

GE_GERICHTE ATA/55/2014 vom 4. Februar 2014

GE Cour de justice, 2014-02-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_55_2014

FR: GE_GERICHTE ATA/55/2014 du 4 février 2014

IT: GE_GERICHTE ATA/55/2014 del 4 febbraio 2014

Regeste

Résumé: La déduction fiscale d'une perte n'est pas admissible dans la mesure où son existence n'a pas été établie à satisfaction de droit par les recourants. Le seul calcul de la différence entre le solde bancaire au début et à la fin de la période concernée ne suffit pas à démontrer une perte. Par conséquent, la question de savoir si les transactions financières opérées par le recourant relèvent d'une activité lucrative indépendante ou d'une gestion dynamique de sa fortune privée peut souffrir de rester ouverte.

Erwägungen

E. 29

octobre 2013 ; ATA/571/2013 du 28 août 2013).

L'art. 17A LPA a été abrogé le 16 novembre 2013, date à laquelle est entré en vigueur le nouvel art. 63 LPA réglementant la suspension des délais en matière administrative et prévoyant que les délais ne sont pas suspendus dans les procédures soumises aux règles de la LPFisc (art. 63 al. 2 let. e LPA). La présente procédure étant déjà pendante avant cette modification législative, l'ancienne disposition reste néanmoins applicable à la présente cause (art. 92 al. 1 LPA).

Ainsi, en matière d'ICC, les délais de recours ne courent pas du 18 décembre au 2 janvier inclusivement (art. 17A al. 1 LPA en vigueur du 27 septembre 2011 au 15 novembre 2013).

Aucune disposition ne prévoit en revanche que l'ancien art. 17A LPA s'applique aussi en matière d'IFD.

b. La procédure en matière de réclamation prévue par la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) s'applique à la procédure de recours (art. 145 LIFD). Le délai de recours est de trente jours (art. 140 al. 1 LIFD). Passé ce délai, un recours n'est recevable que si le contribuable établit que par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter

- 17/24 - A/2869/2011 son recours en temps utile et qu'il l'a déposé dans les trente jours après la fin de l'empêchement (art. 133 al. 3 LIFD).

Les délais prévus par la LIFD ne peuvent être prolongés (art. 119 al. 1 LIFD) et aucune suspension des délais pendant les fêtes n'est prévue (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_948/2013 du 25 octobre 2013 consid. 2 et 4 ; 2C_407/2012 du 23 novembre 2012 consid. 2.4 ; 2C_628/2010 du 28 juin 2011 consid. 3.1 et les références citées).

En conséquence, cette jurisprudence implique que les fêtes prévues par le droit cantonal genevois ne trouvent pas application dans la procédure de réclamation ou de recours

concernant l'IFD (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_948/2013 précité, consid. 4 ; ATA/726/2013 précité ; ATA/571/2013 précité ; ATA/399/2013 du 25 juin 2013).

c. L'erreur concernant le calcul du délai est une erreur de droit qui ne constitue en principe pas un cas d'empêchement au sens de l'art. 133 al. 3 LIFD (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.70/2006 du 15 février 2006 consid. 4).

En l'espèce, le jugement du TAPI du 31 octobre 2012 a été communiqué le 16 novembre 2012 et reçu par le recourant le 19 novembre 2012. Le délai de recours de trente jours a commencé à courir le 20 novembre 2012 pour se terminer le mercredi 19 décembre 2012. Déposé le 21 décembre 2012, le recours en tant qu'il porte sur l'IFD 2007 est tardif et, partant, irrecevable. En revanche, il a été interjeté en temps utile en ce qu'il concerne l'ICC 2007 compte tenu de la suspension des délais entre le 18 décembre 2012 et le 2 janvier 2013 (art. 132 LOJ ; art. 2 al. 2 LPFisc ; art. 17A al. 1 et 62 al. 1 let. a LPA dans leur teneur avant le 16 novembre 2013). 3)

Par conséquent, l'examen du recours par la chambre de céans portera uniquement sur la taxation ICC 2007 des contribuables. 4)

Il convient au préalable de déterminer le droit applicable, dès lors qu'est entrée en vigueur le 1er janvier 2010 la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP I à V), en particulier la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV) et 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).

En l'espèce, le recours concerne la période fiscale 2007. Il s'ensuit que la présente cause est régie par les dispositions de l'ancien droit, dans leur teneur en vigueur en 2007, année de la taxation litigieuse. En effet, l'art. 72 al. 1 LIPP

- 18/24 - A/2869/2011 prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010 et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi. 5) a. A teneur de l'art. 3 al. 1 aLIPP-IV, sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, et de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante. Sont également considérées comme une activité lucrative indépendante, les opérations portant sur des éléments de la fortune, notamment sur des titres et des immeubles, dans la mesure où elles dépassent la simple administration de la fortune.

b. Selon l'art. 3 al. 3 let. f aLIPP-V, les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel sont déduits du revenu de l'activité lucrative indépendante, notamment 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.

c. En l'espèce, la question se pose de savoir dans quelle mesure l'activité du recourant ayant effectué des opérations financières sur devises peut être qualifiée d'activité lucrative indépendante. 6) a. L'AFC-CH a édicté la circulaire relative au commerce professionnel de titres, applicable pour la taxation 2007, dont l'objectif visait à distinguer, au vu de plusieurs critères cumulatifs, les notions d'activité lucrative indépendante et de gestion dynamique de

la fortune privée.

b. Par ailleurs, la délimitation entre gestion de la fortune privée et transaction professionnelle a fait l'objet d'une abondante jurisprudence tant du Tribunal fédéral (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_1255/2012 du 26 juin 2013 consid. 7 ; 2C_511/2012 du 15 janvier 2013 consid. 9.2 ; 2C_819/2011 du 20 avril 2012 consid. 3.2 ; 2C_455/2011 du 5 avril 2012 consid. 5.1 et les nombreux arrêts cités) que de la chambre de céans ATA/671/2013 du 8 octobre 2013 ; ATA/466/2013 du

E. 30

juillet 2013 ; ATA/331/2013 du 28 mai 2013 ; ATA/93/2013 du 19 février 2013 ; ATA/543/2012 du 21 août 2012 consid. 4 et les arrêts cités).

c. Selon cette jurisprudence, la distinction entre un gain privé en capital (non imposable sur le revenu) ou un bénéfice commercial en capital provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante (imposable sur le revenu), dépend des circonstances concrètes du cas (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_349/2009 du 16 novembre 2009 consid. 4.1.2 ; 2C_893/2008 du 10 août 2009 consid. 2.2). La notion d'activité lucrative indépendante s'interprète toutefois largement, de telle sorte que sont seuls considérés comme des gains privés en capital exonérés d'impôt ceux qui sont obtenus par un particulier de manière fortuite ou dans le cadre de la simple administration de sa fortune privée. En revanche, si l'activité du

- 19/24 - A/2869/2011 contribuable excède ce cadre relativement étroit et est orientée dans son ensemble vers l'obtention d'un revenu, l'intéressé est réputé exercer une activité lucrative indépendante dont les bénéfices en capital sont imposables. Une telle qualification peut se justifier, selon les cas, même en l'absence d'une activité reconnaissable pour les tiers et/ou organisée sur le modèle d'une entreprise commerciale, et même si l'activité n'est exercée que de manière accessoire ou temporaire, voire même ponctuelle (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_455/2011 précité et 2C_456/2011 du 5 avril 2012 consid. 5.1 et les références citées). Les éléments patrimoniaux utilisés pour l'accomplissement d'une activité lucrative indépendante sont pour leur part considérés comme des actifs commerciaux (ATF 125 II 113 consid. 6c/bb p. 126 s.).

d. C'est avant tout en lien avec les transactions effectuées par les particuliers sur des immeubles ou sur des titres que la jurisprudence a été amenée à dégager des critères permettant de tracer la limite entre les gains (privés) en capital et les bénéfices (commerciaux) en capital. Elle a notamment considéré que valent comme indices d'une activité lucrative indépendante dépassant la simple administration de la fortune privée les éléments suivants : le caractère systématique et/ou planifié des opérations, la fréquence élevée des transactions, la courte durée de possession des biens avant leur (re) vente, la relation étroite entre l'activité indépendante (accessoire) supposée et la formation et/ou la profession (principale) du contribuable, l'utilisation de connaissances spécialisées, l'engagement de fonds étrangers d'une certaine importance pour financer les opérations, le réinvestissement du bénéfice réalisé ou encore la constitution d'une société de personnes. Dans un arrêt du 23 octobre 2009, le Tribunal fédéral a précisé sa jurisprudence en matière de commerce de titres en indiquant que la manière de procéder systématique et planifiée ainsi que l'utilisation de connaissances techniques spéciales ont une importance moindre ; en revanche, il faut donner plus de poids aux critères du volume des transactions et de l'engagement de fonds étrangers importants (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_868/2008 du 23

octobre 2009 consid. 2.7). Cette jurisprudence a été confirmée depuis à plusieurs reprises (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_115/2012 du 25 septembre 2012 consid. 2.1.2 ; 2C_385/2011 du 12 septembre 2011 consid. 2.1 ; 2C_766/2010 du 29 juillet 2011 consid. 2.3 ; 2C_403/2009 et 2C_404/2009 du 1er mars 2010 consid. 2.4).

e. En l'espèce, la question de savoir si les transactions financières opérées par le recourant durant l'année 2007 relèvent d'une activité lucrative indépendante ou d'une gestion dynamique de sa fortune privée peut souffrir de rester ouverte, au vu de ce qui suit. 7)

L'existence même de la perte de CHF 559'496.- alléguée par les recourants qui souhaitent la porter en déduction de leur revenu déclaré en 2007 est contestée par l'AFC-GE ; le TAPI a considéré que cette perte n'avait pas été établie.

- 20/24 - A/2869/2011 8) a. A teneur 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. Dès lors qu'il s'agit d'une déduction visant à réduire l'obligation fiscale des contribuables, le fardeau de la preuve leur incombe (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2007, p. 142, n. 228). Selon l'art. 27 al. 2 let. b LIFD, les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale font notamment partie de ces frais, à condition qu'elles aient été comptabilisées.

b. Selon l'art. 29 LPFisc, les personnes physiques doivent joindre à leur déclaration, notamment les certificats de salaire concernant tous les revenus provenant d'une activité lucrative dépendante, de même que les attestations concernant les prestations que le contribuable a obtenues en sa qualité de membre du conseil d'administration ou d'un autre organe d'une personne morale ainsi que l'état complet des titres et des créances ainsi que celui des dettes (al. 1). Par ailleurs, 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 (al. 2). Le contenu de cette disposition est analogue à celui de l'art. 125 LIFD. De même, la teneur de l'art. 3 al. 3 let. f aLIPP-V est similaire à celle de l'art. 27 al. 1 LIFD. Par souci d'harmonisation verticale, il y a donc lieu d'interpréter les dispositions cantonales de la même manière que les dispositions fédérales correspondantes (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_549/2012 du 16 mai 2013 consid. 5.2).

c. D'après une jurisprudence bien établie en matière fiscale, tandis qu'il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. 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 ; 121 II 257 consid. 4c/aa ; ATA/7/2014 du 7 janvier 2014 consid. 10 ; ATA/687/2013 précité consid. 7i).

d. 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 prélèvement 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_549/2012 précité consid. 3.1 ; 2C_669/2008 du 8 décembre 2008 consid. 7.1 ; 2A_300/2006

- 21/24 - A/2869/2011 du 27 février 2007 consid. 3.4 ; 2P.185/2006 du 27 novembre 2006 consid. 10.1 ; ATA/469/2012 du 31 juillet 2012 consid. 7 ; ATA/367/2010 du 1er juin 2010 consid. 4).

Que le contribuable soit ou non astreint à tenir des livres au sens du droit commercial, soit 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), est sans pertinence pour résoudre la question de savoir si des pertes commerciales, dont la déduction est demandée, ont été comptabilisées conformément aux exigences requises par les art. 27 al. 2 let. b et 125 al. 2 LIFD (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.202/2003 du 13 décembre 2003 consid. 4). Selon la jurisprudence, à teneur de ces dispositions, seules pertinentes du point de vue fiscal, un professionnel de l'immobilier doit en effet 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 ; ATA/469/2012 précité consid. 7). Il n'en va pas différemment dans le cadre du commerce de titres.

Ces états d'actifs et passifs doivent non seulement être signés et datés par le contribuable, mais également 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 défectueuse d'un contribuable (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_669/2008 précité 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/469/2012 précité consid. 7 ; ATA/756/2002 du 3 décembre 2002 consid. 4b).

Outre l'exercice d'une activité commerciale par le contribuable, la comptabilisation des pertes constitue donc une condition nécessaire à leur déductibilité (Arrêt du Tribunal fédéral 2A_300/2006 précité consid. 10.2 ; 2P.185/2006 précité, consid. 3.5).

e. Selon la doctrine, l'exigence de comptabilisation pose problème lorsque l'autorité fiscale requalifie d'activité indépendante les transactions présentées par le contribuable comme relevant de la gestion ordinaire de la fortune privée. Le contribuable n'a pas tenu, dans la plupart de ces cas, de comptabilité. On lui impute ses gains comme produit de l'activité indépendante mais il ne pourrait symétriquement faire valoir ses pertes, puisque non comptabilisées. La jurisprudence admet dans ce cas qu'un simple relevé de recettes et de dépenses, au sens de l'art. 125 al. 2 LIFD, suffit si le contribuable n'est pas astreint à tenir des livres. Cette solution découle logiquement de la notion étendue par la LIFD d'activité lucrative indépendante : la tenue des livres n'en est plus une condition.

- 22/24 - A/2869/2011 On ne saurait raisonner différemment en cas de pertes (Y. NOËL, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, n. 35 ad art. 27, p. 463, et les références citées).

Ce même auteur cite un arrêt du Tribunal fédéral (2A.272/2003 du 13 décembre 2003 publié in RDAF 2004 II p. 30) dans lequel ce dernier n'a pas retenu comme probants les relevés établis par un sous-directeur de banque pour ses propres opérations d'investissement sur papiers-valeurs considérées comme faisant partie d'un commerce professionnel de titres. Le document présenté n'offrait pas de garantie d'exactitude. En principe, les pertes sur titres résultant d'une activité lucrative indépendante sont prises en considération indépendamment du devoir de tenir une comptabilité. Le contribuable a dans ce cas l'obligation de produire les annexes prévues par la loi, en particulier un état des actifs et des passifs. Or, dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a considéré que le document intitulé « Aperçu des gains et pertes réalisés au cours de l'année 2000 » comprenant les pièces justificatives des achats et ventes y relatifs, établi et remis ultérieurement par le recourant aux autorités fiscales, ne satisfaisait pas à ces exigences. Il n'offrait pas de garantie en ce qui concernait la saisie complète des opérations commerciales et ne donnait pas davantage de renseignements sur l'état de la fortune commerciale au début et à la fin de l'année, ce qui seul aurait permis l'appréciation de la modification de fortune alléguée par le recourant.

Il convient par ailleurs de relever que l'ouverture manifestée par le Tribunal fédéral en matière de documentation comptable s'adresse en premier lieu aux personnes qui pensaient agir sur leur fortune privée. Pour ce qui concerne les contribuables qui considèrent eux-mêmes avoir agi en tant qu'indépendants, l'exigence d'une comptabilité en bonne et due forme, selon l'art. 27. al. 2 let. b LIFD, ne saurait être purement et simplement abandonnée, du moins tant que cette disposition légale demeure en vigueur.

f. En l'espèce, il appartenait aux recourants de se conformer à la requête de l'AFC-GE et de produire 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, conformément aux exigences légales. Or, une valeur probante ne peut pas être accordée au document joint à la déclaration fiscale 2007 intitulé « Détermination des pertes en capital sur les portefeuilles en 2007 » dès lors que les montants indiqués ne ressortent pas des relevés de comptes Z_____ et A_____ produits, ni d'aucun autre justificatif bancaire. Le seul calcul de la différence entre le solde au début et à la fin de la période ne suffit pas à démontrer une perte, ce d'autant que le recourant lui-même n'a pas été en mesure d'indiquer, au moment du dépôt de sa déclaration fiscale, qu'un prélèvement privé de CHF 91'420,25 était intervenu. Ce n'est que lors de son recours par-devant la chambre de céans qu'il a modifié ses conclusions quant au montant de la perte à déduire, compte tenu de ce prélèvement. Il est par ailleurs impossible de déterminer de façon aisée et avec

- 23/24 - A/2869/2011 certitude, à la seule lecture desdits relevés de comptes, de quelle manière sont intervenus les pertes et gains résultant des opérations financières effectuées par le recourant. 9)

Par conséquent, force est de constater que les recourants n'ont pas démontré à satisfaction de droit l'existence d'une perte de CHF 559'496.- et qu'aucune déduction ne peut de ce fait être accordée. 10) Au vu de ce qui précède, le recours sera déclaré irrecevable concernant l'IFD 2007 et rejeté pour le surplus. Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge des époux X_____, pris conjointement et solidairement (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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