

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2892/2007-FIN

ATA/213/2008

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 6 mai 2008**

dans la cause

**Mme et M. S\_\_\_\_\_**

représentés par la société fiduciaire Berney & Associés S.A., mandataire

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT**

et

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

## EN FAIT

1. Mme et M. S\_\_\_\_\_ (ci-après : les contribuables), domiciliés dans le canton de Genève, sont tous deux retraités.
2. Depuis 1999, M. S\_\_\_\_\_ est membre à raison de 1/8<sup>e</sup> de l'hoirie G\_\_\_\_\_ (ci-après : hoirie), celle-ci détenant des parts en propriété par étages dans plusieurs immeubles, dont celui sis \_\_\_\_\_, route de Florissant (ci-après : Florissant \_\_\_\_\_).

L'hoirie possédait aussi divers titres, dont 62 actions de la société immobilière (ci-après : SI) M\_\_\_\_\_. Cette dernière a été liquidée le 31 décembre 2001, dégageant un dividende extraordinaire de CHF 236'935.- en faveur de l'hoirie, dont CHF 29'617.- revenaient à M. S\_\_\_\_\_.
3. Pour la période fiscale 2001, les contribuables ont déclaré un revenu imposable de CHF 346'983.- pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD).
4. Par bordereau de taxation du 21 mars 2003, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a retenu pour l'IFD 2001 un revenu imposable de CHF 363'800.-. L'impôt dû s'élevait à CHF 35'477,75.
5. Le 25 mars 2003, les contribuables ont formé réclamation contre ledit bordereau. Ils ont contesté le poste intitulé "rendements d'immeubles occupés par le propriétaire" s'élevant à CHF 6'933.- et CHF 314.-, car ils n'étaient pas propriétaires d'immeubles qu'ils occuperaient ou mettraient à disposition de proches et ne pouvaient de ce fait être taxés à ce titre. De plus, il n'avait pas été tenu compte, dans les déductions, d'une perte de sous-location s'élevant à CHF 14'126.-. Enfin, l'imputation forfaitaire avait été omise.
6. Le 27 mai 2005, l'AFC-GE a statué sur la réclamation et notifié aux contribuables un bordereau rectifiant l'IFD 2001, portant le revenu imposable à CHF 368'500.- et l'impôt dû à CHF 36'759,50.

Elle a tenu compte du rendement de six immeubles "locatifs ou loués" et de quatre autres immeubles occupés par le propriétaire. L'un de ceux-ci correspondait à l'immeuble sis Florissant \_\_\_\_\_, dont la valeur locative avait été fixée à CHF 6'933.- dans la taxation du 21 mars 2003. Le bordereau rectificatif a retenu pour ce même immeuble un montant de CHF 7'043.-.

Les successions non partagées, qui correspondaient à 1/8<sup>e</sup> de l'hoirie, ont été ramenées de CHF 144'193.- à CHF 11'621.-, les rendements immobiliers ayant été calculés séparément.

Enfin, un nouvel élément imposable s'élevant à CHF 7'404.- avait été ajouté aux "autres revenus". Ce montant correspondait au dividende de liquidation de la SI M\_\_\_\_\_ revenant à M. S\_\_\_\_\_, soit CHF 29'617.- réduit de 75 % conformément à l'article 207 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

7. Le 27 mai 2005, l'AFC-GE a notifié aux époux S\_\_\_\_\_ un bordereau de taxation IFD 2002, dans lequel le montant admis des successions non partagées s'élevait à CHF 131'021.-. Ce montant était également celui pris en considération pour le calcul du taux d'imposition. Dans la déclaration fiscale des contribuables pour la période fiscale 2002, ce poste s'élevait à CHF 137'738.-, avec la mention "IFD : 167'846.- dont 29'617.- au bénéfice des dispositions de l'art. 207 LIFD". Ce bordereau IFD 2002 est entré en force.
8. Le 27 juin 2005, les contribuables ont recouru contre la décision sur réclamation du 27 mai 2005 concernant l'IFD 2001 auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : CCRIFD).
9. Suite aux échanges d'écritures, soit la réponse de l'AFC-GE du 9 juin 2006, la réplique des recourants du 18 juillet 2006 et la duplique l'administration du 4 août 2006, cette dernière a admis que la valeur locative brute de Florissant \_\_\_\_\_ s'élevait à CHF 6'933.- au lieu de CHF 7'043.-.

Seuls trois éléments restaient litigieux pour l'IFD 2001.

a. Selon les recourants, les revenus et les charges de location étant respectivement imposables et déductibles, il devait en être de même pour la perte de sous-location de CHF 14'126.-, étant donné qu'ils n'étaient pas de simples locataires qui sous-louaient, mais des actionnaires-locataires.

L'excédent de liquidation de la SI M\_\_\_\_\_ avait été imposé à tort dans l'IFD 2001, car il avait été déclaré et taxé dans l'IFD 2002. D'ailleurs, ce dividende ayant été perçu courant 2002, il ne pouvait être taxé en 2001 en vertu du principe de l'étanchéité des exercices.

La valeur locative brute de l'immeuble Florissant \_\_\_\_\_ avait été doublement imposée, une fois dans les revenus immobiliers et une seconde fois dans les successions non partagées pour l'IFD 2001.

b. Pour l'AFC-GE, la déduction des pertes de sous-location ne pouvait être prise en compte que si les contribuables exerçaient une activité commerciale et si ces pertes avaient été comptabilisées, ce qui n'était pas le cas en l'espèce.

Le dividende de liquidation de la SI M\_\_\_\_\_ devait être pris en compte dans la période fiscale 2001 et n'avait pas été imposé une nouvelle fois en 2002.

S'agissant de Florissant \_\_\_\_\_, elle avait déduit l'ensemble des revenus immobiliers des successions non partagées afin de les comptabiliser séparément pour des raisons pratiques. La valeur locative dudit immeuble n'avait donc pas pu être imposée à la fois dans le poste des rendements d'immeubles et dans celui des successions non partagées.

Enfin, elle avait recalculé les revenus immobiliers nets du huitième de l'hoirie pour arriver à un total de CHF 136'995.-. Ce montant devait être retranché des CHF 146'906.- retenus comme étant la part des revenus de l'hoirie revenant à M. S\_\_\_\_\_ pour la période 2001. Le poste "successions non partagées", qui devait s'élever à CHF 9'911.- au lieu de CHF 11'621.-, était rectifié et l'avis de taxation serait modifié dans ce sens.

10. Par décision du 13 juin 2007, notifiée le 2 juillet 2007, la CCRIFD a rejeté le recours et confirmé le bordereau rectificatif du 27 mai 2005 pour l'IFD 2001.
11. Le 25 juillet 2007, les contribuables ont recouru auprès du Tribunal administratif contre ladite décision, concluant à son annulation. Ils ont repris leur argumentation s'agissant de la perte de sous-location.

Le dividende de liquidation de la SI M\_\_\_\_\_ avait été doublement imposé, car il avait été taxé parmi les revenus de la succession non partagée dans la déclaration fiscale 2002. Comme l'AFC-GE n'avait pas demandé le détail de ces revenus mais avait seulement "soustrait des revenus immobiliers", le dividende s'y trouvait toujours. En outre, les états financiers de la SI au 31 décembre 2001, joints au recours, démontraient que cet excédent de liquidation n'avait pas encore été versé à cette date. Conformément au principe de l'étanchéité des exercices, ce revenu ne pouvait donc être imposé dans la période fiscale 2001.

S'agissant de la valeur locative de Florissant \_\_\_\_\_, leurs calculs, qui tenaient compte d'un revenu immobilier net de l'hoirie de CHF 1'142'735.-, démontraient que cette valeur se trouvait encore dans les "successions non partagées".

12. Invitée à se déterminer dans la présente procédure, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) s'est ralliée le 29 août 2007 à la décision de la CCRIFD.
13. Dans ses observations du 30 août 2007, la CCRIFD a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision et elle a transmis son dossier.
14. Le 27 septembre 2007, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La pratique constante de l'administration avait toujours exclu la déduction des pertes de sous-location, et ce depuis de nombreuses années. En outre, la LIFD ne prévoyait pas une telle déduction, à l'exception des cas où la perte proviendrait

d'une activité commerciale exercée par le contribuable au sens de l'article 27 LIFD. Or, les recourants n'avaient remis aucune comptabilité relative à la gestion de cette sous-location.

Le dividende de liquidation de la SI M\_\_\_\_\_ n'avait pas été mentionné dans la déclaration fiscale 2002 des contribuables. De plus, ce revenu avait aussi été taxé pour l'impôt cantonal (ci-après : ICC) pour la période fiscale 2001 et il avait fait l'objet d'une réclamation des contribuables quant à son montant, mais pas sur son principe. Il ne pouvait ainsi en être autrement s'agissant de l'IFD 2001.

La valeur locative de Florissant \_\_\_\_\_ ne pouvait être imposée deux fois, le montant retenu pour les successions non partagées ayant été calculé en soustrayant les montants correspondant à tous les revenus immobiliers.

Dans le chargé de pièces déposé par l'AFC-GE le même jour se trouvait notamment la déclaration 2001 de la "succession de M. G. \_\_\_\_\_", dont il résulte que les revenus immobiliers nets de l'hoirie s'élevaient à CHF 1'096'845.- pour l'IFD (alors que les contribuables alléguaient dans leur recours du 25 juillet 2007 qu'ils s'élevaient à CHF 1'142'735.-), dont CHF 137'106.- avaient été attribués à M. S\_\_\_\_\_.

15. Dans leur réplique du 11 décembre 2007, les recourants ont persisté dans leurs conclusions. Ils ont souligné que :
  - s'agissant de la perte de sous-location, "l'autorité fiscale reste en dehors de la cause et sa détermination du 27 septembre n'apporte rien de nouveau" ;
  - au sujet de la liquidation de la SI M\_\_\_\_\_, "le service juridique de l'administration fiscale élude totalement la réalité des faits, prouvée pourtant à satisfaction de droit" ;
  - enfin, concernant Florissant \_\_\_\_\_, "il s'agit d'un simple problème d'arithmétique et les propos du 27 septembre 2007 de l'autorité fiscale ne règlent toujours pas le problème".
16. Le 9 janvier 2008, l'AFC-CH a renoncé à dupliquer.
17. L'AFC-GE a dupliqué le 14 janvier 2008, persistant dans ses conclusions et constatant que "les parties restent en désaccord complet sur la définition et l'interprétation des faits pertinents pour la résolution de la présente cause".
18. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

---

## EN DROIT

1. 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. 63 al. 1<sup>er</sup> let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Les recourants affirment que la perte de sous-location de CHF 14'126.- doit être déduite de leur revenu brut pour l'IFD 2001.
  - a. Selon l'article 27 alinéa 1<sup>er</sup> LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Tel est le cas notamment des pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées (art. 27 al. 2 let. b LIFD). Ainsi, les pertes provenant d'une activité lucrative indépendante sont déductibles à la condition qu'elles ressortent d'une comptabilité personnelle qui garantit un enregistrement complet et fiable des revenus et de la fortune commerciale permettant à l'administration de vérifier les opérations (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3<sup>e</sup> éd., Bâle 2007, n° 250 p. 147).
  - b. D'après la jurisprudence, la notion d'activité lucrative indépendante est une notion de droit fiscal qui n'est pas définie clairement dans la pratique, eu égard aux états de fait diversifiés auxquels elle doit s'appliquer (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.40/2003 du 12 septembre 2003, consid. 2.2). De manière générale, on y englobe toute activité par laquelle un entrepreneur participe à la vie économique à ses propres risques, avec l'engagement de travail et de capital, selon une organisation librement choisie, et avec l'intention de réaliser un bénéfice (ATF 125 II 113 consid. 5b p. 120 ; 121 I 259 consid. 3c p. 263). Une activité lucrative indépendante peut être exercée à titre principal ou accessoire, être durable ou temporaire (ATA/258/2007 du 22 mai 2007).

En l'espèce, les revenus provenant de la sous-location d'un logement dont les contribuables sont actionnaires-locataires ne constituent pas une activité commerciale et la condition de tenue d'une comptabilité n'est manifestement pas réalisée. Bien au contraire, les recourants n'ont pas même joint à leur déclaration fiscale de documents justifiant les charges alléguées. La perte nette de CHF 14'126.- a donc été écartée à juste titre par l'AFC-GE.

Par conséquent, ce grief sera rejeté.

3. Les recourants soutiennent que le dividende de liquidation de la SI M\_\_\_\_\_, imposé dans le poste "autres revenus" de l'avis de taxation IFD 2001 à hauteur de CHF 7'404.-, l'a aussi été dans le bordereau IFD 2002, dans le poste "successions non partagées".

4. a. En matière administrative, les faits doivent en principe être établis d'office et, dans la mesure où l'on peut raisonnablement exiger de l'autorité qu'elle procède à cette recherche, les règles sur la répartition du fardeau de la preuve ne s'appliquent pas. Il n'en demeure pas moins que, lorsque les preuves font défaut, ou si l'on ne peut raisonnablement exiger de l'autorité qu'elle les recueille, la règle de l'article 8 du Code civil du 10 décembre 1907 (CC - RS 210) est applicable par analogie : pour les faits constitutifs d'un droit, le fardeau de la preuve incombe à celui qui entend se prévaloir de ce droit (Arrêt du Tribunal fédéral 5A.3/1999 consid. 5a du 18 janvier 2000 ; ATA/459/2003 du 10 juin 2003 ; ATF 112 Ib 67 ; P. MOOR, Droit administratif, Berne 1991, vol II, p. 178 ; B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4<sup>ème</sup> édition, n° 2021 et les références citées).
- b. En cas de dissolution d'une société immobilière fondée avant le 1<sup>er</sup> janvier 1995, l'impôt sur l'excédent de liquidation obtenu par l'actionnaire est réduit de 75 % (art. 207 al. 1<sup>er</sup> et 2 LIFD). La liquidation et la radiation de la société immobilière doivent intervenir au plus tard au 31 décembre 2003 (art. 207 al. 3 LIFD).
5. En l'espèce, le montant retenu par l'AFC-GE dans le poste des successions non partagées (CHF 131'021.-) ainsi que les pièces versées au dossier ne permettent pas de déterminer de façon certaine si le dividende en question (CHF 29'617.-, dont seuls 25 % doivent être imposés, soit CHF 7'404.-) est pris en compte dans le bordereau IFD 2002, qui est entré en force. Toutefois, il découle de la mention de l'article 207 LIFD sur la déclaration fiscale 2002 des recourants, en marge du poste "successions non partagées", que ces CHF 7'404.- ne font pas partie des CHF 131'021.- retenus par l'administration. En effet, dans le cas contraire, le montant pour le taux d'imposition se serait élevé à CHF 153'234.-, soit CHF 131'021.-, auquel aurait été ajouté 75 % du dividende de CHF 29'617.-, soit CHF 22'213.-.

De plus, le comportement des contribuables est contradictoire : ils critiquent le principe de l'imposition de ce dividende pour l'IFD 2001, alors qu'ils en ont seulement contesté la quotité s'agissant de l'ICC 2001. Cet argument, soulevé par l'AFC-GE dans sa réponse du 27 septembre 2007, a d'ailleurs été éludé par les recourants dans leur réplique du 11 décembre 2007.

L'ensemble de ces éléments fait apparaître que le dividende de liquidation de cette SI n'a pas été imposé une seconde fois dans l'avis de taxation IFD 2002. Pour le surplus, le tribunal de céans n'entrera pas en matière s'agissant de la violation du principe de l'étanchéité des exercices, les recourants n'ayant pas contesté ce point pour l'ICC 2001.

6. Les recourants allèguent enfin que la valeur locative de l'immeuble sis Florissant \_\_\_\_\_ a été imposée à la fois dans le poste des successions non

partagées et dans celui des revenus immobiliers du bordereau rectificatif IFD 2001.

Les calculs sur lesquels les contribuables s'appuient sont manifestement erronés. En effet, ils retiennent pour la totalité de la succession un revenu immobilier net de CHF 1'142'735.-, alors que ce montant s'élevait à CHF 1'096'845.- dans la déclaration 2001 de l'hoirie. Il ressort en outre de la justification apportée par l'AFC-GE le 4 août 2006 que la valeur locative de Florissant \_\_\_\_\_ a bien été retranchée du montant des successions non partagées, au même titre que les revenus des autres immeubles de la masse successorale. Selon le calcul de l'administration, la part du revenu immobilier net attribuée à M. S\_\_\_\_\_ s'élevait à CHF 136'995.-, soit 1/8<sup>e</sup> de CHF 1'095'960.-, ce montant étant plus proche de celui figurant dans la déclaration 2001 de l'hoirie que celui allégué par les recourants.

La valeur locative de Florissant \_\_\_\_\_ n'a donc pas été doublement imposée.

7. En tous points mal fondé, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 25 juillet 2007 par Mme et M. S\_\_\_\_\_ contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 13 juin 2007 ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 2'000.- ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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'article 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Berney & Associés S.A., mandataire des recourants, à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

la vice-présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :