

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1682/2007-ICC

ATA/287/2011

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 10 mai 2011**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Monsieur B\_\_\_\_\_**

représenté par M. André-Claude Cotting, mandataire

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 21 septembre 2009 (DCCR/952/2009)**

---

## EN FAIT

1. Monsieur B\_\_\_\_\_ exploite à Genève une boucherie en raison individuelle. Il est domicilié en France, avec son épouse. Cette dernière est employée par la mairie de C\_\_\_\_\_ et elle est imposée à la source.
2. En Suisse, M. B\_\_\_\_\_ est ainsi assujetti de manière limitée aux impôts cantonal et fédéral.
3. Selon le bordereau de taxation daté du 12 août 2005, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a calculé l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2004 dû par M. B\_\_\_\_\_.

Dans la déclaration fiscale, les contribuables avaient déclaré un revenu de CHF 87'524.-, dont CHF 83'754.- provenaient de l'activité lucrative dépendante de l'épouse mais aucun revenu de l'activité lucrative indépendante. En effet, selon les états financiers de la boucherie au 31 décembre 2004 transmis à l'AFC-GE et établis par le bureau Fiduciaire Pierre Terrier SàRL, l'exploitation de la boucherie avait dégagé en 2004 une perte de CHF 62'562.-. En revanche, ils avaient inscrit la perte en question en déduction du revenu dans la rubrique « pertes commerciales, pertes reportées ».

Pour déterminer l'impôt dû, l'AFC-GE avait repris CHF 16'978.- sur cette perte, n'admettant qu'un montant de CHF 45'584.-. Malgré cette reprise, le revenu imposable du contribuable était resté nul et celui-ci n'était pas taxé sur le revenu.

Pour établir le taux d'imposition qui prenait en considération le revenu des deux époux, l'AFC-GE avait déduit le montant de la perte précitée de celui-ci qui s'élevait à CHF 91'993.- compte tenu des revenus de l'épouse et de ceux de la fortune mobilière.

En définitive, selon le bordereau de taxation ICC 2004, le contribuable était taxé sur un revenu de CHF 0.- à un taux de CHF 25'229.-.

4. Pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2004, le contribuable n'était également pas imposable et le taux fixé à CHF 26'000.-.
5. Dans sa déclaration fiscale 2005, le contribuable a déduit une nouvelle fois les pertes reportées réalisées en 2004 pour un montant de CHF 62'562.-.

Le 24 janvier 2007, l'AFC-GE a expédié aux époux B\_\_\_\_\_ un bordereau de taxation ICC et IFD 2005 dans lequel elle n'avait pas admis de pertes reportées.

6. Le 15 février 2007, le contribuable a élevé réclamation contre ces deux derniers bordereaux. Il a prié l'AFC-GE de déduire de ses propres revenus réalisés en 2005 la perte reportée de l'exercice 2004, sans tenir compte des revenus du couple, puisque son épouse était déjà imposée à la source.
7. Par deux décisions du 28 mars 2007, l'AFC-GE a rejeté les réclamations. Les revenus bruts du couple devaient être pris en considération en application respectivement des art. 211 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 3 al. 3 let. f de la 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, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009 (aLIPP-V - D 3 16). A juste titre, elle n'avait pas admis le montant de CHF 62'562.-.
8. Le 24 avril 2007, M. B\_\_\_\_\_ a recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), devenue elle-même depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI).

La perte de l'activité indépendante qu'il avait réalisée en 2004 devait être déduite uniquement de son revenu d'indépendant 2005. En application de l'art. 6 al. 3 LIFD *a contrario*, les pertes subies en Suisse devaient être déduites des revenus de même nature acquis dans ce pays. Le revenu réalisé par son épouse en Suisse étant soumis à l'impôt à la source, le mode de procéder de l'AFC-GE violait l'interdiction de double imposition.

9. Le 14 mars 2008, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. La perte réalisée en 2004 par M. B\_\_\_\_\_ avait été déduite en totalité des revenus du couple dans le cadre de la taxation relative à cette année fiscale. Le revenu de la contribuable n'avait été pris en considération que pour déterminer le taux d'imposition. Il devait également être pris en compte pour compenser les pertes commerciales du recourant. En l'espèce, la perte de CHF 45'584.- avait été admise pour l'année 2004, ce qui avait conduit à un revenu imposable 2004 nul pour le contribuable. De plus, l'art. 6 al. 3 LIFD n'avait pas d'incidence en l'espèce dans la mesure où le contribuable n'avait pas deux établissements stables situés dans deux pays différents, soit en Suisse et en France, avec la possibilité de compenser des pertes puis, en cas de bénéfiques lors des années ultérieures, de revenir sur des taxations précédentes.
10. Le contribuable a maintenu son recours. Son épouse avait été imposée à la source sans que la perte commerciale qu'il avait lui-même réalisée dans le cadre de l'exploitation de son commerce ait été déduite à aucun moment, comme cela résultait de l'attestation-quittance 2004 datée du 22 février 2005.

11. Le 23 mai 2008, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.
12. Sur requête de la commission, l'AFC-GE a confirmé le 9 septembre 2009 que la perte commerciale 2004 réalisée par M. B\_\_\_\_\_ n'avait pas été imputée sur l'impôt à la source 2004 concernant son épouse dès lors que celle-ci n'avait présenté aucune demande en ce sens.
13. Par décision du 21 septembre 2009, la commission a joint les deux causes relatives à l'ICC et l'IFD. Elle a admis les recours et renvoyé la cause à l'AFC-GE afin que celle-ci procède à une nouvelle taxation IFD (*recte* ICC) et IFD 2005. Ni la LIFD, ni la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP - D 3 20), ne contenaient de dispositions permettant de solutionner le cas d'espèce. Cette situation n'était pas l'une de celles dans lesquelles l'AFC-GE pouvait rectifier d'office l'imposition à la source, ni un cas où le contribuable pouvait demander une déduction supplémentaire sur l'impôt payé à la source. En conséquence, et en se référant à sa propre jurisprudence, en particulier une décision (DCCR/171/2008), la commission a considéré que si les époux B\_\_\_\_\_ avaient été soumis au régime de l'impôt ordinaire, leurs revenus auraient été additionnés en application de l'art. 9 LIFD et la prise en compte de la perte d'exploitation de la boucherie aurait eu pour effet que le revenu net imposable n'aurait pas été taxé en 2005. La manière de procéder de l'AFC-GE violait ainsi le principe d'égalité de traitement et contrevenait à celui, de rang constitutionnel également (art. 127 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101) de la capacité contributive. En conséquence, « en l'absence de disposition légale prévoyant un dégrèvement de l'impôt payé à la source dans le cas d'un couple marié imposé de manière séparée comme dans le cas présent, il y a (avait) lieu de permettre au recourant de déduire sa perte 2004 en la reportant sur sa taxation 2005 ».
14. Le 29 octobre 2009, l'AFC-GE a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif, devenu depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 la chambre administrative de la section administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), et cela aussi bien au regard de l'ICC que de l'IFD.

La recourante dénonçait l'argumentation contradictoire développée par la commission, de même que l'interprétation extensive de la législation applicable. D'une part, la commission avait retenu que la perte commerciale 2004 avait été entièrement absorbée pour cette année fiscale-ci, de sorte qu'il n'y avait plus lieu d'effectuer aucun report de pertes pour l'année fiscale 2005. Cette manière de procéder était conforme à la jurisprudence de la commission (DCCR/84/2006 et DCCR/171/2008).

La commission n'était pas saisie du report de la perte commerciale 2004 réalisée par le contribuable à l'occasion de son activité indépendante en Suisse et sur la manière dont cette perte pouvait être répercutée sur le revenu de son épouse,

puisque la taxation relative à l'imposition à la source de celle-ci était devenue définitive. Le raisonnement de la commission permettait au contribuable de déduire une perte inexistante en 2005, puisqu'entièrement absorbée lors de l'exercice précédent, afin de pallier le fait que l'imposition à la source 2004 de l'épouse du contribuable était en force, sans avoir été contestée ou rectifiée. En l'espèce, les deux contribuables faisaient l'objet d'une taxation séparée, les délais de réclamation et de recours étaient des dispositions impératives de droit public. La commission n'avait pas fait application de la législation en matière d'imposition à la source. L'AFC-GE a ainsi conclu au rejet du recours.

15. Le 26 novembre 2009, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) en a fait de même.
16. Le 27 novembre 2009, le contribuable a déposé des observations complémentaires en maintenant que la perte 2004 résultant de son activité indépendante n'avait pas été compensée avec le revenu soumis à une imposition à la source et elle n'aurait pu l'être. Il a produit un échange de lettres entre la France et la Suisse relatif à l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers, ainsi qu'un accord sur la compensation financière relative aux frontaliers travaillant à Genève, mais aucune de ces dispositions, pas plus que la LISP ou le règlement d'application de celle-ci, ne permettait une compensation du revenu de l'activité dépendante soumise à l'impôt à la source, avec la perte d'une activité indépendante soumise au régime ordinaire. Il a conclu derechef à la confirmation de la décision de la commission, la perte de l'activité indépendante réalisée en 2004 devant être compensée avec le revenu provenant de cette même activité réalisé en 2005.
17. Aucune des deux administrations n'a déposé d'observations complémentaires.
18. Le 30 novembre 2009, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.
19. Suite à une omission, il est apparu que le dossier de la commission n'avait pas été requis. Ce dossier est parvenu à la chambre de céans le 26 octobre 2010.

## **EN DROIT**

1. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative de la Cour de justice, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1<sup>er</sup> janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 dans leur teneur au 31 décembre 2010).
3. Il est établi et non contesté que le revenu réalisé en 2004 par Madame B\_\_\_\_\_, tel qu'il résultait de l'attestation-quittance, a été intégralement soumis à l'impôt à la source. Cette taxation est entrée en force sans avoir fait l'objet d'une réclamation.
4. Aussi bien dans le cadre de son recours du 24 avril 2007 auprès de la commission que dans sa réponse du 27 novembre 2009 au recours de l'AFC-GE devant la chambre de céans, le contribuable a demandé qu'au titre de l'ICC et de l'IFD, la perte commerciale qu'il avait réalisée en 2004 dans son activité indépendante soit déduite du revenu obtenu de cette activité-ci en 2005.
5. Le litige porte sur l'ICC 2005. Il doit donc être examiné au regard de l'art. 3 al. 3 let. f de la aLIPP-V, celle-là ayant été remplacée le 1<sup>er</sup> janvier 2010 par la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 30 let. f LIPP reprend d'ailleurs le principe.

Selon l'art. 3 al. 3 let. f aLIPP-V, les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel, telles 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, peuvent être déduits du revenu de l'activité lucrative indépendante.

Sur le plan fédéral, deux dispositions similaires prévoient une telle déduction : l'art. 31 al. 1 LIFD, intitulé « déduction des pertes » et figurant dans la section 3 relative à l'activité lucrative indépendante, prévoit que « les pertes subies durant les trois périodes de calcul précédentes peuvent être déduites du revenu moyen de la période de calcul (art. 43) à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu imposable des années précédentes ».

Quant à l'art. 211 LIFD, intitulé également « déduction des pertes », et se trouvant dans le chapitre concernant la « taxation annuelle pour les personnes physiques », il dispose que « les pertes des sept exercices précédant la période fiscale (art. 209) peuvent être déduites, à condition qu'elles n'aient pas été prises en considération lors du calcul du revenu imposable de ces années ».

6. Dans la décision querellée, la commission a certes admis les conclusions du contribuable puisqu'elle a renvoyé la cause à l'AFC afin que celle-ci établisse de

nouvelles taxations ICC et IFD 2005 et que la perte commerciale qu'il avait réalisée en 2004 soit reportée sur sa taxation 2005. Ce faisant, la commission ne s'est toutefois pas prononcée expressément sur le fait de savoir si, comme le soutient l'AFC-GE, cette perte avait déjà été prise en considération en 2004. Elle a procédé à une substitution de motifs et statué en opportunité - tout en appliquant les deux principes constitutionnels de l'égalité de traitement et de la capacité contributive - dans le but avéré de compenser le fait que l'épouse du contribuable avait vu son revenu 2004 intégralement soumis à l'impôt à la source.

Or, l'art. 61 al. 2 LPA interdit aux juridictions administratives de statuer en opportunité d'une part, et le litige ne portait pas sur l'imposition à la source de Mme B\_\_\_\_\_ d'autre part, la taxation dont celle-ci avait fait l'objet étant entrée en force et aucune demande en révision n'ayant été déposée à son encontre.

7. Il est établi et non contesté que le bordereau ICC 2004 daté du 12 août 2005 relatif à M. B\_\_\_\_\_ n'a pas fait l'objet d'une réclamation et que le contribuable n'était pas taxable au titre de l'IFD pour l'année fiscale 2004 (cf. lettre de l'AFC-GE du 12 août 2005 adressée au contribuable).

Il résulte dudit bordereau - et en particulier des éléments retenus par l'AFC-GE figurant en page 2 - que la perte commerciale à hauteur de CHF 45'584.- n'a pas été prise en considération en 2004 pour la taxation du revenu du contribuable, si ce n'est - à tort ou à raison - pour le calcul du taux, les époux faisant par ailleurs l'objet de taxations séparées. Elle était dès lors reportable fiscalement sur les revenus réalisés par celui-ci lors de l'exercice suivant en application des art. 3 al. 3 let. f aLIPP-V d'une part, et 31 et 211 LIFD d'autre part.

8. En conséquence, le recours de l'AFC-GE sera rejeté et la décision de la commission confirmée mais par substitution de motifs. La cause sera renvoyée à l'AFC-GE pour qu'elle établisse des nouveaux bordereaux ICC et IFD 2005, mais pour des motifs différents de ceux retenus par la commission.

9. Il ne sera pas mis d'émolument à charge de la recourante (art. 11 al. 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03). L'AFC-CH sera dispensée d'un émolument également.

Aucune indemnité de procédure ne sera allouée à M. B\_\_\_\_\_, faute de conclusion en ce sens (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 29 octobre 2009 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 21 septembre 2009 ;

**au fond :**

le rejette ;

confirme la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 21 septembre 2009 par substitution de motifs ;

renvoie la cause devant l'administration fiscale cantonale pour l'établissement de nouveaux bordereaux ICC et IFD 2005 tenant compte de la perte commerciale réalisée par Monsieur B\_\_\_\_\_ en 2004 au sens des considérants ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ni alloué d'indemnité ;

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, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, à Monsieur B\_\_\_\_\_, représenté par Monsieur André-Claude Cotting, mandataire, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

C. Derpich

la présidente siégeant :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :