

GE_GERICHTE ATA/770/2024 vom 25. Juni 2024

GE Cour de justice, 2024-06-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_770_2024

FR: GE_GERICHTE ATA/770/2024 du 25 juin 2024

IT: GE_GERICHTE ATA/770/2024 del 25 giugno 2024

Regeste

Résumé: arrêt connexe à l'ATA/897/2023. Mêmes parties et même question juridique mais année fiscale en cause différente. Les recourants n'apportent aucune preuve nouvelle qui serait de nature à remettre en cause les constats opérés par la chambre administrative dans l'ATA/897/2023. Ainsi, il est confirmé que les titres en relation avec lesquels des pertes sont alléguées ne font pas partie de la fortune de la LLC américaine du recourant, par essence commerciale, mais de la fortune de celui-ci, qui peut être commerciale ou privée. Le recourant échoue à nouveau à démontrer qu'ils appartenaient à sa fortune commerciale. Il s'agit de pertes en capital sur la fortune privée, non déductibles. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

Le recours a été interjeté en temps utile devant la juridiction compétente (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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

E. 2

Il convient préalablement d'examiner la recevabilité du recours quant à sa forme.

E. 2.1

L'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (art. 65 al. 1 LPA). Il contient également l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve (art. 65 al. 2 1ère phr. LPA).

E. 2.2

Compte tenu du caractère peu formaliste de cette disposition, il convient de ne pas se montrer trop strict sur la manière dont sont formulées les conclusions du recourant. Le fait que ces dernières ne ressortent pas expressément de l'acte de recours n'est pas en soi un motif d'irrecevabilité, pourvu que le tribunal et la partie adverse puissent comprendre avec certitude les fins du recourant. Une requête en annulation d'une décision doit par exemple être déclarée recevable dans la mesure où le recourant a de manière suffisante manifesté son désaccord avec la décision ainsi que sa volonté qu'elle ne développe pas d'effets juridiques (ATA/642/2024 du 28 mai 2024 consid. 1.2 et l'arrêt cité).

E. 2.3

En l'espèce, les recourants n'ont pas pris de conclusions formelles en annulation du jugement attaqué. Néanmoins, il ressort de façon suffisamment explicite de l'acte de recours

qu'ils le contestent en tant qu'il refuse la déduction, pour l'année 2011, des pertes en capital alléguées et donc qu'ils souhaitent son annulation. Le recours répond ainsi aux exigences de l'art. 65 LPA et est dès lors recevable, si bien qu'il convient d'entrer en matière.

E. 3

Le litige porte sur la taxation fiscale 2011 des recourants, de sorte qu'il convient d'examiner le droit applicable.

E. 3.1

De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont, en l'absence d'une réglementation expresse contraire, résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATF 140 I 68 ; arrêts du Tribunal fédéral 9C_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 5 ; 2C_60/2020 du 27 avril 2021 consid. 3.1).

E. 3.2

S'agissant de l'ICC, le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont

- 7/14 - A/2141/2017 l'art. 69 a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques. La LIPP s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la LIPP (art. 72 al. 1 LIPP).

E. 3.3

En l'espèce, en tant qu'elle porte sur l'ICC (période fiscale 2011), la présente cause est régie par la LIPP. S'agissant de l'IFD, elle est soumise aux dispositions de la LIFD et de sa législation d'application, dans leur teneur au moment de la période fiscale litigieuse (2011). La question à trancher dans le cadre du recours étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_237/2023 du 5 mars 2024 consid. 1.2).

E. 4

Se pose la question de la prescription et de la péremption du droit de procéder à la taxation.

E. 4.1

La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative examine d'office (ATF 138 II 169 consid. 3.2; ATA/259/2024 du 27 février 2024 consid. 3.1 et l'arrêt cité) tant pour l'IFD que les ICC, lorsque celles-ci se fondent sur le droit fédéral (ATF 138 II 169 consid. 3.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 4).

E. 4.2

Le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale (art. 120 al. 1 LIFD, 47 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 [LHID - RS 642.14] et 22 al. 1 LPFisc). La prescription ne court pas ou est suspendue pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision (art. 120 al. 2 let. a LIFD et 22 al. 2 let. a LPFisc). Un nouveau délai de prescription commence à courir notamment lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable ou une personne

solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt (art. 120 al. 3 let. a LIFD et 22 al. 3 let. a LPFisc). La prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale (art. 120 al. 4 LIFD et 22 al. 4 LPFisc).

E. 4.3

En l'espèce, l'AFC-GE a notifié aux recourants des bordereaux de taxation ICC et IFD 2011 le 28 janvier 2015. Le délai de prescription de cinq ans a ainsi été respecté et un nouveau délai de même durée, suspendu par les procédures de réclamation et de recours entreprises par les recourants, a commencé à courir. Il n'est donc pas échu au jour du prononcé du présent arrêt. De même, le délai de quinze ans prévu par les art. 120 al. 4 LIFD et 22 al. 4 LPFisc n'est pas écoulé. Le droit de procéder à la taxation litigieuse n'est donc pas prescrit au jour du prononcé du présent arrêt.

- 8/14 - A/2141/2017

E. 5

Les recourants demandent implicitement le report des pertes subies de 2008 à 2010 sur l'année fiscale litigieuse (2011).

E. 5.1

L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD ; art. 17 LIPP). Cette disposition exprime la théorie de l'accroissement du patrimoine, respectivement du principe de l'imposition du revenu global net, selon lesquels tous les montants qui accroissent le patrimoine d'une personne sont inclus dans son revenu imposable, à moins d'être expressément exonérés (ATF 146 II 6 consid. 4.1 ; 143 II 402 consid. 5.1). Les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont pas imposables (art. 16 al. 3 LIFD ; art. 27 let. j LIPP). Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD ; art. 19 al. 1 LIPP). Tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. Le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation. La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante ; il en va de même pour les participations d'au moins 20% au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative, dans la mesure où le détenteur les déclare comme fortune commerciale au moment de leur acquisition. L'art. 18b LIFD est réservé (art. 18 al. 2 LIFD ; art. 19 al. 2 et 3 LIPP). Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a LIFD ainsi qu'aux art. 29 à 37 LIPP (art. 25 LIFD ; art. 28 LIPP). Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 1 LIFD ; art. 30 LIPP).

E. 5.2

Les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées, font notamment partie de ces frais (art. 27 al. 2 LIFD). Les pertes subies

durant les trois périodes de calcul précédentes peuvent être déduites du revenu moyen de la période de calcul (art. 43 aLIFD), à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu imposable des années précédentes (art. 31 al. 1 LIFD, dans sa teneur avant le 1er janvier 2014). Font notamment partie des frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel les pertes de sept 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 (art. 30 let. f LIPP).

- 9/14 - A/2141/2017

E. 5.3

Lorsque l'activité indépendante est exercée sous la forme d'une société de personnes, la distinction entre fortune privée et fortune commerciale n'a plus lieu d'être pour la société puisque la fortune d'une société, de personnes comme de capitaux, est toujours commerciale. Une société de personnes n'est par ailleurs pas autorisée à porter dans son bilan la fortune privée de ses associés. La difficulté ne disparaît pas pour autant. Il s'agit alors de distinguer entre la fortune de la société et celle de l'associé, la première étant forcément commerciale et la seconde subdivisée entre fortune commerciale (la part dans la société de personnes) et privée. La référence à la comptabilité de la société joue dans ce cas un rôle important ; on considère que les associés d'une société de personnes n'inscrivent dans les livres comptables de celle-ci que les éléments de fortune qui doivent effectivement servir au commerce qu'ils exploitent en commun. Mais il s'agit là d'une règle générale, qui peut souffrir des exceptions. Un immeuble propriété commune de deux associés d'une société en nom collectif peut être rangé dans leur fortune commerciale même s'il n'est ni inscrit au registre foncier au nom de la société en nom collectif ni comptabilisé dans ses livres, lorsque, au vu de l'ensemble des circonstances, l'entreprise est économiquement en mesure de disposer dudit immeuble (Yves NOËL in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand de la LIFD, 2e éd., 2017, n. 75 ad art. 18 et les références citées).

E. 5.4

De jurisprudence constante, la distinction entre un gain privé en capital – non imposable sur le revenu – et un bénéfice commercial en capital provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante – imposable sur le revenu –, dépend des circonstances concrètes du cas d'espèce au moment de l'aliénation (ATF 125 II 113 précité consid. 6a ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_81/2023 du 18 septembre 2023 consid. 3.2 et les arrêts cités). On entend par activité lucrative indépendante toute activité entreprise par une personne à ses propres risques, avec la mise en œuvre de travail et de capital, dans une organisation librement choisie dans le but d'obtenir un gain (ATF 125 II 113 consid. 5b ; 122 II 446 consid. 3c). Une telle activité peut être exercée à titre principal ou accessoire, de manière durable ou temporaire. Pour déterminer si l'on se trouve en présence d'une activité lucrative indépendante, il convient de se fonder sur l'ensemble des circonstances du cas ; les différents critères ne doivent pas être examinés de manière isolée, et peuvent être réalisés avec une intensité variable (ATF 125 II 113 consid. 5b ; 122 II 446 consid. 3a). La notion d'activité lucrative indépendante s'interprète 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 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 bénéficiaires en capital sont imposables. Une telle qualification peut se justifier, selon

- 10/14 - A/2141/2017 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 (ATF 125 II 113 consid. 5e ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_90/2023 et 9C_120/2023 du 12 mars 2024 consid. 5.2 et les références citées). La jurisprudence considère que valent comme indices d'une activité lucrative indépendante dépassant la simple administration de la fortune privée 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. Chacun de ces indices peut conduire, en concours avec les autres voire – exceptionnellement – isolément s'il revêt une intensité particulière, à la reconnaissance d'une activité lucrative indépendante (ATF 125 II 113 consid. 3c et 6a ; 122 II 446 consid. 3b). En matière de commerce de titres, 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_339/2020 du 5 janvier 2021 consid. 7.3.1 ; 2C_375/2015 du 1er décembre 2015 consid. 2.2, in RDAF 2016 II 88).

E. 5.5

Les règles générales du fardeau de la preuve s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 143 II 661 consid. 7.2 ; 140 II 248 consid. 3.5). Le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations (ATF 121 II 257 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2 et les références citées). L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si ces dernières paraissent vraisemblables (arrêts du Tribunal fédéral 2A.373/2003 du 1er avril 2004 consid. 3.2.2 ; 2A.483/2003 du 5 mars 2004 consid. 5).

E. 5.6

Selon l'art. 18 al. 3 LIFD, qui renvoie à l'art. 58 al. 1 LIFD, le bénéfice net imposable des contribuables indépendants qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme comprend en particulier le solde du compte de résultats (let. a), ainsi que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde

- 11/14 - A/2141/2017 du compte de résultats, lorsqu'ils ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b). La loi énonce de cette manière le

principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de détermination), selon lequel le bilan commercial est en général déterminant en droit fiscal (ATF 141 II 83 consid. 3.1). Si un indépendant ne tient pas de comptabilité conformément à l'usage commercial, il doit au moins joindre à sa déclaration fiscale un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés (art. 125 al. 2 LIFD ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_639/2022 du 14 octobre 2022 consid. 9.2). L'exigence de comptabilisation apparaît aussi à l'art. 27 al. 2 let. b LIFD en relation avec les pertes effectives sur des éléments de fortune commerciale. À défaut de comptabilité tenue en bonne et due forme, ces pertes doivent alors figurer dans le relevé des recettes et des dépenses au sens de l'art. 125 al. 2 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 6.5). Les exigences auxquelles doivent répondre les pièces comptables dépendent des circonstances du cas d'espèce, en particulier du type d'activité et de l'ampleur de cette dernière. Dans tous les cas, elles 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 contrôlées dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales (arrêts du Tribunal fédéral 2C_639/2022 précité consid. 9.2 ; 2C_87/2015 précité 2015 consid. 6.5). Cette exigence est d'autant plus importante lorsque le contribuable entend alléguer des faits de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale, ce qui lui incombe de prouver (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_87/2015 précité consid. 6.5), conformément aux règles générales sur la répartition du fardeau de la preuve en droit fiscal (ATF 140 II 248 consid. 3.5).

E. 5.7

En l'espèce, les recourants ne contestent plus que, comme l'a retenu la chambre de céans, la C_____ doit être considérée comme une société de personnes suisse et traitée de manière transparente sur le plan fiscal (ATA/897/2023 du 22 août 2023 consid. 4.2 confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 9C_624/2023 du 13 novembre 2023). Il n'y a donc pas lieu de revenir sur ce point.

E. 5.7.1

Comme ils l'ont fait dans le cadre de la cause portant sur les périodes fiscales 2005 à 2010, les recourants allèguent des pertes relatives à un portefeuille de titres (gestion de leur fortune), dont ils demandent la déduction, et soutiennent que celui-ci fait partie de la fortune commerciale du recourant. Or, comme l'a déjà constaté la chambre de céans dans le cadre de la précédente procédure précitée, les documents bancaires relatifs aux comptes auprès du D_____ nos 1_____, 2_____ et 3_____ démontrent que leur titulaire est F_____ SA, soit la société du mandataire des recourants dans la présente procédure. Par ailleurs, les bénéficiaires économiques de ces comptes sont les recourants et leurs enfants, qui ont également le pouvoir de signature, et non la C_____, laquelle est uniquement inscrite comme rubrique après F_____ SA, conformément à ce qui a été demandé dans les documents d'ouverture de comptes.

- 12/14 - A/2141/2017 Finalement, la demande de carte Maestro a été faite en faveur du recourant (ATA/897/2023 précité consid. 5.6). De plus, les seuls éléments désignés comme comptables figurant au dossier sont ceux préparés pour les besoins de la présente cause, de sorte que ces pièces ne peuvent être déterminantes et ne suffisent pas à contrebalancer les indices susmentionnés (ibid.). Enfin, la chambre de céans a relevé l'absence de tenue d'une véritable comptabilité par la C_____ (ibid.). Les recourants ne produisent aucune nouvelle

pièce pertinente ni aucun élément nouveau qui permettrait de revenir sur ces constats. Les explications très théoriques et abstraites qu'ils donnent, en particulier sur la tenue d'une comptabilité, n'y changent rien. Ainsi, rien ne permet de s'écarter de la première conclusion à laquelle est parvenue la chambre de céans dans la précédente procédure, soit que les titres doivent être considérés comme appartenant à la fortune du recourant et non à la fortune de la C_____ (ibid.).

E. 5.7.2

Reste à déterminer si des éléments nouveaux permettent de revenir sur le deuxième constat de la chambre de céans pour les années de taxation 2008 à 2010, soit que lesdits titres n'appartiennent pas à la fortune commerciale du recourant et qu'il s'agit par conséquent de pertes en capital sur sa fortune privée, non déductibles (ATA/897/2023 précité consid. 5.7). Les recourants reviennent sur la fréquence et le volume des transactions. Ils semblent réitérer leur argument selon lequel le compte était géré dans le cadre d'un mandat de gestion et avait enregistré un grand nombre de transactions, ce qui constituerait un élément important pour conclure à une activité professionnelle. Pour la première fois, les recourants ont mis en évidence, dans les « comptabilités » de la C_____ pour les années 2005 à 2013 déjà produites le 1er novembre 2016, « les transactions titres ». Ils exposent que par rapport à la valeur moyenne comptable, le dossier « titres » avait tourné, dans les années 2005-2007, 0.66 fois par année, ce qui donnait une durée moyenne de détention des titres de 18 mois. Dans les années 2008 et postérieures, la politique de placement avait changé et était axée principalement sur des placements fiduciaires. Or, il n'apparaît pas possible d'établir un lien entre, d'une part, les transactions mises en évidence et les données chiffrées alléguées par les recourants, et, d'autre part, les relevés D_____, puisque que les premières ne ressortent pas desdits relevés. De surcroît, les documents précités ont déjà été analysés et n'ont pas été considérés comme déterminants, puisqu'ils ont été préparés uniquement pour les besoins de la présente cause. Par conséquent, et en l'absence de nouveaux éléments probants, le raisonnement de la chambre de céans dans le cadre de la procédure portant sur les années de taxation 2005 à 2010, lequel conserve toute sa pertinence, s'applique mutatis mutandis. En particulier, sous réserve de la nouvelle constitution et de la

- 13/14 - A/2141/2017 liquidation de certains placements à terme, les mêmes relevés D_____, versés à nouveau à la procédure, ne dénotent toujours pas une courte durée de possession des titres ni des transactions d'une fréquence élevée pour les années 2008 à 2010. En outre, il est établi que le recourant a confié la gestion du portefeuille de titres à un mandataire avec pour objectif de constituer sa retraite et qu'il n'exerce donc pas à titre personnel d'activité de commerce de titres dans un but d'en retirer un revenu immédiat. Finalement, les recourants n'ont toujours pas allégué que des fonds étrangers importants auraient été engagés (ATA/897/2023 précité consid. 5.7). Il y a donc lieu de confirmer que le recourant, qui supporte le fardeau de la preuve s'agissant d'éléments diminuant sa taxation, échoue à établir que les titres appartiennent à sa fortune commerciale, de sorte qu'il s'agit de pertes en capital sur la fortune privée, non déductibles (ibid.). Dans ces circonstances, le grief sera écarté et le recours, mal fondé, sera rejeté.

E. 6

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge solidaire des recourants (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). Compte tenu du prononcé du présent arrêt, il doit être constaté que la requête en «

octroi » de l'effet suspensif est sans objet, ce qu'elle était au demeurant déjà dès le dépôt du recours, puisque celui-ci produit ex lege un effet suspensif et que l'AFC-GE n'a pas ordonné l'exécution nonobstant recours de sa décision (art. 66 al. 1 et 3 LPA).

* * * * *

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