

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2141/2017-ICCIFD

ATA/770/2024

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 25 juin 2024**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**A\_\_\_\_\_ et B\_\_\_\_\_**

**recourants**

représentés par F\_\_\_\_\_, mandataire

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

**intimées**

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
4 septembre 2023 (JTAPI/945/2023)**

---

## EN FAIT

- A.**
- a.** Les 20 février et 17 avril 2015, les époux A\_\_\_\_\_ et B\_\_\_\_\_, contribuables dans le canton de Genève, ont procédé à une dénonciation spontanée auprès de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) pour les années 2005 à 2011, déjà taxées, en relation avec des honoraires, rendements de comptes et de titres et la fortune y relative réalisés à travers la société C\_\_\_\_\_ (ci-après : C\_\_\_\_\_), dont le siège se trouvait aux États-Unis d'Amérique (ci-après : USA) et qui avait cessé son activité en 2009.
  - b.** Le 15 décembre 2015, l'AFC-GE a informé les contribuables de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) pour les années 2005 et suivantes.
  - c.** Le 31 mars 2016, les contribuables ont remis à l'AFC-GE des relevés de placements « de la C\_\_\_\_\_ » auprès de D\_\_\_\_\_ AG (ci-après : D\_\_\_\_\_ ) de 2006 à 2010 et lui ont proposé une méthode de détermination des rendements de placements, dès lors qu'ils n'avaient pas d'indications des dates d'achat et de vente.
  - d.** Le 1<sup>er</sup> novembre 2016, les contribuables ont transmis à l'AFC-GE les comptes de la C\_\_\_\_\_ pour les années 2005 à 2013, qu'ils avaient établis sur la base des extraits de comptes de D\_\_\_\_\_. Ils portaient de l'idée qu'il s'agissait d'une activité professionnelle et d'une fortune commerciale. Les bilans et comptes de résultats 2005 à 2013 annexés faisaient état d'une perte de CHF 1'334'744.92 en 2008, d'un bénéfice de CHF 94'019.55 en 2009 et d'une perte de CHF 210'686.89 en 2010.
  - e.** Le 20 avril 2017, les époux A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ ont produit les extraits de compte de la C\_\_\_\_\_ pour la période de 2005 à 2013.
  - f.** Le 27 avril 2017, l'AFC-GE a communiqué aux contribuables un tableau des reprises envisagées.
  - g.** Le 1<sup>er</sup> mai 2017, ceux-ci ont rappelé qu'il s'agissait d'une activité professionnelle, qui donnait droit à la déduction des frais d'acquisition du revenu et devait également inclure les bénéfices et les pertes en capital sur la fortune commerciale.
  - h.** Le 11 octobre 2019, l'AFC-GE a informé les intéressés que les procédures en rappel et soustraction d'impôts relatives aux périodes fiscales 2005 à 2010 étaient terminées et leur a remis les bordereaux de rappel d'impôts ICC et IFD pour ces années, hormis pour l'IFD 2010 qui n'a pas fait l'objet d'un supplément d'impôt.
- B.**
- a.** Le 31 octobre 2019, les époux ont élevé réclamation contre chacun des bordereaux du 11 octobre 2019.
  - b.** Par décision du 3 septembre 2021, l'AFC-GE a rejeté les réclamations et a maintenu les impositions ICC et IFD 2005 à 2010, les pertes de la C\_\_\_\_\_ ne

pouvant pas être déduites en Suisse car il s'agissait de pertes privées en capital sur une participation.

**c.** Par jugement du 3 novembre 2022, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) a partiellement admis le recours interjeté par les époux A \_\_\_\_\_ B \_\_\_\_\_ contre cette décision.

Le droit de procéder au rappel d'impôt pour les périodes fiscales 2005 et 2006 était périmé. B \_\_\_\_\_ avait exercé une activité de chasseur de têtes dans le monde entier. La fortune accumulée dans ce cadre devait servir à assurer sa retraite et était gérée par D \_\_\_\_\_ à Genève. Il n'avait pas démontré que les avoirs accumulés sur le compte bancaire concerné étaient nécessaires au développement de l'activité commerciale de la C \_\_\_\_\_, ni qu'ils avaient été effectivement utilisés à cette fin. Partant, même si ce compte bancaire avait pu être alimenté par des revenus provenant de l'activité lucrative exercée au travers de la C \_\_\_\_\_, les fonds concernés n'étaient pas restés affectés au patrimoine commercial de cette société, mais avaient été attribués à son patrimoine privé. En conséquence, les transactions financières opérées durant les années 2007 à 2010 ne relevaient pas d'une activité commerciale, mais d'une simple gestion de son patrimoine privé. Les gains et pertes en capital résultant de cette gestion n'étaient ni imposables ni déductibles.

**d.** Par arrêt du 22 août 2023 (ATA/897/2023), la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) a rejeté le recours interjeté par les contribuables contre le jugement précité.

La C \_\_\_\_\_ devait être considérée comme une société de personnes suisse et traitée de manière transparente sur le plan fiscal. En l'absence de tenue d'une véritable comptabilité, les titres devaient être considérés comme appartenant à la fortune du recourant et non à la fortune de la société. Ce dernier avait échoué à établir que les titres appartenaient à sa fortune commerciale, de sorte qu'il s'agissait de pertes en capital sur la fortune privée, non déductibles. Le montant des pertes alléguées n'était 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 la déduction des pertes aurait supposé la taxation des gains en capital provenant de l'aliénation des titres, taxation à laquelle l'AFC-GE n'avait pas procédé.

**e.** Par arrêt du 17 novembre 2023 (9C\_624/2023), le Tribunal fédéral a rejeté le recours interjeté par les époux contre l'arrêt du 22 août 2023.

- C.**
- a.** Le 28 janvier 2015, l'AFC-GE a taxé les contribuables pour l'ICC et l'IFD de la période fiscale 2011.
  - b.** Elle a considéré la dénonciation spontanée des 20 février et 17 avril 2015, en tant qu'elle se rapportait à l'année 2011, comme une réclamation dirigée contre les bordereaux du 28 janvier 2015.
  - c.** Par décision sur réclamation du 26 avril 2017, elle leur a remis des bordereaux ICC et IFD rectificatifs par lesquels elle a augmenté leur revenu et leur fortune mobiliers.

L'ICC dû, d'un montant de CHF 38'793.70, avait été déterminé sur la base d'un revenu et d'une fortune imposables de respectivement CHF 140'928.- (au taux de CHF 158'370.-) et CHF 1'892'698.- (au taux de CHF 2'295'867.-). S'élevant à CHF 9'083.10, l'IFD avait été calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 153'300.- (au taux de CHF 192'100.-).

**d.** Les contribuables ont interjeté recours auprès du TAPI contre cette décision.

Le 20 février 2015, ils avaient procédé à une dénonciation spontanée en lien avec l'activité exercée par le contribuable dans le cadre de la C\_\_\_\_\_. Cette activité avait généré des pertes reportées à compter de 2008, ainsi qu'il résultait d'un tableau annexé. En prenant en compte la perte de l'exercice (CHF 86'157.-) et les pertes reportées (CHF 676'684.-), leur revenu imposable était nul.

**e.** L'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Les pièces remises dans le cadre de l'instruction de la cause portant sur les années 2005 à 2010 avaient montré que les fonds détenus par le recourant faisaient partie de son patrimoine privé et qu'il n'exerçait pas une activité professionnelle de commerçant de titre. Les fonds détenus sur le compte bancaire de la C\_\_\_\_\_ étaient affectés à sa fortune privée et non à son patrimoine commercial. Ils étaient destinés à assurer sa retraite et gérés par le D\_\_\_\_\_. Le recourant n'exerçant ainsi pas une activité de gestion de titres en la forme commerciale, les pertes y relatives n'étaient pas déductibles.

**f.** Par jugement du 4 septembre 2023, le TAPI a rejeté le recours.

Dans son jugement du 3 novembre 2022, il avait retenu que les transactions financières opérées durant les années 2007 à 2010 par le recourant ne relevaient pas d'une activité commerciale, mais d'une simple gestion de son patrimoine privé. Dans leur recours, les époux soutenaient implicitement que l'activité du contribuable devait être qualifiée de professionnelle. Cependant, ils ne fournissaient aucun argument apte à étayer leur thèse. Il n'existait donc aucune raison justifiant de revenir sur la solution retenue dans le précédent jugement. Puisque l'activité du contribuable devait être qualifiée de gestion de fortune privée, les pertes de l'exercice, de même que les pertes reportées, ne pouvaient être défalquées du revenu 2011.

**D.** **a.** Par acte remis à la poste le 2 octobre 2023, A\_\_\_\_\_ et B\_\_\_\_\_ ont interjeté recours auprès de la chambre administrative contre ce jugement, concluant à l'octroi de l'effet suspensif jusqu'à droit connu sur l'issue de la procédure concernant les taxations 2008 et suivantes, à ce que la chambre administrative « examine "le motif 3.2" sous l'angle de reports de pertes en fonction du nombre de transactions durant la période 2005 – 2010 » et « constate que les bénéfices ou pertes en capital avaient été comptabilisées durant la période 2008-2010 ».

La fréquence et le volume des transactions qui ressortaient des comptabilités étaient les suivantes :

| Année | Achats nombre | Achats valeur | Ventes nombre | Ventes valeurs |
|-------|---------------|---------------|---------------|----------------|
| 2005  | 16            | 439'488       | 9             | 545'402        |
| 2006  | 27            | 829'641       | 37            | 1'469'182      |
| 2007  | 31            | 1'834'905     | 27            | 1'023'694      |
| 2008  | 1             | 37'904        | 7             | 169'322        |
| 2009  | 2             | 39'586        | 2             | 194'550        |
| 2010  | 6             | 154'868       |               |                |

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.

Toutes les transactions occasionnant un flux avaient été saisies de façon chronologique et systématique. À la fin de l'exercice, les valeurs de chaque compte du bilan étaient ajustées à la valeur vénale. Cet ajustement (bénéfice ou perte en capital) devait forcément passer par le compte de résultat et faisait partie du bénéfice net de l'entreprise. Il ne s'agissait pas exclusivement de gains ou pertes en capital provenant de commerces de titres, mais également des différences de change sur les avoirs en monnaie étrangère.

Le recourant s'était occupé de la recherche de cadres sur le plan international. Il avait divisé son activité en deux zones géographiques, la Suisse et les USA, desservies par la société E\_\_\_\_\_SA, et le reste du monde desservi par la C\_\_\_\_\_. Le secrétariat de celle-ci était assuré à Munich. Les rencontres avec les candidats et les domiciles de clients se trouvaient hors de la Suisse et des USA. Ainsi, les liens économiques de cette activité avec la Suisse se limitaient au trafic de paiements. Ce dernier se déroulait à travers des comptes fonds de clients que la fiduciaire de la C\_\_\_\_\_ mettait à sa disposition. À l'exception de cette société, il y avait d'autres clients qui recouraient à ce service. Face à la banque, le rapport fiduciaire de ces comptes fonds était transparent, ce qui ne permettait pas de conclure que ces avoirs faisaient partie de la fortune privée des ayants-droits économiques. « Il s'agissait » d'une fortune commerciale et d'une activité professionnelle. L'examen devait porter sur toute la période faisant l'objet de la déclaration spontanée.

**b.** L'AFC-GE a conclu au rejet du recours, relevant qu'aucun élément ne permettait de s'écarter des constats de la chambre administrative dans son arrêt du 22 août 2023.

c. Les recourants n'ayant pas répliqué dans le délai imparti, la cause a été gardée à juger, ce dont les parties ont été informées.

## EN DROIT

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).

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

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 1<sup>ère</sup> phr. LPA).

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).

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.

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

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).

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

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).

**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).

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

**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).

**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).

**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.

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

**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).

**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<sup>er</sup> 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).



**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<sup>e</sup> éd., 2017, n. 75 *ad* art. 18 et les références citées).

**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 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 (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 1<sup>er</sup> décembre 2015 consid. 2.2, *in* RDAF 2016 II 88).

**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 1<sup>er</sup> avril 2004 consid. 3.2.2 ; 2A.483/2003 du 5 mars 2004 consid. 5).

**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

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. 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).

**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.

**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\_\_\_\_\_ n<sup>os</sup> 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.

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.*).

**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 1<sup>er</sup> 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

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.

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).

\* \* \* \* \*

## PAR CES MOTIFS

### LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

#### à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 2 octobre 2023 par A\_\_\_\_\_ et B\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 septembre 2023 ;

#### au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge solidaire de A\_\_\_\_\_ et B\_\_\_\_\_ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve

et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession de la demanderesse, invoquées comme moyens de preuve, doivent être jointes à l'envoi ;

communique le présent arrêt à F\_\_\_\_\_, mandataire des recourants, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Jean-Marc VERNIORY président, Florence KRAUSKOPF, Eleanor McGREGOR, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

M. MAZZA

le président siégeant :

J.-M. VERNIORY

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :