

# **GE\_GERICHTE ATA/1384/2017 vom 10. Oktober 2017**

GE Cour de justice, 2017-10-10, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_1384\\_2017](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1384_2017)

FR: GE\_GERICHTE ATA/1384/2017 du 10 octobre 2017

IT: GE\_GERICHTE ATA/1384/2017 del 10 ottobre 2017

## **Regeste**

Résumé: En cas de reprise par succession, d'une entreprise individuelle exploitée par le de cujus, les pertes des années antérieures non encore compensées ne sont pas transférées à l'héritier, le report des pertes étant lié à la personne du contribuable. L'unique exception à ce principe n'est pas réalisée en l'espèce.

## **Erwägungen**

### **E. 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). 2)

Le litige porte sur le refus de l'AFC-GE de prendre en considération, dans ses décisions de taxation IFD et ICC 2010 et 2011, les pertes commerciales du de cujus comptabilisées par les recourants dans leurs déclarations fiscales. 3)

La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 et 2C\_60/2013 du

### **E. 14**

août 2013 consid. 1 ; ATA/958/2014 du 2 décembre 2014 ; ATA/204/2014 du 1er avril 2014).

- 10/18 - A/1064/2015 4)

S'agissant du droit applicable, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1 et la jurisprudence citée ; ATA/18/2015 du 6 janvier 2015 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014).

Ainsi, l'IFD est soumis aux dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et l'ICC sur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) dans leur teneur aux périodes fiscales litigieuses. 5)

Les recourants invoquent dans un premier grief qu'ils seraient en droit de déduire les pertes litigieuses par application du principe de l'acquisition universelle de la succession. 6)

Selon l'art. 560 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), les héritiers acquièrent de plein droit l'universalité de la succession dès que celle-ci est ouverte (al. 1). Ils sont saisis des créances et actions, des droits de propriété et autres droits réels, ainsi que des biens qui se trouvaient en la possession du défunt, et ils sont personnellement tenus de

ses dettes, le tout sous réserve des exceptions prévues par la loi (al. 2).

L'art. 619 CC relatif à la part au gain des cohéritiers, a été abrogé avec effet au 1er janvier 1994 et concerne désormais les entreprises et immeubles agricoles (RO 1993 1410 ; FF 1988 III 889). 7)

Selon l'art. 12 al. 1 LIFD et l'article 11 al. 1 LIPP, en vigueur en 2010 et 2011, les héritiers d'un contribuable défunt lui succèdent dans ses droits et ses obligations. Ils répondent solidairement des impôts dus par le défunt jusqu'à concurrence de leur part héréditaire, y compris les avancements d'hoirie.

En matière fiscale, la notion de succession est indépendante de celle du droit civil, même si elle s'en inspire (ATF 123 I 409 consid. 5.5.1 ; Hugues SALOMÉ in Yves NOËL/Aubry GIRARDIN [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2017, ad art. 12 LIFD, p. 205, n. 1 et les références citées). 8)

En l'espèce, contrairement aux allégations des recourants, les pertes commerciales litigieuses ne correspondent ni à un bien, ni à un droit, ni à une obligation ni même à une expectative entrant dans le champ d'application de l'art. 560 CC, ces pertes ne représentant que le résultat comptable des exercices commerciaux du de cujus, celui-ci ne faisant pas partie de son patrimoine.

Pour le surplus, l'ancien art. 619 CC relatif à la part au gain invoqué par les recourants est sans pertinence compte tenu de son abrogation.

- 11/18 - A/1064/2015

Il découle de ce qui précède, que la recourante n'a pas hérité des pertes des exercices commerciaux de son défunt père par application de l'art. 560 CC au sens de la succession fiscale.

Cet argument sera donc rejeté. 9)

Il reste dès lors à analyser si le droit fiscal autorise le report des pertes litigieuses par les recourants. Ces derniers invoquent les principes de la détermination et de la capacité contributive ainsi que les dispositions fiscales permettant les déductions des pertes en cas d'exercice d'une activité indépendante et la comptabilisation de celles-ci. 10) a. Aux termes de l'art. 8 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), tous les être humains sont égaux devant la loi. Une décision ou un arrêté viole cette garantie lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou qu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances. Il y a notamment inégalité de traitement lorsque l'État accorde un privilège ou une prestation à une personne, mais les dénie à une autre qui se trouve dans une situation comparable (ATF 140 I 201 consid. 6.5.1 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 1C\_223/2014 du 15 janvier 2015 consid. 4.5.1).

b. En matière fiscale, la garantie de l'art. 8 Cst. est concrétisée par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique. Le principe de la généralité de l'imposition interdit, d'une part, que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif (interdiction du privilège fiscal ; ATF 133 I 206 consid. 6.1 ; 132 I 153 consid. 3.1) ; il prohibe, d'autre part, une surimposition d'un petit groupe de contribuables (interdiction de la discrimination fiscale ; ATF 122 I 305 consid. 6a ; arrêt du

Tribunal fédéral 2P.152/2005 du 25 octobre 2005 consid. 3.1).

c. Les différents principes de droit fiscal déduits de l'égalité de traitement ont été codifiés à l'art. 127 al. 2 Cst. (ATF 133 I 206 consid. 6.1), aux termes duquel, dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés (ATF 141 I 235 consid. 7.1 ; 140 II 157 consid. 7.1). Ainsi, en vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée. Ainsi, d'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive, chaque citoyen doit

- 12/18 - A/1064/2015 contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid. 7.1 ; 133 I 206 consid. 6.1 et 7.1 ; 122 I 101 consid. 2 b/aa ; 122 I 305 consid. 6a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_150/2015 du 9 juin 2015 consid. 3.3.1).

d. Le principe de la légalité gouverne l'ensemble de l'activité de l'État (art. 5 al. 1 et 36 al. 1 Cst.). Il revêt une importance particulière en droit fiscal où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst., qui prévoit que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par la loi (ATF 135 I 130 consid. 7.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_858/2014 du

## **E. 17**

février 2015 consid. 2.1 ; 2C\_160/2014 du 7 octobre 2014 consid. 5.2). Il exige non seulement que le cercle des contribuables mais également que les exceptions à l'assujettissement soient définis dans une loi au sens formel (ATF 122 I 305 consid. 6b/dd ; 103 Ia 505 consid. 3a). La base légale doit présenter une densité normative permettant de respecter les garanties de clarté et de transparence exigées par le droit constitutionnel (ATF 139 I 280 consid. 5.1 ; 136 I 1 consid. 5.3.1 ; 123 I 112 consid. 7a), cette exigence de précision de la norme découlant du principe général de la légalité, mais aussi de la sécurité du droit et de l'égalité devant la loi (ATF 136 II 304 consid. 7.6 ; 123 I 112 consid. 7a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_858/2014 précité consid. 2.1). 11) a. La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme au regard notamment de la volonté du législateur, telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, en particulier de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique ; ATF 140 II 202 consid. 5.1 ; 138 III 166 consid. 3.2 ; 136 III 283 consid. 2.3.1 ; 135 III 640 consid. 2.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 4A\_68/2014 du 16 juin 2014 consid. 5.2.1). Appelé à interpréter une loi, le juge ne privilégie aucune de ces méthodes, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique (ATF 139 IV 270 consid. 2.2 ; 137 III 344 consid. 5.1 ; 133 III 257 consid. 2.4 ; 131 III 623 consid. 2.4.4).

Bien que les travaux préparatoires ne lient pas le juge, ils ne sont pas dénués d'intérêt et peuvent s'avérer utiles pour dégager le sens d'une norme (ATF 135 II 78 consid. 2.2 ; 119 II 183 consid. 4b ; 117 II 494 consid. 6a ; ATA/1188/2015 du 3 novembre 2015 ;

ATA/537/2008 du 28 octobre 2008). Ils ne seront toutefois pris en considération que s'ils donnent une réponse claire à une disposition légale ambiguë et qu'ils trouvent expression dans le texte de la loi (ATF 124 III 126 consid. 1b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_939/2011 du 7 août 2012 consid. 4 ;

- 13/18 - A/1064/2015 ATA/1188/2015 précité ; ATA/581/2014 du 29 juillet 2014 ; ATA/202/2013 du 27 mars 2013).

b. Le juge est en principe lié par un texte clair et sans équivoque. Ce principe n'est toutefois pas absolu, dès lors que le texte d'une norme peut ne pas correspondre à son sens véritable. L'autorité qui applique le droit ne peut ainsi s'en écarter que s'il existe des motifs sérieux de penser que sa lettre ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée. De tels motifs sérieux peuvent résulter des travaux préparatoires, du fondement et du but de la prescription en cause, de même que de sa relation avec d'autres dispositions (ATF 138 II 557 consid. 7.1 ; 138 V 445 consid. 5.1 ; 131 I 394 consid. 3.2 ; 131 II 13 consid. 7.1 ; 130 V 479 consid. 5.2 ; 130 V 472 consid. 6.5.1). En dehors du cadre ainsi défini, des considérations fondées sur le droit désirable ne permettent pas de s'écarter du texte clair de la loi, surtout si elle est récente (ATF 118 II 333 consid. 3e ; 117 II 523 consid. 1c ; ATA/1188/2015 précité ; ATA/302/2014 du 29 avril 2014).

c. Les normes fiscales sont soumises aux mêmes règles d'interprétation que les autres domaines du droit administratif. Le juge doit toutefois faire preuve d'une certaine circonspection lorsqu'il procède à leur interprétation, afin de respecter les impératifs propres à la portée particulière que revêt le principe de la légalité dans ce domaine (ATF 131 II 562 consid. 3.4 ; ATA/1188/2015 précité ; ATA/219/2011 du 5 avril 2011). Il s'agit, en particulier, d'éviter que soient créés, par le biais d'une interprétation extensive, de nouveaux cas d'assujettissement, de nouvelles matières imposables ou de nouveaux faits générateurs d'imposition (ATF 131 II 562 consid. 3.4). Dès lors, les états de fait non visés par la loi ne peuvent être imposés, même s'ils découlent d'un oubli du législateur. L'interprétation par analogie, selon laquelle la loi doit s'appliquer aussi aux états de fait comparables à ceux que la loi fiscale appréhende, n'est pas non plus admise en droit fiscal (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème édition, 2012, n. 10). 12) a. Au sens de l'art. 211 LIFD dans la teneur en vigueur en 2010 et 2011, les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites, à condition qu'elles n'aient pas été prises en considération lors du calcul du revenu imposable de ces années. Selon l'art. 31 al. 1 LIFD dans la teneur en vigueur en 2010 et 2011, les pertes subies durant les trois périodes de calcul précédentes peuvent être déduites du revenu moyen de la période de calcul, à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu imposable des années précédentes.

Selon l'art. 30 let. f LIPP dans la teneur en vigueur en 2010 et 2011, 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

- 14/18 - A/1064/2015 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.

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 et 2011).

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 et 2011). b. Outre l'exercice d'une activité commerciale indépendante par le contribuable, la comptabilisation des pertes constitue donc une condition nécessaire à leur déductibilité (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_835/2012 du 1er avril 2013 consid. 7.2 ; 2A.300/2006 du 27 février 2007 consid. 10.2 ; 2P.185/2006 du 27 novembre 2006 consid. 3.5 ; ATA/93/2013 du 19 février 2013).

Dans le but d'interpréter les art. 31 al. 1 et 211 LIFD, dans la teneur en vigueur en 2010 et 2011, de manière conforme à la Cst., il y a lieu de tenir compte en particulier du principe de l'imposition selon la capacité contributive, ancré à l'art. 127 al. 2 Cst. Dans sa mise en œuvre, ce principe peut être associé à celui de l'imposition du bénéfice total (Total gewinn) ou à celui de périodicité. Dans le premier cas, la capacité contributive doit être mesurée sur une période aussi longue que possible, correspondant idéalement à toute la durée de l'exercice d'une activité indépendante, voire à toute l'existence du contribuable. Envisagé de la sorte, le principe de l'imposition selon la capacité contributive commande d'autoriser le report de pertes de la manière la plus large. En revanche, s'il est associé au principe de la périodicité, ce principe constitutionnel veut que l'on mesure la capacité contributive lors de la période fiscale – lus exactement durant la période de calcul, qui se confond avec la période fiscale dans le système postnumerando – et que le contribuable soit imposé sur cette base. Dans cette perspective limitée à la période fiscale, le principe en question n'impose pas une interprétation large des dispositions y relatives (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_33/2009 du 27 novembre 2009 consid. 3.2).

En droit suisse, le principe de la périodicité est ancré dans la loi. Il est ainsi un principe de droit matériel et non seulement une règle de nature technique

- 15/18 - A/1064/2015 servant à la perception de l'impôt. Au vu de son importance, il doit être pris en compte, de préférence au principe de l'imposition du bénéfice total, lors de la mise en œuvre du principe de l'imposition selon la capacité contributive. Il s'ensuit que ce dernier n'impose pas une interprétation large des dispositions sur le report des pertes. Au contraire, compte tenu de l'importance du principe de la périodicité, les dispositions qui y dérogent, telles que les art. 31 et 211 LIFD, dans la teneur en vigueur en 2010 et 2011, doivent être interprétées de manière plutôt restrictive. Au vu de ce qui précède et notamment au regard de la systématique de la loi, il convient d'interpréter l'art. 211 LIFD, dans la teneur en vigueur en 2010 et 2011, en ce sens que le report de pertes n'est possible qu'aussi longtemps que le contribuable exerce une activité lucrative indépendante (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_33/2009 précité consid. 3.3 ; ATA/41/2016 précité et les références citées).

Ainsi, à compter de la période fiscale suivant celle durant laquelle l'activité indépendante a été abandonnée, le contribuable ne peut plus bénéficier du report de pertes, étant précisé qu'une telle activité est censée prendre fin au terme de la dernière opération de liquidation.

Le Tribunal fédéral a précisé que le report demeure possible si le contribuable exerce une autre activité indépendante (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_101/2008 du 18 juin 2008 consid. 3.3). Il en découle que le report de pertes est en principe lié à la personne du contribuable exerçant une activité indépendante ; il dépend généralement du statut d'indépendant, et non de l'entreprise éventuellement exploitée. Le contribuable qui, ayant cessé une activité indépendante, en commence ou en poursuit une autre, peut donc bénéficier du report. La règle en question ne suppose en conséquence pas la continuité dans l'exercice de cette activité ou dans l'exploitation de l'entreprise, à la différence du principe de l'imposition du bénéfice total, lequel envisage une seule et même entreprise. Ce dernier principe obéit par conséquent à une autre logique. Pour ce motif également, il ne saurait être invoqué par un contribuable qui cesse d'exercer toute activité indépendante, aux fins de pouvoir néanmoins compenser les pertes non prises en considération avec les revenus réalisés lors des périodes fiscales ultérieures (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_33/2009 précité consid. 3.4 ; ATA/41/2016 précité).

La règle selon laquelle le report de pertes est lié à la personne du contribuable exerçant une activité indépendante connaît une exception dans le cas où une entreprise individuelle ou une entreprise exploitée sous la forme d'une société de personnes est transférée à une personne morale aux conditions de l'art. 19 al. 1 let. b LIFD. Dans cette situation, en effet, l'AFC considère que la personne morale reprenante bénéficie du report des pertes de l'entreprise qui n'ont pas pu être prises en compte fiscalement (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_33/2009 précité consid. 3.2 à 3.4 ; ATA/41/2016 précité). 13) En l'espèce, dès l'année 2006, la recourante a poursuivi, en raison individuelle, l'activité indépendante du de cujus, reprenant les comptes

- 16/18 - A/1064/2015 commerciaux de ce dernier et faisant valoir les pertes de son défunt père en déduction des revenus du couple. a. Le report des pertes invoqué par les recourants n'est ainsi pas lié à la personne du contribuable tel qu'exigé par la loi et la jurisprudence. L'exception à l'exigence de l'identité du contribuable n'est pas remplie en l'espèce, la société de personnes n'ayant pas fait l'objet d'un transfert à une personne morale. L'interprétation restrictive de la disposition fiscale en matière de report de pertes ne permet pas d'envisager une exception supplémentaire à l'exigence de l'identité du contribuable.

Par ailleurs, la comptabilisation des pertes constitue une condition nécessaire à leur déductibilité. Or, les recourants n'ont eu de cesse de modifier le montant de celles-ci dans leurs écritures ce qui laisse penser qu'elles n'ont pas été comptabilisées correctement. Il n'est toutefois pas nécessaire d'analyser plus en avant le respect de cette condition légale puisque le principe même de la déductibilité des pertes doit être nié en l'espèce, en raison du défaut d'identité du contribuable. b. L'argumentation des recourants liée au principe de la capacité contributive tombe également à faux, l'AFC-GE ayant pris en compte les passifs commerciaux du de cujus dans la fortune imposable des recourants. c. Enfin, les recourants affirment faussement que l'AFC-GE se fonderait à tort sur l'ancien droit. Le droit applicable au cas d'espèce correspond à celui en vigueur lors des années fiscales litigieuses, l'analyse juridique de l'AFC-GE n'est donc pas non plus contestable sous cet angle. 14) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

Un émoulement de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée, vu l'issue du litige (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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