

GE_GERICHTE ATA/579/2010 vom 31. August 2010

GE Cour de justice, 2010-08-31, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_579_2010

FR: GE_GERICHTE ATA/579/2010 du 31 août 2010

IT: GE_GERICHTE ATA/579/2010 del 31 agosto 2010

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D

E. 3

Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial (art. 27 al. 1 LIFD). Font notamment parties de ces frais les pertes effectives de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées (art. 27 al. 2 let. b LIFD).

La prise en considération de pertes commerciales implique qu'il soit admis préalablement que le contribuable exerçait une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 al. 1 LIFD.

E. 4

La notion d'activité lucrative indépendante est une notion de droit fiscal qui n'est pas définie clairement dans la pratique, eu égard aux états de fait diversifiés auxquels elle doit s'appliquer (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.40/2003 du 12 septembre 2003, consid. 2.2). De manière générale, on y englobe toute activité par laquelle un entrepreneur participe à la vie économique à ses propres risques, avec l'engagement de travail et de capital, selon une organisation librement choisie et reconnaissable de l'extérieur, et avec l'intention de réaliser un bénéfice. Ces cinq critères sont cumulatifs mais peuvent apparaître avec des intensités variables. Une activité lucrative indépendante peut être exercée à titre principale ou accessoire, et durable ou temporaire (ATF/125. II 113, consid. 5b p. 120 ; 121 ch. I 259 consid. 3C p. 263 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_403/2009 du 1er mars 2010 ; ATA/388/2010 du 8 juin 2010 ; ATA/388/2010 précité, rapport du Conseil fédéral sur un traitement uniforme et cohérent des activités lucratives dépendantes et indépendantes en droit fiscal et en droit des assurances sociales, FF 2002 1076, 1090 ; D. YERSIN, Y. NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2007 p. 238 - 239 ad. art. 18 LIFD).

Lorsque l'activité lucrative consiste en la gestion de valeurs mobilières, il faut juger le cas particulier au regard de l'ensemble des circonstances pour savoir s'il s'agit d'une simple administration de la fortune ou d'une activité lucrative

- 11/15 - A/4222/2006 indépendante. Sont des indices d'une activité lucrative indépendante, le caractère systématique et planifié et la manière d'agir, la fréquence des opérations, la courte durée de possession, le rapport étroit avec l'activité professionnelle du contribuable, le recours à des connaissances professionnelles particulières ou, dans une mesure

importante, à des fonds étrangers pour financer les opérations, l'emploi des gains réalisé, soit leur réinvestissement dans des éléments de fortune identiques, ou la réalisation par le biais d'une société de personne. Chacun de ces indices peut conduire, en concours avec les autres ou déjà par lui seul, à la reconnaissance d'une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 LIFD. L'absence d'un élément typique d'une telle activité dans ce cas particulier peut être compensée par d'autres éléments qui se présentent avec une intensité particulière. L'activité, dans son apparence globale, doit tendre vers l'acquisition d'un gain (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.419/2001 du 13 novembre 2002 consid. 2.3 in RDAF 2004 II 338). Dans le domaine de la gestion de valeurs mobilières, selon la circulaire n° 8 du 21 juin 2005 de l'Administration fédérale des contributions, pour distinguer le commerce de titre de la simple gestion de la fortune privée, doivent ainsi être pris en considération les éléments suivants : la manière d'agir systématique ou planifiée, la fréquence élevée des transactions et la courte durée de possession des titres, le recours à d'importants fonds étrangers pour financer les transactions, le réinvestissement des bénéfices réalisés dans des éléments de fortune similaires.

E. 5

La fortune commerciale au sens de l'art. 18 al. 2 LIFD, comprend « tous les éléments de fortune qui servent entièrement ou de manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante ». Un bien fait partie de la fortune commerciale si, en raison de sa fonction technique et économique, il sert effectivement les fondations d'une entreprise. La qualification découle de deux éléments en : l'exercice d'une activité lucrative indépendante et le fait que le bien en question serve effectivement à son exercice (W. RYSER, B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4ème éd. 2002 p. 199 ch. 2 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007, n° 35, p. 90 ; Locher, Kommentar DBG, n° 124 ad. art. 18LIFD ; ATF 120 Ia 354 ; RDAF 2005 II 112).

E. 6

En l'occurrence, l'examen du compte de pertes et profits 2003 produit par le recourant révèle que, durant la période fiscale considérée, le recourant n'a réalisé aucun revenu lié à une activité d'investissement et de conseil en informatique. Les produits qu'il a comptabilisés sont en réalité constitués de la rémunération que lui a versée T_____ en tant que directeur général selon le certificat de salaire que cette société lui a délivré à l'attention du fisc. Ce revenu a été déclaré comme salaire par cette dernière et a été soumis au prélèvement de cotisations sociales, à teneur même de ce document. Le montant de CHF 315'478.-, à défaut d'éléments contraires fournis par le recourant, doit ainsi être considéré comme un revenu provenant d'un contrat de travail, soit comme le produit d'une activité lucrative dépendante au sens de l'art. 17 al. 1 LIFD. Le recourant ne peut donc le faire

- 12/15 - A/4222/2006 apparaître comme un produit dans les états financiers de sa raison individuelle, qu'il remet au fisc à l'appui de sa déclaration de revenu. C'est ainsi à juste titre que l'AFC a réintégré cette somme comme élément du revenu de l'activité lucrative dépendante du contribuable.

De même, le seul fait que le recourant ait porté à l'actif du bilan de sa raison individuelle certaines valeurs mobilières, qui faisaient partie jusque là de sa fortune privée, ne permet pas de retenir qu'en 2003 il exerçait une activité indépendante portant sur des titres qui l'autorisait à décider que ceux-ci faisaient désormais partie de sa fortune commerciale et, partant, à faire prendre en considération leur perte de valeur à titre de perte commerciale. Si

le contribuable a investi dans l'achat de titres en rapport avec ses activités dans l'informatique, il s'agit d'une activité de gestion de sa fortune privée qui ne remplit aucunement les critères de la circulaire n° 8 précitée. Le recourant n'établit ainsi aucunement être actif dans l'achat et la vente systématiques d'actions. Les titres en question appartenaient déjà en 2002 à sa fortune privée et ne constituent pas, au 31 décembre 2003, un patrimoine résultant des valeurs mobilières d'opérations d'achat et de vente de titres reçus à titre professionnel, qu'il a pu acquérir en recourant notamment à du financement extérieur. Les cinquante-et-une actions Z_____, Zürich, sept actions W_____, nonante-huit actions T_____, quarante-quatre actions Y_____ Genève et quatre mille actions X_____ devant être considérées comme appartenant à la fortune privée du recourant, c'est également à juste titre que l'AFC les a réintégrées comme éléments de cette dernière.

En réalité, en 2003, l'instruction de la cause révèle que le recourant n'a pas eu d'autres revenus que ceux provenant de son activité lucrative dépendante au service de T_____. Si, parallèlement à celle-là, il a effectué des démarches pour préparer son avenir professionnel lorsque son contrat de travail prendrait fin en 2004, on ne peut retenir que de telles démarches, qui n'ont généré aucun revenu, soit assimilables à l'exercice d'une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 al. 1 LIFD.

E. 7

Le recourant prétend être en droit de déduire de son revenu une perte commerciale de CHF 1'769'490.- qui résulte de l'amortissement de CHF 1'800'000.- sur les titres X_____ Or, non seulement ceux-ci n'appartiennent pas, pour les raisons précitées, à la fortune commerciale de la raison individuelle exploitée par le recourant mais ce dernier n'établit pas avoir commencé en 2003 l'exploitation effective d'une entreprise. Dans ces circonstances, il ne peut aucunement faire intervenir les pertes sur investissement qu'il a subies suite à l'échec des négociations relatives au futur de cette dernière société, comme facteur de réduction des revenus selon 27 al. 2 let b LIFD et, comme perte reportée dans les années qui suivront en application de l'art. 31 al. 1 LIFD, sans qu'il y ait même besoin d'aborder la question de la justification comptable nécessaire de cette perte.

- 13/15 - A/4222/2006

Lors de l'audience de comparution personnelle du 13 novembre 2009, le recourant a expliqué ce qui l'avait amené à se déclarer indépendant déjà durant l'exercice fiscal 2003. Les démarches qu'il avait entreprises parallèlement à son activité chez T_____ ayant échoué, il avait subi une grosse perte économique car il avait investi beaucoup d'argent provenant de ses propres deniers. C'était dans ce contexte qu'il avait établi des états financiers dont un compte de pertes et profits car il était utile de dégager en 2003 un montant de pertes nettes pouvant être reporté fiscalement dans les années suivantes. L'existence d'une utilité fiscale n'est cependant pas suffisante pour retenir l'existence d'une activité lucrative indépendante. En tous les cas, ce motif n'autorisait aucunement le recourant à comptabiliser ce salaire comme produit dans les états financiers de sa raison individuelle de même qu'à déclarer comme fortune commerciale des éléments de sa fortune privée. C'est donc à juste titre que, pour la taxation de l'IFD, l'AFC a rectifié les éléments en question et refusé de prendre en considération des pertes commerciales d'une activité qui n'existait pas encore. La décision de la commission du 9 mars 2009 ne peut qu'être confirmée sur ces aspects.

Impôt cantonal et communal 2003

E. 8

Le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) qui a notamment remplacé 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 - D 3 16). Selon l'art. 72 LIPP, la loi en question s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. La présente espèce est donc régie par les dispositions de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14) et de la LIPP-V.

E. 9

Sont ainsi imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une activité lucrative indépendante (art. 3 al. 1 LIPP-IV). Peuvent en être déduits les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel, notamment les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale qui ont été comptabilisés (art. 8 al. 2 et 10 al. 1 let. c de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID ; RS 642.14 ; 3 al. 3 let. d LIPP-V).

Ces dispositions reprennent pour l'essentiel la teneur de l'art. 27 al.1 al. 2 let. b LIFD. De ce fait, les considérations développées pour l'IFD sont applicables pour l'ICC et ne peuvent conduire qu'au rejet du recours.

E. 10

Le recourant demande qu'à défaut de retenir qu'il a exercé une activité lucrative indépendante, la perte de CHF 1'769'490.- soit prise en considération pour le taux d'imposition.

- 14/15 - A/4222/2006

En l'occurrence, dès lors que le contribuable n'a pas eu d'activité lucrative indépendante en 2003, les investissements qu'il a effectués durant cette année-là pour son activité future, et qui ont généré les pertes dont il fait état, relèvent de la gestion privée de son patrimoine et, partant, ont une incidence sur la variation de sa fortune imposable au 31 décembre de l'année (art. 4 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (aLIPP-III - D 3 13 remplacée dès le 1er janvier 2010 par la LIPP). Le montant déclaré de celle-ci était, au 31 décembre 2002, d'environ 4,5 millions. Il a diminué à 3,3 millions au 31 décembre 2003, ce qui aura une incidence sur son taux d'imposition. C'est de cette façon que cette perte sera prise en considération fiscalement sans que l'on puisse, par d'autres biais, diminuer encore le taux d'imposition de la fortune.

E. 11

Le recours sera rejeté vu l'aune du litige. Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 1 LPA).

* * * * P A R C E S M O T I F S L E T R I B U N A L A D M I N I S T R A T I F à la forme : déclare recevable le recours interjeté le 15 avril 2009 par Monsieur H_____ contre la décision du 9 mars 2009 de la commission cantonale de recours en matière administrative ; au fond : le rejette ; dit qu'un émolument de CHF 1'500.- est mis à la charge de Monsieur H_____ ; dit

qu'il n'est pas alloué d'indemnité ; 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

- 15/15 - A/4222/2006 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 Monsieur H_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative. Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif : la greffière-juriste adj. :

F. Glauser

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties. Genève, le

la greffière :

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