

GE_GERICHTE A/3383/2021 vom 22. August 2023

GE Cour de justice, 2023-08-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_3383_2021

FR: GE_GERICHTE A/3383/2021 du 22 août 2023

IT: GE_GERICHTE A/3383/2021 del 22 agosto 2023

Regeste

OBJET DU LITIGE;DÉDUCTION DES FRAIS D'ACQUISITION(DROIT FISCAL);FARDEAU DE LA PREUVE | Refus de déduction de pertes alléguées de la LLC américaine du recourant par l'AFC-GE dans le cadre de la taxation de ce dernier. La LLC doit en l'espèce être traitée de manière transparente sur le plan fiscal. Les titres en relation avec lesquels les pertes sont alléguées ne font pas partie de la fortune de la société, par essence commerciale, mais de la fortune du recourant, qui peut être commerciale ou privée. Le recourant a échoué à démontrer qu'ils appartenaient à sa fortune commerciale. Il s'agit de pertes en capital sur la fortune privée, non déductibles. Recours rejeté. | LPA.65; LIFD.3; LIFD.6.al1; LIFD.10.al1; LIPP.2; aLIPP-I.2; LIPP.5.al1; aLIPP-I.5.al1; LIPP.9.al1; aLIPP-I.9.al1; LIFD.18; LIPP.17; aLIPP-IV.1; LIPP.27.letj; aLIPP-IV.10.leti; LIFD.18; LIPP.19; aLIPP-IV.3; LIFD.25; LIPP.28; aLIPP-V.1; LIFD.27; LIPP.30; aLIPP-V.3.al3; LIFD.27.al2; LIFD.31.al1; LIPP.30.alf; aLIPP-V.3.al3.letf; LIFD.18.al3; LIFD.58.al1

Erwägungen

E. 4

Les recourants affirment que la LLC correspondrait à une société à responsabilité limitée.!

E. 4.1

Selon l'art. 3 al. 1 et 2 LIFD, les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse. L'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est illimité mais ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger (art. 6 al. 1 LIFD).! Chacun des héritiers ou des associés ajoute à ses propres éléments imposables sa part du revenu de l'hoirie, de la société simple, de la société en nom collectif ou de la société en commandite (art. 10 al. 1 LIFD). Les entités visées à l'art. 10 al. 1 LIFD sont les communautés organisées selon le droit suisse qui n'ont pas la personnalité juridique et ne constituent donc pas des sujets fiscaux indépendants (arrêt du Tribunal fédéral 2C_123/2014 du 30 septembre 2015 consid. 10.1, in RDAF 2015 II 563). La jurisprudence retient toutefois que cette disposition s'applique également en relation avec l'attribution de revenus provenant d'une entité étrangère lorsque cette entité doit être considérée comme transparente d'un point de vue fiscal suisse. Pour savoir si tel est le cas, il convient d'examiner si cette entité possède ou non la personnalité juridique. Dans l'hypothèse où l'entité étrangère n'a pas la personnalité juridique, ses revenus sont alloués aux associés (arrêts du Tribunal fédéral 2C_110/2018 consid. 3.1 ; 2C_123/2014 du 30 septembre 2015 consid. 10.1 ; 2C_664/2013 du 28 avril 2014 consid. 5.1). L'art. 3 al. 1 et 2 LIFD a son pendant, en droit cantonal, à l'art. 2 al. 1 et 2 LIPP, identique à l'art. 2 al. 1 et 2 de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques – objet de l'impôt –

assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP-I). L'art. 6 al. 1 LIFD correspond en tout point aux art. 5 al. 1 1^{ère} phr. LIPP et 5 al. 1 1^{ère} phr. aLIPP-I. Les art. 9 al. 1 LIPP et 9 al. 1 a LIPP-I ont la même teneur que l'art. 10 al. 1 LIFD.

E. 4.2

La LLC est une forme de société reconnue dans tous les États des États-Unis, qui combine les avantages d'une corporation, dont la responsabilité est limitée à l'actif social, et les avantages fiscaux d'une société de personnes (partnership). En tant que partnership, elle est traitée de manière transparente sur le plan fiscal, comme une société de personnes suisse. Les associés peuvent toutefois demander, en vertu de la réglementation dite « check-the-box » de l'État membre concerné, que la société soit traitée fiscalement comme une personne morale (corporation). Par ailleurs, en raison des normes dispositives en vigueur dans les différents États, il existe une très grande liberté dans l'organisation de la société. Il est généralement reconnu qu'une LLC américaine présente, de par sa structure, aussi bien des éléments d'une société de personnes que d'une société de capitaux (arrêt du Tribunal fédéral C_894/2013 et 2C_895/2013 du 18 septembre 2013 consid. 3.2).

E. 4.3

En l'espèce, le recourant affirme que la LLC devrait être assimilée à une société à responsabilité limitée, et non à une société en nom collectif, sans toutefois tirer de conclusion de cette affirmation, si ce n'est que la société serait astreinte à s'inscrire au registre du commerce et à tenir des livres. Or, il ressort de la jurisprudence susmentionnée qu'en tant que partnership, la LLC est en principe traitée de manière transparente sur le plan fiscal, sauf demande en vertu de la réglementation dite « check-the-box ». Or, l'existence d'une telle demande n'a pas été établie ni même alléguée en l'espèce, les recourants prétendant uniquement que la LLC ne serait pas soumise aux impôts aux États-Unis. Par ailleurs, comme l'a à juste titre constaté le TAPI, l'art. 9 de l'acte constitutif de la LLC prévoit la dissolution de la société en cas de décès d'un associé, sauf décision unanime contraire des autres associés, ce qui conforte la conclusion que cette dernière doit être considérée comme une société de personnes au regard du droit fiscal suisse. Au surplus, les recourants eux-mêmes ne contestent pas à proprement parler le traitement en transparence de la LLC, puisqu'ils ne contestent les bordereaux rectificatifs que par rapport aux pertes et non de manière globale par rapport à la manière dont l'autorité intimée a pris en considération les éléments relatifs à la LLC. Ils ont, au demeurant, expressément indiqué lors de l'audience devant le TAPI ne pas contester que la LLC devait être traitée comme une société transparente au regard du droit fiscal, ce qu'admettait en outre déjà implicitement le contenu de leur dénonciation spontanée. Pour le reste, ils orientent leur argumentation sur la distinction entre fortune commerciale et fortune privée, admettant ce faisant également implicitement le traitement en transparence de la LLC. Par conséquent, le TAPI a à juste titre constaté que la LLC devait être considérée comme une société de personnes suisse et traitée de manière transparente sur le plan fiscal.

E. 5

Les recourants demandent la déduction des pertes de 2008 et 2010 et le report de de la perte de 2008.

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 ; art. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques – impôt sur le revenu [revenu imposable] - aLIPP-IV). 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 ; art. 10 let. i aLIPP-IV). 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 ; art. 3 al. 1 aLIPP-IV). 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 ; art. 3 al. 2 et 3 aLIPP-IV). 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 et 2 à 8 de l'ancienne 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 ; art. 25 LIFD ; art. 28 LIPP ; art. 1 aLIPP-V). 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 ; art. 3 al. 3 aLIPP■V).

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 1^{er} 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 ; art. 3 al. 3 let. f aLIPP-V)

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, 2 e éd., 2017, n. 75 ad art. 18 et les références citées).

E. 5.4

Selon la jurisprudence, 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 (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). 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 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 consid. 5.1 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 même – 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 1^{er} décembre 2015 consid. 2.2, in RDAF 2016 II 88 ; 2C_1255/2012 du 26 juin 2013 consid. 7.3 ; 2C_868/2008 du 23 octobre 2009 consid. 2.7).

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 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1087/2018 du 29 juillet 2019 consid. 4.1 ; ATA/685/2021 du 29 juin 2021 consid. 8b). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures. On ne peut pas, en revanche, lui demander de prouver un fait négatif et de démontrer, par exemple, qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_960/2016 du 15 juin 2017 consid. 5.1 et les références citées ; ATA/119/2019 du 5 février 2019 consid. 8). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables non déclarés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence de tels 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 ; ATA/119/2019 du 5 février 2019 consid. 8). 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 1^{er} avril 2004 consid. 3.2.2 ; 2A.483/2003 du 5 mars 2004 consid. 5 ; ATA/119/2019 du 5 février 2019 consid. 8 et les références citées). 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 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 déterminance), 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. A 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 du précité consid. 9.2 ; 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 6.5 ; 2C_551/2012 du 16 mai 2013 consid. 3.1). 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 du 23 octobre 2015 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. 5.6

En l'espèce, les recourants allèguent des pertes relatives à un portefeuille de titres. Il convient donc d'examiner si ce portefeuille de titres fait partie de la fortune de la LLC, laquelle est par essence commerciale, ou s'il appartient à la fortune du recourant, auquel cas elle pourrait être qualifiée de fortune commerciale si une activité indépendante de commerce de titres devait être reconnue ou, dans la négative, de fortune privée du contribuable. Or, comme l'ont à juste titre constaté l'instance précédente et l'autorité intimée, les documents bancaires relatifs aux comptes auprès du E_____, n os 2_____, 3_____ et 1_____ démontrent que leur titulaire est la société I_____ 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 LLC, laquelle est uniquement inscrite comme rubrique après I_____ SA, conformément à ce qui a été demandé dans les documents d'ouverture de comptes. Finalement, la demande de carte Maestro a été faite en faveur du recourant. Pour le reste, 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. Au vu de ces éléments et en l'absence de tenue d'une véritable comptabilité par la LLC, les titres doivent être considérés comme appartenant à la fortune du recourant et non à la fortune de la société.

E. 5.7

Reste à déterminer s'ils appartiennent à la fortune commerciale ou à la fortune privée du recourant, et donc s'il doit être considéré que ce dernier exerce une activité indépendante accessoire de commerce de titres. Les recourants affirment que 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. Les recourants n'expliquent cependant pas de quelles transactions il s'agirait en relation avec les pièces figurant au dossier ou, le cas échéant, en produisant de nouvelles pièces à l'appui de leurs allégations. Ils demandent pourtant la qualification d'activité indépendante pour obtenir la déduction de pertes, de sorte qu'ils supportent le fardeau de la preuve s'agissant d'éléments diminuant leur taxation. Or, sous réserve de la nouvelle constitution et de la liquidation de certains placements à terme, les relevés E_____ versés à la procédure ne dénotent pas une courte durée de possession des titres ni des transactions d'une fréquence élevée pour les années 2008 à 2010. Par ailleurs, le recourant a confié la gestion du portefeuille de titres à un mandataire et ceci avec pour objectif de constituer sa retraite et 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 pas allégué que des fonds étrangers importants auraient été engagés. Au vu de ce qui précède, le recourant a échoué 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. Il sera au surplus relevé, d'une part, que le montant des pertes alléguées n'est pas établi, en l'absence de comptabilité en bonne et due forme spécifique à l'activité de commerce de titres et de pièces permettant de les établir et les chiffrer, et que la déduction des pertes supposerait également la taxation des gains en capital provenant de l'aliénation des titres, par exemple pour la liquidation des placements à terme survenus en 2008 ou la vente de titre survenue le 23 septembre 2008, taxation à laquelle l'autorité intimée n'a pas procédé. Dans ces circonstances, le grief sera écarté et le recours, entièrement mal fondé, sera rejeté.

E. 6

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge des recourants (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).!

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