

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3028/2008-ICC

ATA/714/2012

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 30 octobre 2012

2^{ème} section

dans la cause

Madame F_____ et Monsieur P_____ I_____
représentés par Me Pietro Sansonetti, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière
administrative du 30 juillet 2010 (DCCR/1130/2010)**

EN FAIT

1. Madame F_____ et Monsieur P_____ I_____ (ci-après : les époux I_____) sont mariés et contribuables genevois de longue date.
2. A partir de l'année 1986, M. P_____ I_____ a pris part, avec quatre autres associés (ci-après : les promoteurs), à une promotion immobilière relative à un immeuble sis _____, rue de C_____, à Genève (ci-après : l'immeuble). Sa part dans le projet était de 20 %.
3. Le partenaire financier de cette opération a été, dès le départ, la Banque G_____ (ci-après : la G_____).
4. Le 12 février 2004, la fondation de valorisation des actifs de la G_____ (ci-après : la fondation) a acquis aux enchères l'immeuble précité, au terme d'une poursuite en réalisation des gages immobiliers grevant ce dernier, pour le prix net de CHF 10'945'381,19.
5. Au moment de la vente, la créance détenue par la fondation à l'encontre des promoteurs s'élevait à CHF 22'559'541,10, si bien que cette dernière s'est parallèlement vu délivrer un certificat d'insuffisance de gage contre ceux-là, pris conjointement et solidairement, à hauteur de CHF 11'615'159,91.
6. La fondation a poursuivi les promoteurs à raison de cette créance, ce qui a conduit M. I_____ à convenir avec celle-ci, selon un accord du 20 décembre 2005, d'un échelonnement de paiement. En substance, et dans la mesure utile pour le présent litige, il était prévu que M. I_____ devait verser la somme de CHF 1'000'000.- d'ici au 5 janvier 2006 au plus tard ; par la suite, la somme de CHF 3'200'000.- devait être acquittée en quatre annuités de CHF 800'000.- chacune, échelonnée du 5 janvier 2007 au 5 janvier 2010. Les sommes versées seraient imputées en totalité sur la dette qu'il devait conjointement et solidairement avec ses quatre codébiteurs, sans préjudice pour ses droits récursoires à l'encontre de ceux-ci.
7. Il ne ressort de la procédure aucune pièce attestant de ce que le montant de CHF 1'000'000.- précité aurait été effectivement payé durant l'année fiscale 2005.
8. Dans leur déclaration fiscale pour l'année 2005 du 13 octobre 2006, les époux I_____ ont déclaré un revenu imposable de CHF 1'287'712.- pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et une fortune imposable nulle. Pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), ils ont déclaré un revenu imposable de CHF 1'278'391.-.

A l'appui de leur déclaration, ils ont notamment sollicité, en page 16, la déduction d'un montant de CHF 1'000'000.- ayant été versé à la fondation.

9. Par bordereaux de taxation du 18 février 2008, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC ou l'autorité intimée) a refusé de prendre en compte cette déduction.

10. Les époux I_____ ont formé une réclamation à l'encontre de ces bordereaux par acte du 7 mars 2008. La somme de CHF 1'000'000.- payée à la fondation devait, en substance, être qualifiée de charge commerciale. La vente de l'immeuble en 2004 avait en outre généré une perte totale de CHF 4'488'815,21 (montant obtenu en retranchant du prix d'achat les loyers encaissés par les promoteurs et le prix de la vente aux enchères du 12 février 2004), dont le 20 %, soit CHF 897'763,04, constituait une perte ayant été omise dans la déclaration et qui devait partant être acceptée en déduction.

11. Le 31 juillet 2008, l'AFC a rejeté ladite réclamation.

Le montant de CHF 1'000'000.- devait être qualifié de remboursement de dette dont la déduction était proscrite par la loi. En outre, la vente de l'immeuble ayant eu lieu en 2004, son résultat ne pouvait être considéré dans l'établissement de l'assiette fiscale 2005.

12. Le 22 août 2008, les époux I_____ ont recouru contre ce prononcé auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), devenue le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), reprenant leurs argumentation et conclusions précédentes.

13. Par décision du 30 juillet 2010, notifiée le 10 août 2010 aux parties, la commission a rejeté le recours.

Après avoir observé préalablement que, bien que rendus attentifs à la nécessité de prouver le versement de la somme de CHF 1'000'000.- à la fondation par l'AFC dans sa réponse du 27 février 2009, les recourants n'avaient pas « cru bon » adresser spontanément à la commission le justificatif manquant, les premiers juges ont considéré que la question de savoir si le paiement litigieux avait été réellement fait, ou non, pouvait rester ouverte. L'arrêt cité par les recourants (RDAF 2005 II 460) n'était pas topique, ceux-ci n'ayant pas tenu de comptabilité alors que cette décision se fondait essentiellement sur le droit et la pratique comptables. En tout état de cause, même à retenir qu'une comptabilité aurait été tenue, et même si la situation de codébiteur solidaire du recourant présentait de larges analogies avec celles du donneur de caution faisant l'objet de l'arrêt précité, force était de constater que, conformément aux art. 148 et 149 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième :

Droit des obligations - CO - RS 220), le codébiteur solidaire qui payait au-delà de sa part jouissait d'un droit de recours contre les autres débiteurs, pour laquelle il bénéficiait d'une subrogation. Les recourants alléguaient eux-mêmes que leur part de la dette envers la fondation de 20 % s'élevait à CHF 2'322'831,98, si bien que le montant de CHF 1'000'000.- n'excédait pas leur part de la dette. En outre, quand bien même ce versement excéderait sa part d'un cinquième dans les rapports internes, le trop payé devrait, en cas de tenue d'une comptabilité commerciale, être contrebalancé à l'actif par une créance contre les autres codébiteurs solidaires. Le risque d'insolvabilité des codébiteurs, et le caractère vain des prétentions récursoires, n'était finalement aucunement prouvé.

S'agissant de la perte alléguée, celle-ci avait effectivement été subie en 2004, et non en 2005. Or, conformément à la jurisprudence, le report d'une perte qui n'avait pas été régulièrement comptabilisée et admise en déduction dans la période au cours de laquelle elle avait été subie n'était pas possible sur les périodes ultérieures.

14. Par acte du 8 septembre 2010, les époux I_____ ont recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif, devenu le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), concluant, sous suite de frais et dépens, à son annulation et à ce qu'il soit fait droit à ses conclusions précédentes.
15. Dans ses observations du 12 octobre 2010, l'AFC a conclu au rejet du recours, persistant dans son argumentation.
16. Les parties ont persisté dans leurs positions dans leurs déterminations finales respectives des 30 juin et 14 juillet 2011.
17. Elles ont été informées que la cause était gardée à juger par avis du 18 juillet 2011.

EN DROIT

1. Depuis le 1^{er} janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ ; 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 dans sa teneur au 31 décembre 2010).
3. La chambre administrative applique le droit d'office. Elle ne peut pas aller au-delà des conclusions des parties, sans toutefois être liée par les motifs invoqués (art. 69 LPA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (P. MOOR/E. POLTIER, Droit administratif, vol. II, Berne 2011, p. 300 ss.). Le recours peut être formé pour violation du droit y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation, ainsi que pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 61 al. 1 LPA). La chambre administrative n'a toutefois pas compétence pour apprécier l'opportunité de la décision attaquée, sauf exception prévue par la loi (art. 61 al. 2 LPA) et non réalisée en l'espèce.
4. a. L'objet du présent litige porte sur l'ICC et l'IFD des recourants pour l'année 2005, singulièrement sur deux points précis : d'une part, la déduction d'un montant de CHF 1'000'000.- versé à la fondation de valorisation en 2005 (ci-après, consid. 5) ; d'autre part, la déduction de la perte de CHF 897'763,04 réalisée lors de la vente forcée de l'immeuble en 2004 (consid. 6).

b. Il n'est pas contesté, ni contestable du reste, que, s'agissant de l'ICC, c'est l'ancien droit cantonal qui demeure applicable au cas d'espèce, s'agissant d'une période fiscale antérieure à l'exercice 2010 (art. 72 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 – LIPP – D 3 08 ; ATA/423/2012 du 3 juillet 2012 consid. 7 et ATA/386/2012 du 19 juin 2012 consid. 2). Il sied par ailleurs de rappeler que, conformément aux art. 1 al. 1 et 8 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID – RS 642.14), l'établissement du revenu imposable d'un contribuable exerçant une activité lucrative indépendante est identique pour les deux catégories d'impôts que sont l'ICC harmonisé et l'IFD (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 ss ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.46/2005 du 31 août 2005, consid. 2 *in* StE 2006 B 23.1 n° 59 ; Markus REICH, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2e éd., ZWEIFEL/ATHANAS éd., n° 23 ss *ad* art. 8 LHID). Le litige peut donc être abordé globalement.
5. Les recourants font valoir que le montant de CHF 1'000'000.- versé à la fondation ne peut pas être qualifié de remboursement de dette privée au sens de l'art. 34 let. a de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), mais de remboursement d'une dette commerciale, dont la déductibilité doit être accordée. Tous les éléments relatifs à la promotion litigieuse avaient été régulièrement déclarés par le recourant, de sorte qu'un enregistrement complet et fiable de ses revenus et de sa fortune avait été effectué et régulièrement

présenté à l'autorité intimée, sans que cette dernière ne l'astreigne à fournir une comptabilité en bonne et due forme. Les documents et renseignements fournis satisfaisaient dès lors aux exigences posées à l'art. 125 al. 2 LIFD. L'arrêt publié in RDAF 2005 II 460 ss serait applicable au cas d'espèce, contrairement à ce qu'ont retenu les premiers juges. Subsidiairement, le principe « Last in, first out » (LIFO) devrait trouver application, en ce sens que les paiements effectués par le recourant au titre du remboursement de la dette de ses associés devraient de toute manière être déduits.

En l'espèce, force est de constater que les recourants n'ont toujours pas prouvé avoir effectivement procédé au versement litigieux durant l'année 2005, cela nonobstant le fait qu'ils ont été expressément rendus attentifs à cette lacune par l'autorité intimée, les premiers juges (décision attaquée, consid. 6 p. 5) ainsi que dans le cadre de l'échange d'écritures ordonné devant la chambre de céans (réponse au recours de l'autorité intimée du 12 octobre 2010, p. 5, étant souligné que la réplique des recourants du 30 juin 2011 est muette à ce sujet). Or, selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (Revue fiscale 54 118 consid. 9a p. 126; ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 et les arrêts cités). Ayant échoué dans cette tâche, les recourants ne sauraient se prévaloir, à l'appui de leur argumentation, du versement, dans le courant de l'année fiscale 2005, d'un montant de CHF 1'000'000.- à la fondation. Subséquemment, l'entier de leur argumentation, à la supposer recevable (ce qui est douteux, en tant qu'elle se base entièrement sur un fait non établi), tombe manifestement à faux. Infondé pour ce seul motif déjà, le grief sera donc écarté.

6. Les recourants font également valoir que les premiers juges auraient dû admettre la déductibilité de la perte subie lors de la vente de l'immeuble intervenue en 2004, en CHF 897'763.-, dans le cadre de leur taxation 2005. Dans la mesure où tout bénéfice réalisé lors de la revente de l'immeuble par la fondation serait destiné à venir compenser la dette, la perte réalisée effectivement par le recourant ne pourrait pas être déterminée à l'issue de la période fiscale 2004.

- a. L'impôt sur le revenu des personnes physiques a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD). Sont notamment imposables le produit de l'activité lucrative dépendante et celui de l'activité lucrative indépendante (art. 17 et 18 LIFD). Selon l'art. 25 LIFD, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33. Faisant partie de la Section 3 « Activité lucrative indépendante » et intitulé « Déduction des pertes », l'art. 31 LIFD dispose que les pertes subies durant les trois périodes de calcul précédentes peuvent être déduites du revenu moyen de la période de calcul au sens de l'art. 43

LIFD - qui est basé sur le mode de taxation *praenumerando* bisannuel -, à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu imposable des années précédentes (al. 1). Dans le système d'imposition des personnes physiques *postnumerando* annuel - qui fait l'objet des art. 208 ss LIFD -, la disposition correspondante est l'art. 211 LIFD, selon lequel 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 (selon les textes allemand et italien de l'art. 211 LIFD, il faut qu'elles n'aient pas pu être prises en compte et non seulement qu'elles ne l'aient pas été, comme l'indique la version française). Il ressort aussi bien de la place de l'art. 31 LIFD dans la loi que de l'usage du terme « exercices » aux art. 31 et 211 LIFD que seules les pertes provenant d'une activité lucrative indépendante peuvent être reportées. Cette faculté doit permettre de compenser les fluctuations des profits et pertes durant la période de report, en tenant compte du fait que les résultats des exercices pris individuellement ont un aspect aléatoire (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_101/2008 du 18 juin 2008 consid. 2.2.1 ; RDAF 2008 II p. 505 et les références citées). Les pertes peuvent être compensées non seulement avec le revenu de l'activité indépendante, mais aussi avec d'autres revenus. En cas de taxation commune (art. 9 LIFD), la déduction peut aussi être opérée sur les revenus de l'époux ou du partenaire enregistré (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_101/2008 précité consid. 2.1 et les références citées). La période de report - de respectivement six et sept ans selon les art. 31 al. 1 et 211 LIFD - s'approche de la durée d'un cycle économique, la période de calcul d'une année ou de deux ans apparaissant trop courte à cet égard.

b. Le principe de périodicité repose sur la théorie de l'accroissement net du patrimoine (TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 19e éd., 2008, p. 241 n. 7), selon laquelle le revenu acquis par un contribuable se compose de tout accroissement de son patrimoine constaté au cours d'une période déterminée. Cette définition du revenu joue un rôle central en droit fiscal suisse (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.233/2002 du 27 janvier 2003 consid. 3.2 ; StE 2003 B 21.1 n. 11 ; RYSER/ROLLI, *op. cit.*, p. 154 ; X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 3e éd., 2007, § 7 n. 4), notamment pour l'imposition des entreprises astreintes à tenir une comptabilité (ATF 117 Ib 1 consid. 2b p. 2 ; Arrêt du Tribunal fédéral A.392/1985 du 20 juin 1986 consid. 1c, Archives 56 p. 61 ; StE 1987 B 21.1 n. 1 ; RDAF 1989 p. 56). L'importance de la théorie de l'accroissement net du patrimoine s'explique précisément par le fait que le revenu doit servir de mesure de la capacité contributive (BLUMENSTEIN/LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6e éd., p. 171). En droit suisse, le principe de périodicité est ancré dans la loi (cf. pour l'imposition des personnes morales, art. 79 LIFD en relation avec l'art. 58 LIFD ; art. 63 s. LHID ; BRÜLISAUER/POLTERA, *op. cit.*, n. 43 *ad* art. 58 LIFD). Il est ainsi un principe de droit matériel et non seulement une règle de nature technique servant à la perception de l'impôt (cf., pour le droit allemand, P. KIRCHHOF, *in* *Einkommensteuergesetz - Kommentar*, n. 136 *ad* § 2 ; *id.*, *in* *ESTG*

KompaktKommentar, 8e éd., 2008, n. 17 *ad* § 2). Au vu de son importance, il doit être pris en compte, de préférence au principe de l'imposition du bénéfice total, lors de la mise en œuvre du principe de l'imposition selon la capacité contributive. Il s'ensuit que ce dernier n'impose pas une interprétation large des dispositions sur le report des pertes. Au contraire, compte tenu de l'importance du principe de périodicité, les dispositions qui y dérogent, telles que les art. 31 et 211 LIFD, doivent être interprétées de manière plutôt restrictive.

En l'espèce, la question de savoir si le raisonnement des premiers juges, qui ont appliqué strictement les exigences découlant du principe de périodicité, est conforme au droit fédéral souffre de demeurer ouverte. En effet, la convention du 20 décembre 2005, du propre aveu des recourants, réserve le bénéfice net que la fondation pourrait réaliser en cas de revente de l'immeuble. Or, les recourants n'allèguent précisément pas, ni *a fortiori* ne démontrent, que cette éventualité aurait été définitivement abandonnée lors de l'exercice fiscal 2005. Il n'apparaît donc pas que les recourants aient dû supporter, au 31 décembre 2005, la perte en question (d'un montant de CHF 897'763.- selon leur déclaration d'impôt litigieuse), de sorte que leur capacité contributive n'en a pas été affectée. En tout état de cause, il serait abusif qu'ils puissent reporter ce montant et les compenser avec des revenus acquis ultérieurement (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_33/2009 du 27 novembre 2009 consid. 4.2). Le grief est lui aussi infondé.

7. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté, dans la mesure de sa recevabilité. Un émoulement de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent. Il ne leur sera pas alloué d'indemnité (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

rejette, dans la mesure où il est recevable, le recours interjeté le 8 septembre 2010 par Madame F_____ et Monsieur P_____ I_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 30 juillet 2010 ;

met à la charge de Madame F_____ et Monsieur P_____ I_____, pris conjointement et solidairement, un émoulement de CHF 1'000.- ;

dit qu'il ne leur sera pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui

suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Pietro Sansonetti, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Junod, présidente, M. Dumartheray, juge, M. Jordan, juge suppléant.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :