

GE_GERICHTE ATA/986/2019 vom 4. Juni 2019

GE Cour de justice, 2019-06-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_986_2019

FR: GE_GERICHTE ATA/986/2019 du 4 juin 2019

IT: GE_GERICHTE ATA/986/2019 del 4 giugno 2019

Regeste

Résumé: Faute pour le recourant d'avoir démontré que les sociétés civiles immobilières qu'il exploite en France sont des établissements stables, celles-ci constituent des entreprises à part entière, imposées en tant que telles. Leurs pertes ne peuvent donc être prises en considération en Suisse que pour la détermination du taux de l'impôt. À cet égard et au vu des éléments du dossier, il n'y a pas lieu de s'écarter des montants des pertes reportées pris en considération par l'AFC-GE, confirmés par le TAPI. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 25

septembre 2015 ; Xavier OBERSON, Précis de droit fiscal international, 4ème éd., 2015, p. 97 n. 310).

L'art. 3 al. 1 à 3 LIFD a son pendant, en droit cantonal, à l'art. 2 al. 1 à 3 LIPP, identique à l'art. 2 al. 1 à 3 aLIPP-I. L'art. 6 al. 1 LIFD correspond en tout point aux art. 5 al. 1 1ère phr. LIPP et 5 al. 1 1ère phr. aLIPP-I.

b. Selon l'art. 6 al. 3 LIFD, l'étendue de l'assujettissement pour une entreprise, un établissement stable ou un immeuble est définie, dans les relations internationales, conformément aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale. Si une entreprise suisse compense, sur la base du droit interne, les pertes subies à l'étranger par un établissement stable avec des revenus obtenus en Suisse et que cet établissement stable enregistre des gains au cours des sept années qui suivent, il faut procéder à une révision de la taxation initiale, à concurrence du montant des gains compensés auprès de l'établissement stable ; dans ce cas, la perte subie par l'établissement stable à l'étranger ne devra être prise en considération, a posteriori, que pour déterminer le taux de l'impôt en Suisse. Dans toutes les autres hypothèses, les pertes subies à l'étranger ne doivent être prises en considération en Suisse que lors de la détermination du taux de l'impôt. Les dispositions prévues dans les conventions visant à éviter la double imposition sont réservées.

La rédaction de l'art. 5 al. 4 in fine LIPP, comme l'était celle de l'art. 5 al. 4 aLIPP-I, est identique à celle de l'art. 6 al. 3, 3ème phr. LIFD et a été sciemment calquée sur ce modèle : il ressort des travaux préparatoires que « le libellé de l'article 3 [recte : 6] alinéa 3 LIFD, plus clair, a été repris à l'article 5 al. 4 aLIPP-I. Cela permet une harmonisation verticale qui est souhaitable » (MGC 1999 45/VIII 7379, exposé des motifs ; ATA/8/2014 du 7 janvier 2014 consid. 7).

- 11/19 - A/564/2017

c. Les personnes physiques domiciliées en Suisse sont en principe imposables sur tous leurs revenus de source étrangère, dès l'instant où elles sont domiciliées en Suisse, de sorte que, en l'absence de convention de double imposition, les revenus tirés de l'activité dépendante exercée à l'étranger sont pleinement imposables en Suisse. Il en va de même des revenus de l'activité indépendante effectuée à l'étranger, pour autant que celle-ci ne se déploie pas dans le cadre d'une entreprise ou d'un établissement stable dans cet État (Xavier OBERSON, op. cit., p. 98 n. 313), notions correspondant à celles mentionnées à l'art. 4 LIFD et qui sont également applicables aux établissements à l'étranger (ATF 139 II 78 consid. 2 ; ATA/1605/2017 du 12 décembre 2017 et les références citées).

d. L'art. 4 al. 2 LIFD définit l'établissement stable comme toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité de l'entreprise, tant d'un point de vue qualitatif que quantitatif (ATF 134 I 303 consid. 2.2). L'entreprise doit exercer son activité au travers d'installations permanentes, ce qui implique qu'elles soient à sa disposition de façon durable, de manière à pouvoir en disposer économiquement. Pour être qualitativement importante, l'activité doit entrer dans le cercle de celle, principale, de l'entreprise. L'exigence d'une activité quantitativement importante s'analyse, quant à elle, différemment suivant chaque type d'entreprise et signifie que l'installation en cause doit exercer une activité qui n'est pas accessoire ou d'importance secondaire. En outre, l'établissement doit effectuer une partie de l'activité de l'entreprise, ce qui exclut en principe qu'une filiale puisse être considérée comme un établissement stable de sa mère (Xavier OBERSON, op. cit., p. 486 s n. 40). Il est admis que des exigences plus élevées soient posées lorsqu'il s'agit de reconnaître l'existence d'un établissement stable à l'étranger plutôt qu'en Suisse, pays dans lequel les activités exercées à l'étranger seront toutefois imposées en cas de doute en raison de l'assujettissement illimité (ATF 139 II 78 consid. 3.1.2). Par ailleurs, dans le cadre d'un « ruling », l'autorité fiscale peut exiger des associés une présence régulière sur les lieux de l'établissement en vue de gérer ses activités afin de lui reconnaître la stabilité nécessaire pour ne pas imposer ses revenus en Suisse (arrêt du Tribunal fédéral 2C_664/2013 du 28 avril 2014 consid. 4.3 ; ATA/1605/2017 précité).

Cette notion d'établissement stable est identique au niveau cantonal – art. 3 al. 3 LIPP – de sorte qu'il convient de se référer aux développements relatifs à l'IFD (ATA/1605/2017 précité consid. 4).

e. La notion d'entreprise au sens de l'art. 6 al. 1 LIFD est large et comprend toute activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 al. 1 LIFD. Constitue ainsi une entreprise toute activité entrepreneuriale effectuée par une personne à ses propres risques, avec la mise en œuvre de travail et de capital, dans une organisation librement choisie et reconnaissable de l'extérieur. En cas de doute sur l'existence d'une entreprise à l'étranger, il convient de soumettre le revenu afférent

- 12/19 - A/564/2017 à l'impôt en Suisse, en raison de l'assujettissement illimité de l'associé dans ce pays de l'entrepreneur, respectivement de l'associé en Suisse. À l'appui de cette affirmation, le Tribunal fédéral invoque le souci de cohérence avec sa jurisprudence en matière d'établissement stable (RDAF 2017 II 26 p. 30 et 31 et les références citées).

La doctrine relève une différence entre l'établissement stable et la notion d'entreprise, cette dernière est un concept autonome qui vise l'exploitation d'une entreprise, comme agent économique autonome, en la forme commerciale. Contrairement à l'établissement stable, l'exploitation de l'entreprise est conçue dans sa globalité, et non en partie (Xavier

OBERSON, op. cit., p. 79 n. 16).

f. Selon l'art. 7 ch.1 de la convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale du 9 septembre 1966 (CDI-F - RS 0.672.934.91), les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre État, mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables audit établissement stable.

Le fait qu'une société qui est un résident d'un État contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est un résident de l'autre État contractant ou qui y exerce son activité (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en soi, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre (art. 5 ch. 7 CDI-F).

g. Selon l'art. 1832 du Code civil français, la société est instituée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent par un contrat d'affecter à une entreprise commune des biens ou leur industrie en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter. Elle peut être instituée, dans les cas prévus par la loi, par l'acte de volonté d'une seule personne. Les associés s'engagent à contribuer aux pertes.

Ont le caractère civil toutes les sociétés auxquelles la loi n'attribue pas un autre caractère à raison de leur forme, de leur nature, ou de leur objet (art. 1845 al. 2 du Code civil français).

Ainsi, en droit français, une société civile immobilière est-elle une société civile, qui a un objet immobilier. 6) 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 ;

- 13/19 - A/564/2017 art. 17 LIPP). Est notamment imposable le produit de l'activité lucrative indépendante (art. 18 LIFD ; art. 19 al. 1 LIPP).

Est une activité lucrative indépendante celle qui est 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 en participant à la vie économique (ATF 125 II 113 consid. 5b ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_376/2011 du 27 avril 2012 consid. 5 ; 2C_307/2010 du 27 août 2010 consid. 2.2).

Un abandon de créance par une banque est fiscalement considéré comme un revenu imposable pour le contribuable, que la dette remise soit privée ou commerciale (art. 16 al. 1 et 18 al. 1 LIFD ; ATF 142 II 197 consid. 5.1 et les références citées, arrêts du Tribunal fédéral 2C_189/2016 et 2C_190/2016 du 13 février 2017 consid. 4.1 ; ATA/41/2016 du 19 janvier 2016 consid. 7).

b. 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 (art. 25 LIFD).

Dans le cadre de l'imposition du revenu d'une activité lucrative indépendante, peuvent être déduits les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 1 LIFD). Font notamment partie de ces frais, les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées (art. 27 al. 2 let. b LIFD).

À ce propos, l'art. 31 al. 1 LIFD dispose que les pertes des sept exercices précédant la période fiscale (art. 40 LIFD) peuvent être déduites pour autant qu'elles n'aient pas pu être

prises en considération lors du calcul du revenu imposable des années concernées. Lors de la période 2010 sous revue, c'est l'ancien art. 211 LIFD, qui trouvait application, sa teneur étant matériellement semblable à celle de l'art. 31 al. 1 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C_986/2017 du 28 juin 2018 consid. 4.2 et les références citées).

Au niveau cantonal, selon l'art. 30 let. f LIPP, dans sa teneur en vigueur en 2010, sont déduits du revenu les frais qui sont justifiés par l'usage commercial professionnel. Font notamment partie de ces frais, les pertes subies durant les sept exercices ayant précédé la période fiscale, pour la part qui n'a pas pu être prise en considération lors du calcul du revenu imposable des années antérieures. Les pertes des exercices antérieurs qui n'ont pas encore pu être déduites du revenu peuvent être soustraites des prestations de tiers destinées à équilibrer un bilan déficitaire dans le cadre d'un assainissement. Ces principes sont aussi applicables en cas de transfert de domicile au regard du droit fiscal ou du lieu d'exploitation de l'entreprise à l'intérieur de la Suisse.

- 14/19 - A/564/2017

Les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel qui peuvent être déduits comprennent notamment les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, qui ont été comptabilisées (art. 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, dans la teneur en vigueur en 2010).

Lorsqu'elles n'ont pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu imposable de ces années, les pertes des sept exercices précédant la période fiscale sont déduites (art. 67 al. 1 LHID, dans la teneur en vigueur en 2010).

c. Outre l'exercice d'une activité commerciale indépendante par le contribuable, la comptabilisation des pertes constitue une condition nécessaire à leur déductibilité (arrêt du Tribunal fédéral 2C_189/2016 et 2C_190/2016 précité consid. 6.4.3 et s. ; ATA/1384/2017 du 10 octobre 2017 consid. 12b et les références citées).

Par ailleurs, les pertes dont le report est demandé ne peuvent être déduites du revenu (ou du bénéfice) imposable du contribuable que si elles n'ont pas pu être compensées avec des revenus (ou des bénéfices) les années précédentes. Le contribuable ne peut ainsi pas choisir à son bon vouloir le moment du report de pertes ; celles-ci doivent venir en déduction du revenu (ou du bénéfice) dès que possible (arrêt du Tribunal fédéral 2C_189/2016 et 2C_190/2016 précité consid. 6.4.3 et les références citées).

L'ancien art. 211 LIFD (et l'actuel art. 31 al. 1 LIFD) limite le report aux pertes des sept exercices précédant la période fiscale. Cette limitation temporelle ne vaut pas en cas d'assainissement (art. 31 al. 2 LIFD, également applicable au report de pertes fondé sur l'ancien art. 211 LIFD, arrêt du Tribunal fédéral 2C_189/2016 et 2C_190/2016 précité consid. 6.4.5 et les références citées). 7)

Le revenu imposable comprend le produit de l'activité lucrative indépendante. La détermination du bénéfice net imposable pour les contribuables tenant une comptabilité en bonne et due forme s'effectue selon les règles applicables aux personnes morales (art. 18 al. 3 LIFD et 19 al. 4 LIPP), à savoir celles prévues aux art. 58 ss LIFD et 11 ss LIPM).

En définissant le bénéfice imposable par renvoi au solde du compte de résultat, l'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce le principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance, selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Les comptes établis

conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques. L'autorité peut en revanche s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 137 II 353 consid. 6.2 ; ATF 136 II 88 consid. 3.1 ; ATF 119 Ib 111 consid. 2c ; arrêts du

- 15/19 - A/564/2017 Tribunal fédéral 2C_645/2012 du 13 février 2013 consid. 3.1 ; 2C_71/2009 du 10 juin 2009 consid. 7.1 ; Robert DANON, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Commentaire romand - Impôt fédéral direct, 2008, n. 33 à 55 et 62 ad art. 57-58 LIFD).

Le droit fiscal et le droit comptable suisses poursuivent en effet des objectifs différents. Le premier recherche une présentation qui fasse ressortir au mieux le résultat effectif et la réelle capacité contributive de l'entreprise, tandis que le second est avant tout orienté sur la protection des créanciers et fortement marqué par le principe de prudence. Dans ce contexte, les règles correctrices fiscales figurant à l'art. 58 al. 1 let. b et c LIFD visent à compenser le fait que le résultat comptable puisse s'éloigner de la réalité économique ; elles assurent une imposition du bénéfice qui tienne compte au mieux de la réelle situation patrimoniale d'une société. Par leur intermédiaire, le droit fiscal cherche à se rapprocher d'un système fondé sur le principe de l'image fidèle (« true and fair »), qui prévaut dans les normes de comptabilité internationales (Pierre-Marie GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, vol. 2, 2005, p. 96 s.).

Le principe de détermination déploie aussi un effet contraignant pour le contribuable. En effet, celui-ci est lié par son mode de comptabilisation et seules les écritures ressortant des comptes sont décisives (Robert DANON, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., n. 51 ad art. 57-58 LIFD). Les écritures comptables effectivement passées doivent être reprises par le droit fiscal et le contribuable ne peut se prévaloir que des écritures qu'il a effectivement enregistrées dans ses comptes, lesquels lui sont d'ailleurs opposables (principe de comptabilisation). Ce dernier principe implique donc que le contribuable est lié par les comptes qu'il a joints à sa déclaration (Pierre-Marie GLAUSER, op. cit., p. 89 ; Pierre-Marie GLAUSER, Goodwill et acquisitions d'entreprises – Une analyse sous l'angle du droit fiscal et comptable, in Droit des sociétés : mélanges en l'honneur de Roland RUEDIN, 2006, 421-445, p. 430). 8)

Afin de déterminer la valeur en francs suisses d'un élément de revenu ou de fortune présenté en monnaie étrangère, il convient d'appliquer le cours annuel moyen des devises publié chaque année par l'AFC-CH (https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/direkte-bundessteuer/wehrpflichtersatz_abgabe/dienstleistungen/jahresmittelkurse.html ; ATA/1018/2014 du 16 décembre 2014 consid. 6d ; ATA/133/2014 du 4 mars 2014 consid. 6b). 9)

De jurisprudence constante et selon un principe généralement admis en matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que 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, ces règles s'appliquant également à la

- 16/19 - A/564/2017 procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4C/aa ; ATA/1487/2017 du 14 novembre 2017).

Le contribuable a la charge de la preuve de l'effectivité de l'administration de l'entreprise ou de l'établissement stable à l'étranger, faute de quoi l'imposition a lieu en Suisse (arrêt du Tribunal fédéral 2C_123/2014 du 30 septembre 2015 consid. 11.2 ; ATA/856/2016 du 11 octobre 2016).

En présence de déclarations contradictoires, la préférence doit en principe être accordée à celles que l'intéressé a données en premier lieu, alors qu'il en ignorait les conséquences juridiques, les explications nouvelles pouvant être, consciemment ou non, le produit de réflexions ultérieures (ATA/1064/2015 du 6 octobre 2015). 10) a. En l'espèce, le recourant exploite six SCI sises en France, cinq en totalité et une pour moitié. En raison de sa situation financière précaire, la SCI G_____, dont le recourant détient 50 % des parts, a fait l'objet d'un plan d'assainissement constaté judiciairement, lequel a notamment nécessité un abandon de créance de la part de H_____. Selon l'extrait du registre du commerce produit, ladite société a en particulier pour but d'acquérir, construire, vendre en totalité ou par fractions, gérer et administrer tous immeubles sociaux. Toutefois, hormis la production dudit document, lequel ne mentionne aucun lien quelconque avec des activités en Suisse, le recourant se contente, après intervention de l'AFC-GE, d'alléguer qu'il s'agit à l'évidence d'un établissement stable sis en France, sans apporter aucune explication ni information à ce sujet permettant de l'attester.

En outre, dans sa déclaration fiscale pour l'année 2010, le recourant n'a mentionné au titre de son activité lucrative indépendante que celle déployée dans le cadre de son entreprise individuelle suisse. Seuls les comptes de cette dernière y sont d'ailleurs joints. Son extrait du registre du commerce ne mentionne qu'un but général de rénovation et d'entretien d'immeubles, sans qu'il soit fait référence aux SCI françaises.

Par conséquent, les SCI françaises exploitées par le recourant, en particulier la SCI G_____, constituent des sociétés à part entière selon le droit français, que le fisc français a d'ailleurs imposées en tant que telles. Elles ne sauraient être considérées comme des établissements stables.

Dès lors, s'agissant de sociétés françaises, imposées en France, leurs pertes ne peuvent effectivement être prises en considération en Suisse que lors de la détermination du taux de l'impôt, conformément à l'art. 6 al. 3, 3ème phr. LIFD.

b. Concernant les montants des pertes reportées pris en considération dans la détermination du taux de l'impôt, les premiers juges ont retenu à juste titre que le recourant les avait modifiés à plusieurs reprises au gré de la procédure dont est

- 17/19 - A/564/2017 objet. Alors que dans sa déclaration fiscale pour l'année 2010, le contribuable avait mentionné un montant de CHF 6'909'578.- sous la rubrique pertes commerciales et/ou non compensées, sans produire de justificatif à cet égard, il faisait valoir un report de pertes des années précédentes de CHF 591'730.- dans sa réclamation du 3 juin 2014. Devant le TAPI, il se prévalait de la prise en considération du même montant avant de conclure ultérieurement que celui-ci représentait en réalité CHF 8'814'163.- pour l'année fiscale 2010. Ce dernier correspondait cependant à l'addition des postes « reports à nouveau » comptabilisés au passif des bilans 2009 desdites sociétés, lesquels tenaient compte de ceux reportés des années antérieures à l'année 2003. Toutefois, seules les pertes

résultant des comptes de profits et pertes des exercices 2003 à 2009 peuvent in casu être reportées sur l'exercice 2010.

Dans ce contexte, les tableaux produits par l'AFC-GE ont été valablement établis sur la base des chiffres ressortant des documents comptables fournis par le recourant, en appliquant le cours moyen annuel publié par l'AFC-CH pour les années 2003 à 2009 afin de les convertir. Les tableaux en question, versés au dossier, indiquent les montants des pertes/bénéfices pris en considération. Sur ce point, l'AFC-GE a elle-même reconnu avoir, à tort, tenu compte lors des taxations antérieures à 2010, des pertes non seulement pour le taux d'imposition, mais également pour la détermination de l'assiette fiscale. In casu, cela a entraîné une non-imposition erronée des années 2003 à 2009 en faveur du recourant.

En effet, les comptes de pertes et profits des SCI concernées, remis par le recourant, démontrent qu'au cours des exercices 2003 à 2009, lesdites sociétés ont été bénéficiaires dans leur ensemble. Si les exercices 2003 à 2007 se sont soldés par des pertes totalisant EUR 2'798'647.-, les exercices 2008 et 2009 ont été bénéficiaires à hauteur d'EUR 11'890'490.-. À cet égard, il ressort clairement des décomptes établis par l'AFC-GE que seule la moitié du bénéfice réalisé par la SCI G_____, dont le recourant détient 50 % des parts, a été prise en considération. L'abandon de créance consenti par H_____ dans le cadre du plan d'assainissement de cette société a bien été considéré comme un revenu, ce que le recourant ne conteste pas. Les pertes des années antérieures à 2008 ayant été compensées par les bénéfices des années subséquentes, il n'y avait effectivement aucune perte à reporter pour l'année fiscale 2010.

Au surplus, l'avis d'impôt sur le revenu 2008 du fisc français indique des déficits à reporter pour les années 2003 à 2008, sans mentionner leur méthode de calcul ni les documents sur lesquels ils sont fondés, tandis que le recourant a lui-même modifié à plusieurs reprises au cours de la présente procédure les chiffres allégués. Ainsi, dès lors que l'AFC-GE a établi ses tableaux sur la base des documents comptables remis par le recourant, qui lui sont opposables et dont les montants peuvent être vérifiés, il n'y a pas lieu de s'en écarter.

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

- 18/19 - A/564/2017 11) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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