

GE_GERICHTE ATA/962/2019 vom 28. Mai 2019

GE Cour de justice, 2019-05-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_962_2019

FR: GE_GERICHTE ATA/962/2019 du 28 mai 2019

IT: GE_GERICHTE ATA/962/2019 del 28 maggio 2019

Regeste

Résumé: Abandon de créance, ayant amélioré la situation économique du recourant, taxé à juste titre comme revenu. Confirmation de la jurisprudence. La situation financière obérée du débiteur ne constitue pas un motif permettant de diminuer la valeur de l'abandon de créance imposable ni de l'exonérer de toute taxation. Rappel de la possibilité de demander une remise totale ou partielle des impôts.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). 2)

De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1).

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 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1). 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'art. 69 a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000). L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Pour les périodes fiscales antérieures, les dispositions des anciennes lois s'appliquent même après l'entrée en vigueur de la loi.

En l'espèce, le recours concerne la période fiscale 2005. Dès lors, c'est l'ancien droit (aLIPP-I à aLIPP-V) qui s'applique ainsi que la LIFD, dans la teneur en vigueur lors de la période fiscale litigieuse. 3)

Se pose en premier lieu la question de savoir si la créance fiscale est partiellement prescrite ou périmée, question de droit matériel que la chambre de céans doit examiner d'office lorsqu'elle joue en faveur du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.2 et 3.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2_C/11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 5 et les références citées).

a. Les art. 61 al. 1 et 3 LPFisc et 53 al. 2 et 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du

E. 14

décembre 1990 (LHID - RS 642.14) prévoient que le droit d'introduire une

- 9/14 - A/3322/2017 procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète. Le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte.

b. En l'espèce, un avis d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt a été notifié au recourant le 13 juillet 2015 pour l'année 2005. Le délai de péremption de dix ans des art. 61 al. 1 LPFisc et 53 al. 2 LHID a ainsi été respecté. Il en va de même du délai concernant le droit de procéder au rappel d'impôt (art. 61 al. 3 LPFisc et 53 al. 3 LHID), la péremption survenant au plus tôt à la fin de la période fiscale 2020. 4)

Le recourant a repris ses conclusions préalables, déjà formulées devant le TAPI, tendant à la distraction du dossier de certaines pièces.

Les premiers juges ont rejeté ce chef de conclusions. Ils ont exposé que les moyens de preuve rassemblés dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt ne pouvaient être utilisés dans la procédure pénale pour soustraction d'impôt que s'ils n'avaient été rassemblés ni sous la menace d'une taxation d'office avec inversion du fardeau de la preuve, ni sous la menace d'une amende en cas de violation d'une obligation de procédure (art. 183 al. 1bis LIFD ; 76 al. 2 LPFisc). In casu, la production des pièces litigieuses n'avait pas été demandée sous la menace d'une taxation d'office avec inversion du fardeau de la preuve, ni sous la commination d'une amende en cas de violation d'une obligation de procédure. En outre, le recours aux dispositions précitées par l'AFC-GE n'aurait eu d'incidence que sur l'amende pour soustraction d'impôt et non sur les reprises effectuées dans le cadre du rappel d'impôt. Or, la procédure en soustraction d'impôt s'était terminée sans amende.

Ce raisonnement ne prête pas le flanc à la critique ; le recourant ne développe d'ailleurs aucune critique à son encontre. La chambre de céans le fera ainsi sien et rejettera les conclusions préalables pour le même motif. 5)

Est litigieuse l'imposabilité de la renonciation du B_____ à réclamer au recourant le solde de sa créance ainsi que la date de ladite renonciation.

a. 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 (ATF 142 II 197 consid. 5.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_224/2008 du 1er avril 2009 consid. 2.2). Lorsque 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 (ATF 142 II 197 consid. 5.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_276/2010 du 19 octobre 2010 consid. 3.2 ; 2C_120/2008 du 13 août 2008).

- 10/14 - A/3322/2017

b. Il n'est besoin d'aucune forme spéciale pour annuler ou réduire conventionnellement une créance, alors même que, d'après la loi ou la volonté des parties, l'obligation n'a pu prendre naissance que sous certaines conditions de forme (art. 115 de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse - CO, Code des obligations - RS 220).

La remise de la dette constitue un contrat bilatéral non formel qui nécessite l'acceptation de la part du débiteur. Cet accord du débiteur peut résulter d'actes concluants ou de son silence, considérés selon le principe de la confiance (ATF 126 II 375 consid. 2d et les références citées). Par la quittance pour solde de comptes, le créancier reconnaît que le débiteur a exécuté la prestation et, de surcroît, que lui-même n'a pas ou plus d'autre ou plus

ample prétention à faire valoir contre ce débiteur relativement à la créance ou au rapport de droit en cause (reconnaissance négative de dette), soit que la dette ait été remise (art. 115 CO), soit qu'elle ait été éteinte (ATF 127 III 444 consid. 1a).

c. En l'espèce, il convient de relever, en premier lieu, que contrairement à ce que soutient le recourant, les arrêts ACJC/1041/2004 et ACJC/1045/2004 ne retiennent nullement qu'il était codébiteur solidaire de la dette de CHF 1'150'000.- et CHF 560'000.-. Prononcés dans le cadre de la mainlevée de l'opposition requise par le B_____, ces arrêts constatent que les conditions de la mainlevée provisoire n'étaient pas remplies. L'existence d'un contrat de prêt pour chacun des montants précités, qui constituait, selon la convention du 15 décembre 1994, la condition nécessaire à l'exigibilité du montant dû, n'avait pas été démontrée.

Ces arrêts ne mentionnent aucun cautionnement. La condition dont il est fait état quant à l'adhésion au concordat-dividende par la banque impliquait la conclusion par le recourant et son épouse d'un contrat de crédit aux termes duquel ils étaient débiteurs solidaires entre eux pour les deux montants précités. Il s'agissait donc d'un engagement indépendant, à savoir la conclusion de deux prêts, que les époux devaient prendre envers la banque. Ces arrêts ne permettent de retenir l'existence ni d'un cautionnement du recourant aux côtés de C_____ ni d'un abandon de créance.

En revanche, la convention proposée, par courrier du 26 novembre 2003, par B_____ portait sur le versement au plus tard le 15 février 2004 par le recourant d'un montant de CHF 500'000.-, pour solde de tous comptes concernant les poursuites diligentées contre lui et son épouse, nos 1_____, 2_____, 3_____, 4_____, 5_____ et 6_____, ainsi que deux actes de défaut de biens s'élevant à respectivement CHF 2'041'654.50 et CHF 2'661'961.20. Le montant de la dette du contribuable envers B_____ se montait donc, en tout cas, à CHF 2'041'654.50.

Les contrordres aux poursuites n° 2_____, 1_____ sont intervenus le 29 août 2005. L'abandon de créance a donc eu lieu en 2005. Cette date est confirmée par B_____ dans son courrier du 7 juin 2018 adressé au TAPI. La banque y a

- 11/14 - A/3322/2017 précisé que l'abandon des créances dès réception du montant transactionnel de CHF 510'000.- se rapportait à une dette de CHF 2'041'654.50 pour laquelle le recourant était co-débiteur solidaire avec la société E_____, dont la faillite avait été suspendue faute d'actifs en 2004. L'encaissement de la somme de CHF 510'000.- avait été enregistré le 31 août 2005. Ainsi, l'extrait de poursuite au 5 avril 2005 faisait encore état d'une poursuite de la banque contre le recourant pour une créance de CHF 2'041'654.50.

L'abandon de créance se rapporte ainsi bien à une dette contractée solidairement par le recourant aux côtés de E_____ ; il ne s'agissait pas d'un cautionnement. Il a porté sur la somme de CHF 1'531'654.50 (CHF 2'041'654.50 – CHF 510'000.-).

L'abandon de créance ayant amélioré la situation économique du recourant, l'autorité fiscale l'a, à juste titre, taxé en tant que revenu. 6)

Dans un autre grief, le recourant fait valoir que la valeur de l'abandon de créance devait tenir compte de sa situation d'insolvabilité, comme l'avait fait le fisc zurichois dans l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_120/2008, bien que ce point n'avait pas été examiné dans cet arrêt.

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 fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée. Ainsi, 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 ; 133 I 206 consid. 7.1 et 7.2 ; 118 Ia 1 consid. 3a).

b. La valeur d'une créance se définit du point de vue du créancier et non de celui du débiteur. Déterminer si l'abandon de créance accroît la capacité économique du débiteur ne dépend en revanche pas de la question de savoir si le créancier pourra un jour recouvrer sa créance en engageant des poursuites ou si celle-ci revêt ainsi une valeur effective pour lui. Partant, la prise en considération par le créancier de la solvabilité de son débiteur pour qualifier tout ou partie de sa créance de non-valeur n'est pas pertinente dans l'imposition de l'abandon de créance en faveur dudit débiteur. Il est décisif d'établir, dans la perspective du débiteur, si l'abandon de créance élargit sa marge de manœuvre financière, peu importe quel avait été l'état antérieur de sa fortune, respectivement à combien s'élèvent ses éventuelles dettes. En toute hypothèse, l'abandon de créance a pour

- 12/14 - A/3322/2017 effet d'améliorer la situation économique de son débiteur. Il s'ensuit que la clause générale figurant à l'art. 16 al. 1 LIFD s'avère, de par sa systématique, conforme au principe de l'imposition du revenu global net dans le domaine de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (ATF 142 II 197 consid. 5.5.3).

c. Si l'abandon de créance augmente la capacité économique du débiteur et accroît son patrimoine net, il n'accroît pas simultanément les liquidités dont il dispose. En effet, à mesure des moyens financiers ■ issus de ses revenus, de sa fortune ou d'autres sources ■ à sa disposition, le contribuable est susceptible de ne pas pouvoir faire face à la charge fiscale découlant de l'abandon de créance obtenu. Afin d'éviter les conséquences trop rigoureuses pour des contribuables tombés dans le dénuement, la loi prévoit la possibilité de demander une remise totale ou partielle des impôts normalement dus (art. 167 LIFD). Une telle situation peut se présenter notamment lorsque le paiement de l'entier du montant dû représenterait pour le contribuable un sacrifice disproportionné par rapport à sa capacité financière (ATF 142 II 197 consid. 6.3 ; 140 II 157 consid. 7.3).

d. En l'espèce, il convient de relever que l'arrêt cité par le recourant ne se prononce pas sur la question de savoir si le fisc zurichois, en ne tenant compte que d'un montant réduit de l'abandon de créance, a agi conformément à la loi. Cet arrêt n'est donc d'aucun secours.

Comme démontré ci-dessus, les taxations litigieuses ICC et IFD 2005 du recourant sont conformes aux dispositions légales applicables. Elles sont donc identiques à celles de tout autre contribuable placé dans une situation similaire. Contrairement à ce que souhaiterait le recourant, sa situation financière obérée ne constitue pas un motif permettant de diminuer la valeur de l'abandon de créance imposable ni de l'exonérer de toute taxation à cet égard.

Celui-ci pourra, s'il s'y estime fondé, faire valoir, le cas échéant, sa situation financière dans le cadre d'une demande de remise de dette auprès de l'AFC-GE. Cette question ne fait cependant pas l'objet de la présente procédure.

Le dernier grief sera donc également écarté.

Mal fondé, le recours doit être rejeté. 7)

Succombant, le recourant supportera un émolument de CHF 700.- (art. 87 al. 1 LPA) et ne peut se voir alloué une indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *

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