fait dans son courrier à l'autorité intimée du 10 septembre 2006, dans lequel il indiquait que le remboursement avait en partie été opéré au moyen d'une hypothèque contractée auprès de la banque CIAL et que son frère et lui-même avaient effectué le reste du remboursement.

Le grief sera dès lors écarté. 11.11)

Le recourant demande finalement la déduction d'une perte de CHF 146'762.- sur la vente d'un terrain à I_____. Il reproche au TAPI d'avoir considéré à tort irrecevable sa conclusion en ce sens et demande subsidiairement à la chambre administrative de faire usage de son plein pouvoir de cognition.

a. Le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation du département en s'adressant, dans les trente jours à compter de la notification de la décision attaquée, au TAPI, autrefois la commission (art. 140 al. 1 LIFD, 4 al. 1 du règlement d'application de diverses dispositions fiscales fédérales du 30 décembre 1958 - RDDFF et 49 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). Il doit indiquer dans l'acte de recours ses conclusions et les faits sur lesquels elles sont fondées, ainsi que les moyens de preuve dont il entend se prévaloir. Les documents servant de preuve doivent être joints à l'acte ou décrits avec précision. Lorsque le recours est incomplet, un délai équitable est imparti au contribuable pour y remédier, sous peine d'irrecevabilité (art. 140 al. 2 et 49 al. 2 LPFsic). Toute erreur dans la décision attaquée et tout vice de procédure constituent des

motifs de recours (art. 140 al. 3 LIFD et 49 al. 3 LPFisc). 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. 2 al. 2 LPFisc et 68 LPA).

b. L'absence de conclusions ne peut être réparée que dans le délai de recours. Hors ce délai, le fait d'être autorisé à compléter une écriture de recours ne permet pas de suppléer au défaut de conclusions (ATA/197/2013 du 26 mars 2013 consid. 6 ; ATA/133/2012 du 13 mars 2012 consid. 2 ; ATA/294/2009 du

E. 16

juin 2009 consid. 6 ; ATA/118/2006 du 7 mars 2006 consid. 2 ; ATA/19/2006 du 17 janvier 2006 consid. 1).

c. La nouveauté d'une conclusion s'apprécie par rapport à l'objet du litige de l'instance précédente, correspondant à l'objet de la décision attaquée qui est déterminé par les conclusions formulées devant ladite instance (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 p. 365 et 367 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/18/2013 du 8 janvier 2013 consid. 10). N'est donc pas nouvelle une conclusion du recourant n'allant pas, dans son résultat, au-delà de ce qui a été sollicité devant l'instance précédente ou ne demandant pas

Formatted: Bullets and Numbering
- 22/25 - A/749/20110 autre chose (arrêts du Tribunal fédéral 2C_77/2013 du 6 mai 2013 consid. 1.3 ; 8C_811/2012 du 4 mars 2013 consid. 4).

Il ressort des art. 36 al. 2 LPFisc et 131 al. 1 1ère phrase LIFD que le dispositif d'une décision fiscale, qui règle le rapport juridique comme tel (ATF 136 V 268 consid. 4.5 p. 277), comprend les éléments imposables – revenu imposable, bénéfice net et capital propre imposables –, le taux de l'impôt et les montants d'impôt (ATA/751/2013 précité consid. 7 et les références citées). Par conclusion en droit fiscal, il faut comprendre une détermination chiffrée ou pour le moins une indication de laquelle il ressort clairement de quelle manière le recourant entend faire modifier la décision attaquée (ATA/751/2013 précité consid. 7 et les références citées).

d. En l'espèce, la demande de prise en compte de la perte de CHF 146'762.- sur la vente d'un terrain à I_____, formulée par le recourant seulement dans le complément à son recours devant le TAPI, soit après l'échéance du délai de recours, tendait à l'ajout d'une déduction qui n'avait pas été sollicitée dans l'acte de recours, ni du reste en procédure de réclamation. Cet ajout n'était pas compensé, à concurrence du même montant, par l'abandon, par le recourant, d'un élément ayant une influence directe sur le revenu imposable, par exemple une autre déduction ou la déclaration de revenus d'un montant inférieur.

Cette demande de prise en compte de la perte de CHF 146'762.- à titre de déduction, dans la mesure où son admission aurait entraîné une réduction du revenu imposable, constituait une conclusion nouvelle devant le TAPI, de sorte que ce dernier a déclaré à juste titre son irrecevabilité. 12.12) a. Toutefois, le TAPI n'est pas lié par les conclusions des parties, dispose d'un plein pouvoir de cognition pour déterminer le montant de l'impôt et a la faculté, mais non l'obligation, d'entrer en matière sur des conclusions tardives, en faveur comme au détriment du contribuable (art. 143 al. 1 LIFD, 50 al. 2 et 51 al. 1 LPFisc).

b. À l'instar du revenu imposable et conformément au principe de la périodicité, les déductions ne sont admises que lorsqu'elles trouvent leur cause dans des événements ayant

lieu durant la période de calcul (arrêts du Tribunal fédéral 2C_567/2012 du 15 mars 2013 consid. 6.2 ; 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1 ; 2C_220/2009 du 10 août 2009 consid. 5.1 ; ATA/691/2013 du 15 octobre 2013 consid. 4b ; ATA/406/2014 du 3 juin 2014 consid. 4b ; ATA/691/2013 du 15 octobre 2013 consid. 4b ; ATA/547/2012 du

E. 21

août 2012 consid. 6 ; Message concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral du 25 mai 1983 in FF 1983 III p. 177). Formatted: Bullets and Numbering

- 23/25 - A/749/20110

En vertu des principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, chaque exercice est considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants. Le contribuable ne saurait choisir au cours de quelle année fiscale il fait valoir les déductions autorisées. Les déductions doivent être demandées dans la déclaration fiscale de l'année au cours de laquelle les faits justifiant l'octroi des déductions se sont produits (ATA/536/2013 du 27 août 2013 consid 3c ; ATA/547/2012 précité consid. 6 ; ATA/268/2011 du 3 mai 2011 consid. 8 et les références citées).

c. Les art. 211 LIFD, dans sa teneur avant le 1er janvier 2014, 10 al. 1 LHID et 3 al. 3 let. f aLIPP-V constituent une exception au principe de périodicité (ATA/406/2014 précité consid. 4b et 5 ; ATA/691/2013 précité consid. 7).

Pour qu'un contribuable puisse bénéficier d'un report de pertes sans limitation de temps, il faut que ces dernières résultent de taxations antérieures et aient été comptabilisées lors des exercices précédents. Il s'agit 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 ; ATA/691/2013 précité consid. 7 ; ATA/469/2012 du 31 juillet 2012 consid. 7).

d. En l'espèce, le TAPI, bien qu'il n'ait pas expressément déclaré entrer en matière sur la conclusion tardive du recourant, a examiné son bien-fondé.

À cet égard, la chambre administrative constate que le recourant reconnaît avoir omis de faire valoir la perte sur la vente d'un terrain à I_____ dans la déclaration fiscale et le recours relatifs à l'année de laquelle elle relevait, soit l'année 2000. La taxation 2000 est dès lors entrée en force sans prise en compte de la perte. L'allégation de la demande de rectification, soit de reconsidération, adressée à l'AFC-GE et de l'absence de réponse de cette dernière, ne remet pas en cause l'entrée en force de la taxation 2000. Il revenait au recourant de suivre les voies de droits utiles s'il s'estimait victime d'un déni de justice.

Ainsi, la perte ne résultant pas de la taxation pour l'année fiscale 2000, le recourant ne peut la faire valoir pour les années fiscales ultérieures, en particulier les périodes fiscales 2003 à 2005.

Au vu de ce qui précède, à considérer que le TAPI ait effectivement fait usage de son plein pouvoir de cognition, il a, à bon droit, refusé la déduction de la perte de CHF 146'762.- sur la vente d'un terrain à I_____, de sorte que le grief sera écarté. 13.13)

Dans ces circonstances, les décisions de l'AFC-GE quant à l'IFD et l'ICC 2003 à 2005 sont conformes au droit et les recours seront rejetés. Formatted: Bullets and Numbering

- 24/25 - A/749/20110 14.14)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge du recourant (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.