

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1633/2023 ICCIFD

JTAPI/507/2024

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 27 mai 2024

dans la cause

Monsieur A_____, représenté par FCF CONSULTING SARL, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Domicilié depuis de nombreuses années dans le canton de Genève, Monsieur A_____ (ci-après : le contribuable ou le recourant) a annoncé avec effet au 31 mai 2017 son départ pour Panama.
2. Dans sa déclaration fiscale 2017, le contribuable a notamment revendiqué la déduction d'une perte commerciale reportée de CHF 99'752.-, ce qui ramenait son revenu imposable à zéro. Sa fortune était notamment composée d'actifs commerciaux bruts de CHF 2'282'746.-, sous déduction d'un passif de CHF 258'021.-. Compte tenu de la fortune mobilière, des dettes chirographaires et hypothécaires ainsi que la déduction sociale sur la fortune, le montant imposable était nul. A cette déclaration étaient notamment annexés des comptes de l'activité indépendante au 31 mai 2017, qui portaient sur une opération immobilière dans le canton du Valais.
3. En réponse à une demande de renseignements de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) du 15 octobre 2018, la fiduciaire du contribuable lui a transmis le 10 décembre 2018 une répartition intercantonale du revenu et de la fortune qu'elle avait établie.
4. Le 1^{er} mars 2019, l'AFC-GE a demandé au contribuable de lui transmettre une copie de la répartition intercantonale émise par l'administration fiscale cantonale valaisanne concernant son activité indépendante.
5. Répondant à cette demande le 29 mars 2019, la fiduciaire du contribuable a indiqué que la taxation 2017 n'avait pas encore été établie par le canton du Valais et qu'elle la transmettrait dès réception, tout en intervenant pour qu'elle soit établie au plus vite.
6. Après deux relances de l'AFC-GE des 7 octobre 2020 et 17 novembre 2020, la fiduciaire du contribuable a indiqué le 10 décembre 2020 qu'elle n'avait toujours pas reçu la taxation valaisanne.
7. Par un courrier recommandé du 5 décembre 2022, l'AFC-GE a demandé la production de différents documents. Y répondant par un courriel du 12 février 2023 à la taxatrice, le contribuable a notamment communiqué la décision de répartition intercantonale établie par le canton de Vaud et un courriel du taxateur réviseur valaisan confirmant que seuls les procès-verbaux de taxation avaient été envoyés pour les années 2017 à 2020 et que le canton du Valais n'avait établi aucune répartition intercantonale pour ces périodes.
8. Le 2 mars 2023, l'AFC-GE a émis les bordereaux 2017 du contribuable. Pour l'ICC, était taxé un revenu de CHF 66'224.- au taux de 158'833 et une fortune nulle, l'impôt dû selon le total II du bordereau s'élevant à CHF 12'228.-. Calculé sur un revenu imposable de CHF 68'900.- au taux de 158'200, l'IFD s'élevait à CHF 3'247.70. Les avis de taxation font notamment ressortir qu'aucune perte de l'activité indépendante n'a été admise en déduction.

9. Contre ces bordereaux, le contribuable a, par l'intermédiaire de sa fiduciaire, formé une réclamation par un courrier recommandé du 24 mars 2023. Il demandait la prise en compte d'une perte non compensée découlant de l'activité indépendante de CHF 105'373.-, qui ramenait ainsi le revenu imposable à zéro.
10. Par des décisions du 11 avril 2023, l'AFC-GE a écarté cette réclamation et maintenu ses taxations au motif que, en raison de pertes successives subies pendant plusieurs années, l'activité indépendante ne pouvait plus être considérée comme lucrative, de sorte que le report de pertes non compensées n'était pas admis en déduction. Elle relevait par ailleurs que des comptes commerciaux établis de manière conforme au CO devaient être établis.
11. Par un courrier recommandé du 12 mai 2023, la fiduciaire du contribuable a formé un recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) contre ces décisions. Expliquant que la promotion immobilière qu'il avait initiée dans le canton du Valais avait été à l'origine d'une importante perte en raison de l'annulation de l'autorisation de construire délivrée suite à l'entrée en vigueur de la Lex Weber, il concluait à ce que son caractère commercial soit retenu et à la déduction de la part reportable de la perte subie en 2013 non absorbée par les revenus des périodes ultérieures. Il joignait notamment à son recours un bilan de son activité indépendante au 31 décembre 2017, qui fait ressortir un total d'actifs de CHF 3'608'229.50 et des dettes de CHF 255'234.90 ainsi que le grand livre complet de l'exercice 2017. Il concluait également à ce que les frais du Tribunal et du mandataire soient mis à la charge de l'AFC-GE.
12. L'AFC-GE a demandé à plusieurs reprises au tribunal de lui accorder un délai supplémentaire pour produire sa réponse et son dossier.
13. Le 4 septembre 2023, l'AFC-GE informait le tribunal que, après avoir reçu des documents fiscaux du canton du Valais, le dossier était en voie de retrait. Elle s'opposait toutefois au paiement d'une quelconque indemnité au contribuable en raison de son défaut de collaboration dans le cadre de la procédure. A cet envoi était joint une copie d'un courrier du service cantonal des contributions du 8 août 2023 communiquant des décisions de taxation 2013 à 2020 ainsi que la comptabilité des périodes 2013 à 2020, précisant de ne pas être en possession de celles relatives aux années 2015 et 2017.
14. Le 12 septembre 2023, l'AFC-GE a émis des bordereaux rectificatifs portant sur un revenu nul, tant pour l'ICC que pour l'IFD. Au regard des bordereaux originaux du 2 mars 2023, étaient intégrés dans la fortune imposable des actifs commerciaux bruts de CHF 3'352'943.-, des passifs commerciaux de CHF 255'235.- et une déduction sociale sur la fortune commerciale de CHF 499'028.-. Compte tenu des autres éléments de fortune mobilière et dettes ainsi que de la déduction sociale inchangée, la fortune imposable s'élevait désormais à CHF 1'386'494.-, dont une part de CHF 364'434.- était taxée dans le canton. L'impôt réclamé était ramené, selon le total II du bordereau, à CHF 1'054.10.

15. Par un courrier du 25 mars 2023, la fiduciaire du recourant a indiqué au tribunal qu'il ne pouvait pas retirer sa contestation. En particulier, il maintenait sa demande relative aux frais juridiques et honoraires pour le recours et contestait l'augmentation de sa fortune imposable en se référant au bilan au 31 mai 2017. Il contestait également le fait que la fortune brute immobilière comprenne un montant de CHF 250'680.- alors que les biens immobiliers étaient déjà compris dans les actifs commerciaux.
16. Dans sa réponse au recours du 16 novembre 2023, et après avoir rappelé le déroulement des faits, l'AFC-GE a indiqué en premier lieu que, comme il ressortait des documents reçus du fisc valaisan que des ventes immobilières avaient eu lieu, l'existence de la persistance d'une activité indépendante devait être confirmée, ce qui permettait la déduction de la perte commerciale, qui n'est plus litigieuse. Elle s'opposait en revanche à ce qu'une indemnité soit allouée au recourant au motif que celui-ci n'avait pas fourni l'intégralité des documents nécessaires à un établissement de faits complets et qu'elle avait dû elle-même rechercher les pièces pertinentes. S'agissant de la fortune imposable, elle indiquait s'être fondée sur la comptabilité au 31 décembre 2017 jointe au recours, qui correspond au bilan final et non pas à un bilan intermédiaire. Du montant des actifs de CHF 3'608'229.50 ont été retranchés CHF 4'606.- de découvert selon la comptabilité et CHF 250'680.- pour le bien immobilier, si bien que le montant retenu dans l'avis de taxation de CHF 3'352'944.- est correct. La déduction des passifs commerciaux est conforme aux comptes et la déduction sociale sur la fortune commerciale correspond à une application correcte de la loi. Elle concluait dès lors à la confirmation de ses décisions de taxation du 12 septembre 2023.
17. Cette écriture a été communiquée à la fiduciaire du recourant par le greffe du tribunal le 17 novembre 2023 en lui fixant un délai au 11 décembre 2023 pour déposer une éventuelle réplique. Aucune écriture n'est parvenue au tribunal.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.
3. Le tribunal relève en premier lieu que, compte tenu des pièces produites et des explications communiquées par les deux parties, l'admission de la déduction d'une perte reportée en déduction du revenu imposable de la période 2017 est conforme au droit. Le montant de cette déduction n'est par ailleurs pas contesté.

4. Il en découle dès lors que le recours est devenu sans objet s'agissant de l'impôt fédéral direct, puisque le bordereau émis est ainsi annulé en totalité. Formellement, toutefois, le recours sera admis puisqu'il n'a pas fait l'objet d'un retrait de la part du recourant.
5. En ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, se pose préalablement la question de savoir si, en retenant désormais une fortune imposable dans son bordereau rectificatif du 12 septembre 2023, l'AFC-GE ne conclut pas à une aggravation de la situation du recourant (*reformatio in pejus*). Le tribunal estime que tel n'est pas le cas, puisque le montant total d'impôt dû est notablement inférieur à celui qui ressort de la taxation contre laquelle un recours a été déposé. En outre, le recourant a eu l'occasion de s'exprimer par son écriture du 25 octobre 2023 sur la détermination de la fortune imposable. Enfin, il n'a pas réagi en exerçant son droit à la réplique après qu'il ait reçu la copie des observations de l'AFC-GE du 16 novembre 2023.
6. D'une teneur identique à l'art. 17 LHID, l'art. 64 LIPP prescrit que : "la fortune imposable se détermine d'après son état à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement. Pour les contribuables qui exercent une activité indépendante et dont les exercices commerciaux ne coïncident pas avec l'année civile, la fortune commerciale imposable se détermine d'après les fonds propres existants à la fin de l'exercice commercial clos pendant la période fiscale".
7. En l'espèce, le contribuable a annoncé son départ pour l'étranger le 31 mai 2017. Cette date correspond à celle de la fin de son assujettissement à l'impôt à Genève.
8. Le recourant boucle ses comptes annuels chaque 31 décembre. Dans la mesure où son assujettissement a pris fin le 31 mai 2017, c'est à cette date que sa fortune doit être calculée.
9. Ni les publications des Autorités fiscales (en particulier, l'Information Calcul des impôts dans le temps, éditée par la CSI), ni le Commentaire alémanique de la LHID ne traitent de cette problématique. Celui-ci souligne en premier lieu que le principe de la date déterminante s'applique également à la fortune commerciale des indépendants avec toutefois une règle particulière pour des raisons de praticabilité si les comptes ne sont pas bouclés à la même date. Il évoque par ailleurs l'hypothèse d'une activité indépendante démarrée durant le dernier trimestre d'une année civile et considère que, à défaut de comptes bouclés au 31 décembre, il faut se fonder sur le bilan d'ouverture (Béat. KÖNIG/Christian MADUZ in : Zweifel/Beusch (éd.) art. 17 StHG N 6 et 7).
10. En l'espèce, le tribunal constate sur la base des comptes détaillés de l'exercice 2017 produits par le recourant que l'essentiel de l'augmentation de la valeur de ses actifs au bilan est liée aux coûts de construction des différents chalets qui ont été financés par des apports privés. Il faut par conséquent présumer qu'il s'agit de prélèvements sur ses comptes bancaires. Se baser sur les derniers comptes annuels bouclés avant la fin de l'assujettissement, c'est-à-dire au 31 décembre 2016, impliquerait qu'il faudrait ajouter aux avoirs en compte au 31 mai 2017, le montant des apports à

l'entreprise pour refléter la capacité contributive réelle du recourant. A l'opposé, retenir comme l'a fait l'AFC-GE le total des actifs au 31 décembre 2017 contrevient non seulement au texte de la loi, puisqu'il s'agit d'états financiers clôturés après la fin de l'assujettissement, mais aussi ne reflète pas les prélèvements effectués après son départ sur les comptes bancaires du recourant, dont les relevés au 31 mai 2017 ont été annexés à sa déclaration.

11. Compte tenu de ce qui précède, le tribunal considère qu'il y a lieu en l'espèce d'évaluer la fortune commerciale du recourant sur la base du bilan intermédiaire au 31 mai 2017 annexé à sa déclaration, soit les actifs bruts de CHF 2'285'852.-. De ce montant devra être déduite la valeur de la fortune immobilière déjà taxée de CHF 250'680.- ainsi que la déduction de dettes s'élevant à CHF 258'021.- ainsi que la déduction sociale sur la fortune commerciale prévue par le droit cantonal.
12. Le recours sera partiellement admis dans cette mesure.
13. L'AFC-GE s'oppose enfin à ce qu'une indemnité soit allouée au recourant au motif qu'il n'avait pas fourni l'intégralité des documents nécessaires à un établissement des faits complets. Le tribunal relève en premier lieu que, dans la procédure de taxation, un défaut de collaboration ne peut pas être reproché au contribuable. Bien au contraire, celui-ci avait notamment tenté vainement d'obtenir la répartition intercantonale du canton du Valais auprès du taxateur et avait transmis sa réponse à l'AFC-GE. En annexe à son recours, il avait déposé de nombreux justificatifs, notamment les comptes de son activité indépendante avec le détail du grand livre.
14. C'est l'AFC-GE qui, malgré l'effet dévolutif du recours et le devoir d'établir d'office les faits par le tribunal (art. 50 al. 2 et 51 LPFisc) a pris l'initiative de demander de nouvelles pièces à ses homologues valaisans, dont la pertinence peut rester incertaine puisque le recours a été admis sur son objet principal. Il n'y a dès lors pas de raison de ne pas allouer une indemnité au recourant.
15. Tenant toutefois compte du fait que, sur la question nouvelle de la détermination de la fortune imposable soulevée en cours de procédure, le recours est admis pour des motifs qui n'ont pas été développés par le recourant, celui-ci se verra allouer une indemnité légèrement réduite. L'émolument de jugement sera également fixé en conséquence.
16. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), le recourant, pris conjointement et solidairement, est condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 300.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).
17. Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 800.-, à la charge de l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, sera allouée au recourant (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 12 mai 2023 par Monsieur A_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 11 avril 2023;
2. l'admet ;
3. renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision de taxation dans le sens des considérants ;
4. met à la charge du recourant un émolument de CHF 300.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
5. ordonne la restitution au recourant du solde de l'avance de frais de CHF 400.- ;
6. condamne l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, à verser au recourant une indemnité de procédure de CHF 800.- ;
7. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Antoine BERTHOUD, président, Laurence DEMATRAZ et Pascal DE LUCIA, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :
Le président suppléant
Antoine BERTHOUD

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière