RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/729/2002-FIN **ATA/544/2005**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 16 août 2005

dans la cause

Madame et Monsieur B.
représentés par Horwath Fiduciaire et Revision S.A., mandataire

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Madame et Monsieur B._____ (ci-après : les époux B._____ ou le contribuable) sont mariés et vivent à New-York, où M. B._____ exerce la profession d'avocat. Ils ont six enfants, nés respectivement en 1983, 1984, 1988, 1991 et 1993. Mme B._____ n'exerce aucune activité lucrative.

2. Les époux B._____ sont assujettis de manière limitée aux impôts dans le canton de Genève, dès lors que Madame B._____ est propriétaire d'un immeuble locatif sis sur la commune de Chêne-Bougeries.

3. Dans sa déclaration provisoire pour l'exercice fiscal 1999, datée du 30 septembre 1999, le contribuable a mentionné uniquement la valeur en capital de l'appartement de Chêne-Bougeries en CHF 319'200.- et le revenu locatif net de cet objet, soit CHF 24'712.-.

4. En date du 3 décembre 1999, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration) a notifié au contribuable un bordereau de taxation 1999 au montant de CHF 10'058,15, calculé sur un revenu imposable de CHF 24'712.- et sur une fortune imposable de CHF 319'200.-, selon le barème B.

5. Dans sa déclaration définitive 1999, datée du 11 février 2000, le contribuable a fait figurer, sous code 15.00 feuille Z1 une « perte à l'étranger selon DF USA » au montant de CHF 3'533'000.-, ainsi qu'une déduction sociale de CHF 225'000.- sur la fortune. Il a fait état sous code 61.00 feuille Z1 de déductions personnelles et pour charges de famille pour un montant total de CHF 36'662.-.

   Le revenu imposable était inexistant et la fortune imposable ascendait à CHF 94'200.-.

   Il a annexé la déclaration d'impôts américaine à la déclaration définitive, et a précisé, sous « observations et liste des annexes » feuille PG2 : « Nous faisons parvenir la déclaration américaine, faisant état de pertes s'élevant à US$ 2'636'900.- soit CHF 3'533'000.-. Nous souhaitons faire valoir ces pertes et être taxés selon la procédure ordinaire.»

6. En date du 29 juin 2000, l'administration a adressé un rappel pour le paiement de l'ICC 1999 au montant de CHF 10'217.05 (dont CHF 158.90 d'intérêts).

7. Monsieur G._____, agissant alors en qualité de mandataire des époux B._____, a pris contact avec l'administration, quelques jours après réception

de ce courrier et a confirmé l'entretien téléphonique par lettre du 12 juillet 2000. Il a demandé la rectification du bordereau dans le sens de la remarque figurant en fin de déclaration définitive du 11 février 2000, au sujet des pertes à prendre en compte, et du souhait du contribuable d'être taxé selon la procédure ordinaire.

8. L'administration a traité le courrier du 12 juillet 2000 comme une réclamation, qu'elle a rejetée par décision du 7 novembre 2000 : pour être admise en déduction conformément à l'article 21 lettre l de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP – D 3 05) une perte devait être commerciale et avoir été comptabilisée au cours de l'exercice commercial précédant l'année pour laquelle l'impôt était perçu. Cette disposition s'adressait aux entreprises individuelles et collectives ayant une activité commerciale, avec tenue régulière d'une comptabilité, conformément à la loi fédérale complétant le code civil suisse du 30 mars 1911 [Livre cinquième : Droit des obligations (CO - RS 220)], et qui peuvent produire des pièces justificatives juridiquement probantes au sens de la loi (art. 339 LCP).

9. Le contribuable a interjeté recours contre cette décision par courrier du 6 décembre 2000, auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la CCRMI). Citoyen américain et assujetti de manière limitée en Suisse, il avait opté pour une taxation opérée selon la procédure ordinaire, en déclarant l'intégralité de ses revenus. Ceux-ci étaient négatifs selon la déclaration d'impôt américaine produite à titre de justificatif, car ils étaient compensés par une perte, d'où un taux nul devait être appliqué au revenu taxable en Suisse. Il s'ensuivait que le contribuable ne devait acquitter que l'impôt immobilier complémentaire.

10. Le 15 août 2001, l'administration conclut au rejet du recours : le contribuable n'avait produit aucun justificatif probant des pertes dont il entendait pouvoir bénéficier de la déduction, la seule copie de la déclaration fiscale américaine – de surcroît rédigée en anglais - n'étant pas en soi un justificatif, d'autant que rien ne permettait de dire si le fisc américain avait pris en compte cette perte très importante de l'ordre de CHF 3,5 millions. Le contribuable n'avait manifestement pas déclaré l'intégralité de ses revenus et fortune car ceux-ci ne consistaient entre l'étranger et la Suisse que dans le revenu locatif net du bien immobilier sis à Chêne-Bougeries, de CHF 24'712.- et la seule fortune déclarée étant l'appartement de Chêne-Bougeries, à la valeur déclarée de CHF 319'200.-. Il était invraisemblable qu'un avocat d'une cinquantaine d'années, avec une femme et cinq (recte : six) enfants mineurs à charge puisse subvenir aux besoins de sa famille avec de tels revenus et fortune. Ainsi, les deux conditions légales requises pour que l'administration puisse valablement retenir une perte déductible faisaient défaut.

11. La CCRMI a invité le contribuable à lui préciser s'il entendait persister dans les termes de son recours ou si, au contraire il le retirait.

12. Le 21 septembre 2001, un nouveau mandataire s'est constitué pour le contribuable. Il a précisé à la CCRMI que le recours était maintenu.

13. Par décision du 20 juin 2002, reçue par le contribuable le 3 juillet 2002, la CCRMI a rejeté le recours.

En ne produisant en annexe à sa déclaration fiscale 1999 que la copie de sa déclaration américaine 1998, le recourant n'avait nullement prouvé que la perte invoquée répondait aux exigences de l'article 21 lettre 1 LCP. Cette simple copie de déclaration - qui n'était étayée par aucun document comptable tels que des bilans et comptes de pertes et profits - n'avait aucune valeur probante, même si l'administration fiscale américaine avait pris cette perte en considération.

Il appartenait au contribuable d'établir les faits ayant pour effet de supprimer ou de réduire une obligation de contribuer. Le recourant, avocat et représenté par une fiduciaire genevoise, était censé connaître la législation suisse et genevoise. Or, il n'avait pas justifié, par la production de pièces probantes, que les deux conditions cumulatives requises pour l'application de l'article 21 lettre l LCP étaient réalisées.

14. Par courrier du 2 août 2002, remis au greffe du Tribunal de céans le jour-même, M. G._____ a annoncé avoir été mandaté par le contribuable pour recourir contre la décision susmentionnée. Il s'est borné à solliciter un délai à fin septembre 2002 - prolongé par la suite jusqu'au 30 octobre 2002 - pour pouvoir réunir et produire des documents nouveaux et répondre ainsi à l'objection de la CCRMI qui reprochait au contribuable de ne pas avoir apporté la preuve de la réalisation effective de la perte, ce qui nécessitait préalablement la traduction en anglais de la décision dont est recours et de tous les actes du dossier dès 1999.

15. Par courrier recommandé du 25 octobre 2002 adressé au tribunal de céans, et se fondant sur une procuration établie par M. G._____ le 7 octobre 2002, Horwath Fiduciaire & Revision S.A. (ci-après « la fiduciaire ») a recouru contre la décision de la commission cantonale de recours du 20 juin 2002.

La perte subie par M. B._____ était due à diverses participations prises dans des affaires (sous forme de « partnership » équivalant à une société en nom collectif) qui avaient échoué. A cet égard, M. B._____ apparaissait plutôt être un homme d'affaires qu'un avocat, mais les pertes subies n'en étaient pas moins déductibles.

Il était apparu difficile d'identifier l'ensemble des résultats des investissements de M. B._____, d'où le choix d'étayer seulement la plus grande des pertes survenues, largement suffisante à entraîner un revenu négatif, soit celle de US$ 1'114'343.- intitulée « _____ ».

Selon les documents complémentaires produits en annexe au courrier de la fiduciaire, la perte susmentionnée était répartie à raison de 1% (participation personnelle de M. B._____ dans le partnership) et de 49% (participation de B._____ Trust dans le partnership).

Si le recourant n'avait pas cherché à réconcilier la perte de US$ 1'226'023.- stipulée dans sa déclaration présentée à l'administration fiscale genevoise, cette perte semblait évidente pour son expert-comptable.

Le recourant a considéré que les pertes qu'il avait subies étaient suffisamment étayées - à défaut de l'être complètement - et qu'elles étaient donc déductibles ; en conclusion son revenu professionnel ayant été négatif, il ne devait pas être imposé sur ses biens immobiliers sis en Suisse.

16. L'administration conclut au rejet du recours le 23 décembre 2002. Le recours ne contenait ni pièces ni arguments nouveaux. Quant aux pièces nouvelles, produites à l'appui du complément de recours du 25 octobre 2002, elles ne tendaient nullement à démontrer la réalité des pertes invoquées. Le recourant admettait lui-même que les pertes survenues n'étaient pas étayées complètement. M. B._____ donnait des explications vagues pour justifier ces pertes, et soulignait même qu'il était apparu difficile d'identifier l'ensemble des résultats de ses investissements, et qu'il avait préféré n'étayer que la plus grande des pertes alléguées, laquelle n'avait d'ailleurs fait l'objet d'aucune comptabilité, élément qui justifiait à lui seul le refus de déduction.

Au surplus, le recourant ne démontrait pas que les autorités fiscales américaines auraient pris en considération la perte invoquée. Enfin, il n'avait pas déclaré l'ensemble de ses revenus acquis en Suisse et à l'étranger et ne pouvait donc se prévaloir de l'application de la procédure ordinaire visée à l'information No 8/98 reconduisant la pratique mise en œuvre dans le cadre des informations 6/95 et 4/97.

17. La CCRMI a pour sa part persisté dans les termes et conclusions de sa décision.

18. Le 29 avril 2003, cette fois-ci sous la plume de M. G._____, le recourant a répliqué. Il a observé qu'en «remettant une copie de la déclaration fiscale américaine, réputée imposer l'ensemble de l'assiette fiscale en fonction de la

nationalité US, ces éléments (avaient) été entièrement déclarés, même si ce (n'était) pas dans la forme appropriée ».

L'expert-comptable américain aurait pu fournir tous les détails et explications utiles, mais le contribuable n'avait pas les moyens de payer les hoirs en résultant. Le recourant a allégué – d'ailleurs sans le justifier non plus - avoir dû payer les créanciers des différentes affaires ayant subi ces pertes, ce en quoi il voyait la meilleure preuve qu'il s'agissait bien de sociétés de personnes pour lesquelles les pertes seraient déductibles en Suisse.

Si l'administration n'était pas convaincue par les explications du recourant, le plus simple serait qu'elle se renseignât directement auprès de l'autorité fiscale américaine pour s'assurer que cette déclaration était conforme et pour pouvoir obtenir réponse à toutes ses questions concernant cette perte.

Enfin, le contribuable a visé une nouvelle pièce reçue par fax de l'expert-comptable américain, soit «33 pages d'une petite partie de la déclaration fiscale de M. B._____ sur quelques transactions qu'il (avait) faites se soldant par une perte. » L'obtention de plus de détails représenterait un travail beaucoup trop onéreux, dès lors que cela supposerait plusieurs centaines de copies de documents. Le recourant a considéré que cela n'en valait pas la peine d'autant que, selon lui, le moyen le plus approprié d'obtenir les renseignements utiles serait que le fisc genevois contacte l'administration des Etats-Unis.

19. Le 16 mai 2003, l'administration a persisté dans les termes de sa réponse. Elle a observé que les pièces nouvelles produites par le recourant à l'appui de sa réplique n'avaient pas davantage que les précédentes la valeur probante exigée par la loi. En l'espèce, le contribuable n'ayant produit aucune pièce comptable apportant la preuve des pertes commerciales invoquées, il n'avait pas justifié l'admission des prétendues pertes. Le recours devait donc être rejeté et la décision entreprise confirmée.

20. Les parties ont ensuite été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Le 1er janvier 2002 est entrée en vigueur la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 (- LPFisc - D 3 17) qui règle, à ses articles 53 et suivants, la procédure par devant le Tribunal administratif. L'article 86 LPFisc stipule que les règles de procédure s'appliquent dès l'entrée en vigueur de la présente loi aux causes encore pendantes. Ces nouvelles dispositions sont applicables au cas d'espèce. L'article 2 alinéa 2 LPFisc prévoit que la loi sur la procédure

administrative du 12 septembre 1985 (- LPA - E 5 10) est applicable pour autant que la LPFisc n'y déroge pas.

2. 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. 53 al. 1 LPFisc ; art. 57 à 65 LPA, applicables par renvoi de l'art. 53 al.4 LPfisc).

3. a. De nouvelles normes fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001 en application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Elles ont abrogé, à partir de cette date, la plupart des dispositions de la LCP. Ces dispositions demeurent cependant applicables notamment en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques pour des périodes fiscales antérieures à l'année 2001.

b. Le présent litige concerne l'ICC 1999 ; il est donc soumis à la LCP dans sa teneur antérieure au 1er janvier 2001 (ci-après: aLCP) pour ce qui concerne les dispositions légales abrogées dès cette date (ATA/856/2004 du 2 novembre 2004).

c. Il est constant que le litige ne porte que sur la question de savoir si la perte commerciale alléguée par le contribuable est déductible ou non des revenus imposables à Genève au sens de l'art. 21 lettre l aLCP, lequel dispose que de l'ensemble des revenus bruts effectivement réalisés par les contribuables ou fixés par évaluation, l'administration déduit les pertes commerciales comptabilisées de l'exercice commercial déterminant, soit celui de l'année qui précède celle au cours de laquelle l'impôt est exigible (art. 21 let. l et 17 aLCP).

4. a. De jurisprudence constante, l'application de l'article 21 lettre l aLCP est subordonnée à la réalisation de deux conditions cumulatives : l'activité indépendante du contribuable doit s'exercer selon la forme commerciale et il doit tenir une comptabilité régulière, qu'il soit tenu légalement de le faire ou non (cf. notamment ATA/727/1997 du 25 novembre 1997, résumé in SJ 1998 p.421 No 37). Par comptabilité, il faut comprendre au sens des articles 957 et suivants CO, l'établissement d'un bilan, d'un compte de pertes et profits et d'un inventaire (ATA/315/1996 du 29 mai 1996 et réf. citées) ; et sur la notion d'activité lucrative indépendante (ATA/280/2002 du 28 mai 2002).

b. Selon le principe de la généralité de l'impôt, les déductions y compris celles afférentes à un revenu déterminé, sont soustraites du total du revenu brut et non pas de chacun des éléments du revenu qu'elles concernent. Cependant il ne peut être fait de déduction lorsque le revenu est inexistant, étant donné la relation de nécessité qui doit exister entre un revenu déterminé et les dépenses consenties pour obtenir ce dernier. L'administration fiscale est donc en droit de refuser la prise en

compte, pour un contribuable salarié, de pertes enregistrées dans le cadre d'une activité indépendante, annexe ou principale, qui ne produit aucun revenu (SJ 2000 II 436 et réf. citées)

c. Selon une jurisprudence constante - rappelée et confirmée dans un arrêt récent du Tribunal de céans (ATA/380/2005 du 24 mai 2005), l'article 21 aLCP contient les exceptions à l'impôt sur l'ensemble des revenus et ce caractère d'exception doit entraîner une interprétation restrictive de la nature et de l'étendue des déductions autorisées (ATA/10/1998 du 13 janvier 1998). Par « perte commerciale comptabilisée », il faut entendre la perte qui résulte du fait que, pour l'année fiscale précédente et en ce qui concerne l'activité commerciale envisagée, les dépenses professionnelles ont dépassé les revenus y relatifs, le contribuable subissant une perte se répercutant sur l'exercice comptable ultérieur (ATA/627/1999 du 26 octobre 1999).

d. En l'espèce, les pertes alléguées par le contribuable ne répondent pas aux exigences précitées. Contrairement à ce qu'il soutient, la dépense en question ne peut être qualifiée de dépense professionnelle réalisée pendant l'année concernée par la taxation, la perte subie par M. B._____ étant issue de diverses participations prises dans des affaires qui ont échoué, en particulier par rapport au développement d'une carte médicale, ainsi qu'à des promotions immobilières.

e. Force est ici de constater que le recourant n'a produit, mises à part les copies de certaines de ses déclarations fiscales américaines - pour d'aucunes, partielles seulement - et les explications de ses mandataires suisses et américains, aucune pièce comptable au sens des exigences qui précèdent. Il n'a donc produit aucun justificatif probant.

Le Tribunal administratif constate que malgré les observations de l'administration et de la CCRMI, le recourant n'a apporté aucune précision quant à la nature de ses activités de sorte que l'on ne sait pas si la perte invoquée découle de l'activité d'avocat exercée par le recourant aux USA, ni si le fisc américain l'a prise en considération.

5. En règle générale, l'administration recherche d'office les faits déterminants. Son devoir d'investigation n'est toutefois pas sans limites. Elle peut s'en tenir aux règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Il appartient dans ce cadre à l'autorité fiscale d'établir les faits dont résulte l'obligation de payer une contribution, alors qu'il appartient au contribuable de prouver les faits qui sont de nature à supprimer cette obligation ou à en réduire la quotité (notamment ATA/227/2001 du 3 avril 2001).

En l'occurrence le recourant, qui est avocat, est représenté par une fiduciaire genevoise connaissant les législations suisse et genevoise. Or, force est de constater qu'il n'a pas apporté la preuve de la réalité des pertes alléguées, respectivement que les conditions cumulatives nécessaires pour l'application de l'article 21 lettre l aLCP sont réalisées. Il n'a en effet versé au dossier aucune pièce comptable probante, ni aucune pièce de nature à démontrer que les pertes alléguées étaient directement liées à une activité commerciale indépendante du contribuable. Ni la copie des déclarations fiscales américaines de 1998 ni celles postérieures à la période fiscale concernée par la présente cause ni les explications de la fiduciaire américaine ne sont de nature à pallier cette carence. Bien plus, le recourant admet expressément que les documents qu'il a produits sont incomplets et que ses explications ne sont pas exhaustives, puisqu'il a finalement préféré se concentrer sur une seule des pertes alléguées. Il a même estimé inutile et trop onéreux pour lui de solliciter la réunion de documents complémentaires utiles.

6. Mal fondé, le recours sera donc rejeté.

7. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du contribuable, qui succombe (art. 87 LPA).

PAR CES MOTIFS,
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 2 août 2002 par Madame et Monsieur B._____ contre la décision la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 20 juin 2002 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge des recourants un émolument de CHF 1'500.- ;

communique le présent arrêt à Horwath Fiduciaire et Revision S.A., mandataire des recourants, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Paychère, président, M. Thélin, Mme Junod, juges, MM. Torello et Bellanger, juges suppléants.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :	le président :
C. Del Gaudio-Siegrist	F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le	la greffière :