

GE_GERICHTE A/628/2011 vom 25. September 2012

GE Cour de justice, 2012-09-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_628_2011

FR: GE_GERICHTE A/628/2011 du 25 septembre 2012

IT: GE_GERICHTE A/628/2011 del 25 settembre 2012

Regeste

; DROIT FISCAL ; IMPÔT SUR LE REVENU ; ACTIVITÉ LUCRATIVE INDÉPENDANTE ; PERTE(ARGENT) ; DÉDUCTION(SENS GÉNÉRAL) | Des pertes reportées ne peuvent être déduites du revenu imposable qu'à la condition d'avoir été comptabilisées. A défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, cela suppose à tout le moins un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses, ainsi que des prélèvements et apports privés, tous établis chronologiquement aux dates successives de bouclage des exercices commerciaux déterminants pour les périodes fiscales en cause, respectivement signés et datés par le contribuable. Le report des pertes commerciales réalisées est réputé « épuisé », lorsque la compensation n'intervient pas durant un exercice bénéficiaire et que le contribuable ne conteste pas la contestation concernée. En l'espèce, ce dernier n'a pas établi les pertes commerciales alléguées par des pièces comptables probantes, de sorte que l'AFC-GE a refusé, à bon droit et sans violation du principe de la capacité contributive, de les écarter lors de la détermination de l'IFD et de l'ICC dus pour la période fiscale en cause. | LIFD.25 ; LIFD.27.al1.letb ; LIFD.125.al2 ; LIPP.72.al1 ; aLIPP-V.3.al3.letf ; LPFisc.29.al2

Erwägungen

E. 1

ère section dans la cause Monsieur X_____ représenté par Schaer & Miffon Associés, mandataires contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE et ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS _____ Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 21 décembre 2011 (JTAPI/1484/2011) EN FAIT 1) Monsieur X_____, né le _____ 1968 et domicilié à Y_____ dans le canton de Genève, a travaillé, de 1995 à 2001, comme gestionnaire indépendant d'un parc d'immeubles locatifs ou loués à Genève. Durant cette période, il a déclaré à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) des revenus provenant de cette activité ainsi que des pertes reportées à titre de déductions. 2) Jusqu'en 2001, l'AFC a pris en considération les pertes reportées des exercices fiscaux dès 1996. Ces pertes s'élevaient à CHF 3'602'424.- lors de l'exercice fiscal 2001. Pour la même période, M. X_____ a déclaré un revenu brut de CHF 6'042'399.- provenant notamment de la gestion de divers immeubles locatifs ou loués. Après déduction de toutes les charges, le revenu net retenu par l'AFC selon l'avis de taxation 2001 était de CHF 1'707'835.-. 3) a. Pour la période fiscale 2002, l'AFC a notifié à M. X_____ le 9 février 2004 un bordereau de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2002 d'un montant de CHF 968,60, calculé sur un revenu imposable de CHF 63'900.-. Le 8 avril 2004, M. X_____ a élevé réclamation contre ledit bordereau. L'AFC n'avait pas pris en considération les pertes reportées de CHF 3'403'339.- à titre de déductions. b. Le 9 décembre 2004, l'AFC a rejeté la réclamation. Elle était

tardive. Le contribuable ayant cessé toute activité indépendante, il ne pouvait pas du reste bénéficier de la réduction des pertes reportées. c. Le 6 janvier 2005, M. X_____ a interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct devenue le 1^{er} janvier 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), puis dès le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après: TAPI) contre la décision sur réclamation. Il s'était rendu régulièrement en France pour mener à bien des négociations financières et logistiques pour un concert prévu à l'Arena de Genève le 19 novembre 2004. Il n'avait cessé d'être indépendant malgré certaines occupations à temps partiel et rémunérées comme salarié. Le 13 septembre 2005, l'AFC s'est déterminée sur le recours du 6 janvier 2005. Les renseignements sur le fond de la taxation de M. X_____ avaient un caractère purement informatif et ne changeant rien à la tardiveté de la réclamation. Le 18 février 2009, la commission a invité le contribuable à lui faire savoir s'il entendait maintenir ou retirer son recours portant sur l'IFD 2002. Le contribuable n'avait pas contesté devant le Tribunal administratif la décision n o 261 du 25 septembre 2006 rendue par la commission portant sur l'ICC 2002. M. X_____ n'a pas répondu au courrier de la commission. d. Par décision du 28 juillet 2009, la commission a rejeté le recours. Il incombait au contribuable de prendre des dispositions pour sauvegarder ses droits lors de ses déplacements professionnels. L'intéressé ne pouvait pas bénéficier d'une restitution de délai. Il avait fait preuve de négligence. Le renseignement concernant la défalcation des pertes reportées était de caractère informatif et ne pouvait pas guérir la tardiveté manifeste de la réclamation. M. X_____ n'a pas recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision précitée rendue le 28 juillet 2009 par la commission. 4) Le 16 août 2004, M. X_____ a signé sa déclaration fiscale 2003 dans laquelle il a fait figurer des pertes reportées évaluées à CHF 3'325'750.- à titre de déductions. Il a également mentionné un salaire de CHF 48'000.- provenant d'une activité auprès de S_____ SA, une commission de vente de CHF 130'000.- et un rendement brut de CHF 15.- provenant de sa fortune mobilière. Son revenu brut imposable pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD 2003) et l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC 2003) était de CHF 178'015.-. Les déductions relatives à ce revenu ne sont plus contestées dans la présente procédure. Dans la déclaration fiscale 2003, sous la rubrique immeubles locatifs ou loués, il a mentionné à la main « Vte tot le 26 février 2001. N'est plus P mais nu-propriet. ». 5) Le 26 avril 2005, l'AFC a établi les bordereaux de taxation IFD 2003 et ICC 2003 de M. X_____. L'ICC 2003 calculé sur un revenu imposable de CHF 161'893.- au taux de CHF 161'893.- a été fixé à CHF 39'191,15. L'IFD 2003 a été, après déduction d'un bordereau provisoire, fixé à CHF 9'451,90 calculés sur un revenu imposable de CHF 164'500.-, au taux de CHF 164'500.-. Les pertes reportées de CHF 3'325'750.- n'avaient pas été prises en considération, le contribuable ayant cessé toute activité indépendante. 6) Le 20 mai 2005, M. X_____ a déposé auprès de l'AFC une réclamation contre les bordereaux ICC et IFD 2003 concluant à la prise en compte des pertes reportées de CHF 3'325'750.-. 7) Le 3 février 2011, l'AFC a confirmé la taxation 2003 de M. X_____ pour l'ICC et l'IFD par deux décisions sur réclamation. Monsieur X_____ n'avait pas tenu une comptabilité commerciale et avait cessé toute activité indépendante commerciale durant l'année 2003. 8) Le 25 février 2011, M. X_____ a recouru contre les décisions du 3 février 2011 de l'AFC auprès du TAPI. 9) Le 24 mars 2011, Monsieur X_____ a complété son recours sur invitation du TAPI. Il a conclu à la déduction des pertes reportées de CHF 3'325'750.- et à l'allocation d'une indemnité de procédure. Il avait exercé une activité indépendante en 2003 et avait perçu une commission de CHF 130'000.-. 10) Le 15 juillet 2011, l'AFC a conclu au rejet du recours.

M. X_____ n'avait pas exercé d'activité indépendante en 2003. Il n'avait fourni aucune comptabilité pouvant l'attester. 11) Le 29 août 2011, M. X_____ a répliqué. De 1995 à 2002, il avait exercé une activité lucrative indépendante, pour laquelle des comptes de vente avaient été produits. L'AFC avait admis son activité lucrative indépendante et avait pris en considération dans les avis de taxation antérieurs notamment ceux de 1999, 2000 et 2001 les tableaux des pertes reportées qu'il avait produits. 12) Le 21 décembre 2011, le TAPI a rejeté le recours de M. X_____. Les pertes reportées de CHF 3'325'750.- ne pouvaient pas être admises en déduction pour l'exercice fiscal 2003. En 2003, M. X_____ n'avait pas tenu de comptabilité commerciale au sens 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). 13) Par acte déposé le 3 février 2012, M. X_____ a recouru contre le jugement précité reçu le 6 janvier 2012, concluant à son annulation, à la prise en compte de la perte reportée de CHF 3'725'750.- (recte : CHF 3'325'750.-) durant la période fiscale 2003, à la reconnaissance de l'exercice d'une activité indépendante de manière prépondérante en 2003 et à la reconnaissance de l'absence d'une obligation légale de tenir une comptabilité et de produire un nouveau tableau des pertes reportées. L'année fiscale 2003 avait été une année charnière dans son activité. La commission perçue de CHF 130'000.- démontrait qu'il avait exercé une activité lucrative indépendante au cours de la période fiscale 2003. Il n'était pas nécessaire de tenir une comptabilité commerciale pour être considérée comme indépendant et partant, obtenir la déduction des pertes reportées. Son statut professionnel n'était pas déterminant pour déduire les pertes reportées. 14) Le 16 mars 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Seule une perte de nature commerciale dûment comptabilisée pouvait être reportée. Le contribuable devait d'une part tenir régulièrement une comptabilité au sens des articles 957 ss CO et, d'autre part, exercer une activité en la forme commerciale. La perte reportée invoquée par M. X_____ (ci-après : le recourant) n'avait fait l'objet d'aucune comptabilité. 15) Le 20 mars 2012, le juge délégué a communiqué au recourant les observations de l'AFC, et lui a imparti un délai au 20 avril 2012 pour répliquer. A défaut, la cause serait gardée à juger à l'expiration de ce délai. 16) Le 29 mars 2012, M. X_____ a persisté dans ses conclusions. L'absence d'une comptabilité commerciale pour l'exercice fiscal 2003 était la conséquence de son changement d'activité. La perte qu'il avait enregistrée constituait matériellement la suite de ses activités commerciales précédentes dans l'immobilier ; la perte enregistrée était la conséquence d'une opération antérieure. Le refus de prendre en compte les pertes reportées en raison d'une absence formelle d'une comptabilité commerciale serait arbitraire. Par ailleurs, il devait être taxé selon sa capacité contributive, la prise en compte de la perte devant également être admise de ce point de vue. 17) Sur ce, la cause a été gardée à juger. EN DROIT 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2) Le litige porte sur le refus de l'AFC-GE de prendre en considération, dans ses décisions de taxation IFD et ICC 2003, les pertes commerciales reportées de CHF 3'325'750.- invoquées par le recourant. Comme le veut la jurisprudence, les deux impôts seront abordés séparément (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Impôt fédéral direct 3) Selon l'art. 25 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33 LIFD. 4) Aux termes de l'art. 27 al. 1 LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou

professionnel. L'art. 27 al. 2 let. f LIFD prévoit que font notamment partie de ces frais les pertes effectives réalisées sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées. Outre l'exercice d'une activité commerciale indépendante par le contribuable, la comptabilisation des pertes constitue donc une condition nécessaire à leur déductibilité (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.300/2006 du 27 février 2007, consid. 10.2 ; 2P.185/2006 du 27 novembre 2006, consid. 3.5). 5) D'après l'art. 125 al. 2 LIFD, les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales 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. Dès lors qu'il s'agit d'une déduction visant à réduire l'obligation fiscale des contribuables, le fardeau de la preuve leur incombe (ATA/241/2012 du 24 avril 2012 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2^{ème} éd., 2007, p. 87 n. 22 et les références citées). Les états d'actifs et passifs doivent être établis chronologiquement aux dates successives de bouclage des exercices commerciaux déterminants pour les périodes fiscales en cause (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.300/2006 précité, consid. 10.2 ; 2P.185/2006 précité, consid. 3.5). Il n'appartient en effet pas aux autorités fiscales de rétablir la comptabilité défaillante d'un contribuable (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_669/2008 du 8 décembre 2008, consid. 7 ; 2P.185/2006 précité, consid. 10), ni de déterminer le montant des pertes que celui-ci n'a pas annoncées en se fondant sur les autres données apparaissant dans la déclaration remise ou dans ses nombreuses annexes (ATA/756/2002 du 3 décembre 2002, consid. 4b). 6) L'art. 125 al. 2 LIFD ne précise pas ce qu'il faut entendre par « état des actifs et des passifs, relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés ». Selon la jurisprudence, les exigences auxquelles doivent répondre ces états dépendent des circonstances du cas d'espèce, en particulier du type d'activité et de l'ampleur de cette dernière. Dans tous les cas, ils doivent être propres à garantir une saisie complète et fiable du revenu et de la fortune liés à l'activité lucrative indépendante et pouvoir être contrôlés dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_669/2008 du 8 décembre 2008, consid. 7.1 ; 2A.300/2006 précité, consid. 3.4 ; 2P.185/2006 précité, consid. 10.1 ; ATA/241/2012 déjà cité et ATA/367/2010 du 1^{er} juin 2010, consid. 4). 7) A teneur des art. 27 al. 2 let. b et 125 al. 2 LIFD, un professionnel de l'immobilier doit par conséquent 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 précité, consid. 3.5 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.202/2003 du 13 décembre 2003, consid. 4). 8) En l'espèce, l'AFC-GE a retenu un revenu imposable de CHF 164'500.- pour calculer l'IFD 2003 du recourant, au taux de CHF 164'500.-. Elle a relevé en outre que le contribuable n'avait pas établi une comptabilité formelle de ses activités commerciales. Pour le recourant, les pertes reportées écartées de la taxation 2003 avaient été reconnues en partie par l'AFC-GE depuis les années fiscales 1996 à 2001. L'AFC-GE pouvait par conséquent se référer à ses déclarations fiscales antérieures. Malgré l'existence de ces taxations antérieures, le recourant n'était pas dispensé de produire un état de ses actifs et passifs pour chaque exercice fiscal ultérieur. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, une taxation en matière d'impôts directs ne revêt l'autorité de la chose décidée que pour la période fiscale concernée ; les circonstances de fait et celles de droit peuvent être appréciées différemment lors d'une période de taxation ultérieure. Elles ne revêtent que la qualité de motifs qui ne participent pas à l'autorité matérielle de la chose décidée. Le report de pertes doit ainsi être

examiné au moment où il est demandé, c'est-à-dire aussi pour les périodes fiscales ultérieures (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_220/2009 du 10 août 2009, consid. 8.1). Selon les dispositions légales précitées et la jurisprudence rendue à leur sujet, le recourant devait au moins tenir un état de ses actifs et passifs pour l'exercice fiscal 2003 afin de permettre à l'AFC-GE d'apprécier de manière complète sa situation financière au moment d'examiner la déduction des pertes reportées litigieuses. Or, en annexe à sa déclaration fiscale 2003 datée du 16 août 2004, le recourant n'a produit aucun compte d'exploitation de son activité lucrative indépendante. Dans son complément de recours du 24 mars 2011 devant le TAPI, il a reconnu qu'il aurait dû établir un bilan et des comptes de profits et pertes. Il a néanmoins annexé à son mémoire un bilan établi au 31 décembre 2004 faisant état de charges et produits d'exploitation, mais sans préciser l'activité concernée. Dans son écriture du 29 août 2011 devant le TAPI, le recourant a produit les avis de taxation 1998, 1999 et 2000 ainsi que des tableaux non signés ni datés mentionnant des pertes de CHF 1'819'408.- à reporter dans les déclarations fiscales 2002 et 2003. Au cours de la présente procédure, le recourant n'a produit aucun document comptable à même d'établir l'origine des pertes reportées litigieuses. Ainsi, il ressort du dossier que le recourant n'a pas produit de comptabilité régulière de son activité lucrative indépendante à tout le moins depuis l'exercice fiscal 2002. La comparaison des avis de taxation 1999, 2000 et 2001 avec les tableaux fournis devant le TAPI suffit à s'en convaincre. Les premiers détaillaient les revenus des immeubles locatifs encaissés et les charges supportées, tandis que les seconds n'étaient plus que des « relevés » de pertes reportées, sans indication aucune quant à l'origine de celles-ci. Pour sa déclaration fiscale 2003, le recourant n'a donc pas tenu un état de ses actifs et passifs, ni de relevés de ses recettes et dépenses, ainsi que de ses prélèvements et apports privés qui soient conformes aux exigences posées par l'art. 125 al. 2 LIFD. Son bilan a été établi au 31 décembre 2004, soit bien après la clôture de l'exercice fiscal en cause, et n'est aucunement propre à garantir une saisie fiable et complète de ses revenus et fortune durant la période considérée. 9) Pour l'exercice fiscal 2003 litigieux le recourant n'a ainsi pas établi par des pièces comptables probantes l'existence des pertes commerciales dont il se prévaut. Il n'a produit aucun document relatif à la période fiscale concernée qui établisse l'état des actifs et des passifs conformément à l'usage commercial. Si une comptabilité formelle ne pouvait être exigée du recourant, celui-ci devait produire l'état de ses actifs et passifs propres à garantir une saisie complète et fiable du revenu et de la fortune liés à l'activité lucrative indépendante et à être contrôlés dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales. Il a certes produit son certificat de salaire en rapport avec son activité dépendante et une facture non datée de la commission de CHF 130'000.-, mais ces deux documents ne remplissent pas les exigences légales et jurisprudentielles en matière de déduction des pertes reportées. Dans ces conditions, l'AFC-GE pouvait considérer que les pertes reportées n'étaient pas comptabilisées conformément à l'art. 27 al. 1 LIFD. C'est à bon droit qu'elle a refusé de prendre en considération les pertes reportées lors de la fixation de l'IFD dû pour l'année 2003 (ATA 241/2012 déjà cité). 10) Par ailleurs, selon la jurisprudence et la doctrine, lorsque la compensation n'intervient pas durant un exercice bénéficiaire et que le contribuable ne conteste pas la taxation concernée, le report des pertes est alors réputé « épuisé » de sorte que celui-ci ne peut plus être invoqué lors de périodes fiscales ultérieures (D. YERSIN / Y. NOËL, Impôt fédéral direct - Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 882 et les références citées). 11) En l'espèce, le recourant n'a pas recouru contre la décision du 28 juillet 2009 de la commission portant sur l'IFD 2002, alors qu'il avait, dans sa réclamation du 8 avril 2004, reproché à l'AFC de ne pas avoir pris

en compte des pertes reportées à hauteur de CHF 3'403'339.-. Dans ces conditions, le droit du recourant de demander la déduction de ses pertes reportées pour les périodes fiscales ultérieures était réputé « épuisé » à partir de l'exercice fiscal 2003. L'AFC-GE était aussi fondée à refuser de prendre en considération les pertes reportées lors de la fixation de l'IFD dû pour l'année 2003. 12) Au vu de ce qui précède, la question de savoir si le recourant a cessé en 2003 d'exercer une activité lucrative indépendante peut rester ouverte. Impôt cantonal et communal 13) 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 1^{er} janvier 2010, c'est l'ancien droit, soit les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP - I à V), qui s'applique à la résolution du présent litige dans la mesure où il porte sur la période fiscale 2003. 14) Selon l'art. 3 al. 3 let. f aLIPP-V, sont déduits du revenu résultant d'une activité lucrative indépendante les pertes de 7 exercices au plus précédant la période fiscale, pour la part qui n'a pas pu être déduite dans la taxation de l'impôt d'années antérieures. 15) D'après l'art. 29 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - RS D 3 17), les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration, à chaque période fiscale, les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats et, le cas échéant, annexe) de la période concernée 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. 16) L'art. 29 al. 2 LPFisc reprend l'énoncé de l'art. 125 al. 2 LIFD. Les considérations émises ci-dessus pour l'IFD 2003 sont donc également valables pour l'ICC. Le recourant devait par conséquent tenir une comptabilité, ou à tout le moins l'état de ses actifs et passifs, les relevés de ses recettes et dépenses ainsi que ses prélèvements et apports privés. Il lui revenait d'apporter la preuve de la réalité des montants invoqués à titre de déduction. 17) En l'espèce, le recourant n'a pas produit les pièces permettant à l'AFC de déterminer l'origine des pertes reportées dont il demande la déduction. Il se contente d'articuler un chiffre de CHF 3'325'750.- sans produire un état de ses actifs et passifs propres à saisir complètement son revenu et sa fortune liés à l'activité lucrative indépendante et à être contrôlés dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales. Dans ces conditions, sa déclaration fiscale 2003 ne satisfait pas aux exigences de l'art. 29 al. 2 LPFisc. Le recourant n'ayant pas justifié par des documents probants la réalité des pertes commerciales qu'il prétend déduire de son revenu imposable, l'AFC était en droit d'écarter celles-ci lors de la détermination de l'impôt cantonal et communal dû pour l'année 2003. 18) Par ailleurs, les considérations précédentes portant sur le droit au report des pertes réputé « épuisé » concernant l'IFD 2003 sont mutatis mutandis applicables à l'ICC 2003. Partant, le recours du 3 février 2012 mal fondé doit être rejeté par substitution de motifs, sans qu'il soit nécessaire d'examiner si le contribuable a exercé une activité lucrative indépendante durant l'exercice fiscal 2003. 19) Le recourant invoque enfin une violation du principe de l'imposition selon la capacité contributive, le résultat des taxations IFD et ICC querellées aboutissant, selon lui, à une situation arbitraire sur le plan matériel. 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 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 (ATA/241/2012 déjà cité et X. OBERSON, op. cit. , p. 36, n. 34). 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 (ATF 133 I 217 consid. 7.1). En outre, chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens : la charge fiscale doit être adaptée à la substance économique à la disposition du contribuable (D. YERSIN / Y. NOËL, op. cit., p. 29 et les arrêts cités). 20) En l'espèce, les bordereaux litigieux sont conformes au principe de l'imposition selon la capacité contributive. Ils correspondent à la situation financière déclarée par le recourant, soit un revenu de CHF 178'015.- réalisé durant la période fiscale concernée duquel ont été déduits les montants admissibles et dûment prouvés. En conséquence, ce dernier grief sera également écarté, et le recours rejeté. 21) Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (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.