

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3879/2008-FIN

ATA/376/2009

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 29 juillet 2009**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE  
ADMINISTRATIVE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

et

**Madame et Monsieur D\_\_\_\_\_**

représentés par J\_\_\_\_\_ S.A. Fiduciaire, mandataire

---

## EN FAIT

1. Madame D\_\_\_\_\_ et son mari, Monsieur D\_\_\_\_\_, sont domiciliés rue Y\_\_\_\_\_ à Carouge.
2. M. D\_\_\_\_\_ était en 2001 associé de Monsieur A\_\_\_\_\_ au sein d'une société simple qui a été dissoute l'année suivante. Dans le cadre de cette association, MM. A\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_ ont effectué une opération immobilière à la rue Z\_\_\_\_\_. Il s'agissait d'un bien immobilier acquis par les deux intéressés chacun pour moitié auprès de la fondation de valorisation des actifs de la Banque Cantonale de Genève. Le transfert immobilier a été inscrit au Registre foncier le 4 juillet 2001. Cette opération s'est soldée par une perte totale de 1'757'143,45 représentant une perte de CHF 878'571.- pour chacun des associés. Les montants définitifs relatifs à cette opération notamment, ont été communiqués à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) le 22 novembre 2002 par M. A\_\_\_\_\_, pilote de l'opération.
3. Dans leur déclaration fiscale 2001-B, établie le 22 novembre 2002, les époux D\_\_\_\_\_ ont fait valoir, en déduction, une perte de l'activité indépendante de CHF 3'087.- ainsi que des pertes reportées s'élevant à CHF 255'897.- .
4. Dans leur déclaration fiscale 2002, seule litigieuse, les contribuables ont mentionné une perte de l'activité indépendante s'élevant à CHF 878'571.- résultant de l'opération précitée, rue de la Z\_\_\_\_\_ et ont fait état de pertes reportées à hauteur de CHF 82'535.-.
5. L'administration cantonale de l'IFD n'a admis les pertes reportées qu'à concurrence de CHF 9'244.- et a refusé en totalité la déduction des pertes commerciales, le contribuable n'ayant réalisé aucune vente durant la période fiscale considérée.

Le 20 décembre 2004, l'AFC a ainsi notifié aux époux D\_\_\_\_\_ un bordereau de taxation IFD 2002 d'un montant de CHF 977.- calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 71'120.-.
6. En temps utile, les contribuables ont élevé réclamation contre ce bordereau. L'AFC aurait dû prendre en considération la perte subie sur l'opération rue de la Z\_\_\_\_\_. Ils avaient déclaré une perte de CHF 878'571.- selon les informations qui leur avaient été communiquées par M. A\_\_\_\_\_. En fait, celle-ci se montait à CHF 1'485'629.- et avait été enregistrée le 4 juillet 2001, selon une lettre adressée à l'AFC le 28 novembre 2002. Quant aux pertes reportées, elles s'élevaient à CHF 793'552.-. Les quotes-parts des conjoints n'avaient pas été respectées et

affectaient les éléments de revenu et de fortune par moitié, ce qui ne reflétait pas la réalité économique de chaque époux.

7. Le 7 avril 2006, l'AFC a partiellement admis la réclamation et rectifié les quotes-parts de propriété des conjoints. Elle l'a rejetée pour le surplus, aucune réclamation n'ayant été déposée à l'encontre de la taxation 2001. Elle a notifié aux contribuables un bordereau de taxation rectificatif comportant une ventilation différente des revenus immobiliers des époux.

Cependant, la perte reportée de CHF 11'281.- calculée en tenant compte des éléments non contestés demeurerait valable.

L'impôt dû et le revenu imposable étaient identiques à ceux du bordereau précité du 20 décembre 2004.

8. Le 6 mai 2006, les contribuables ont recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, devenue depuis lors la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA). Le transfert immobilier de l'immeuble rue de la Z\_\_\_\_\_ ayant été inscrit au Registre foncier le 4 juillet 2001, la perte de CHF 878'571.- aurait dû être acceptée en totalité.

Lors de la taxation 2001 déjà, l'AFC avait eu connaissance de la dissolution de la société simple A\_\_\_\_\_ -D\_\_\_\_\_. Si Mme D\_\_\_\_\_ avait omis de déclarer cette perte, l'AFC aurait dû en tenir compte.

9. L'AFC a conclu au rejet du recours.

10. Par décision du 1<sup>er</sup> octobre 2008, la CCRA a admis le recours au sens des considérants et renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelle taxation.

Les contribuables n'ayant pas été taxables en 2001 en raison de la faillite du contribuable, ils devaient être autorisés à défalquer du bénéfice de l'activité indépendante 2002 la perte reportable lors de l'exercice fiscal 2001, augmentée de la perte de CHF 878'571.- qui aurait dû y être incluse. Ils n'avaient pas pu faire valoir précédemment les pertes en question et ils n'avaient en 2001 pas d'intérêt digne de protection à faire déterminer le montant des pertes à reporter.

11. Par acte déposé au greffe du Tribunal administratif le 30 octobre 2008, l'AFC a recouru contre cette décision en concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision sur réclamation prise le 7 avril 2006. En raison des principes de périodicité et d'étanchéité des exercices fiscaux, chaque exercice devait être considéré comme un tout autonome, sans que le résultat de l'un d'eux puisse influencer les suivants. De plus, le contribuable ne pouvait choisir au cours de quelle année fiscale il entendait faire valoir les déductions autorisées par la loi. L'inscription de l'immeuble rue de la Z\_\_\_\_\_ avait été effectuée au Registre

foncier le 4 juillet 2001. Si le contribuable voulait que la perte qui lui incombait puisse être prise en compte fiscalement, il devait déclarer pour cette année-ci, la perte découlant de la vente de cet immeuble en 2001. Or, tel n'avait pas été le cas puisque dans la déclaration fiscale 2001-B, seule une perte commerciale de CHF 3'087.- avait été mentionnée. Le fait que le contribuable n'ait pas été taxable en 2001 et que le décompte final relatif à cette opération n'ait été établi qu'en novembre 2002 ne permettait pas de comptabiliser cette perte en 2002 ; elle aurait dû être annoncée en 2001 quand bien même les contribuables n'étaient pas taxables durant cette année fiscale-ci.

12. Le 20 novembre 2008, les époux D\_\_\_\_\_ ont conclu au rejet du recours et à la confirmation de la décision de la CCRA. Malgré le principe d'étanchéité des exercices, une perte pouvait être déduite durant sept années et le report devait être admis. L'absence de continuité de l'AFC était étonnante car elle admettait le report de cette perte en 2003, tergiversait en 2004 et acceptait à nouveau le report de celle-ci en 2005.
13. Le 26 novembre 2008, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a fait siennes les conclusions de l'AFC. Pour pouvoir être reportées, les pertes devaient avoir été comptabilisées lors de l'exercice précédant l'année de taxation. Les contribuables n'avaient ni comptabilisé ni même déclaré en 2001 la perte en question, alors que le transfert de l'immeuble avait été inscrit au Registre foncier le 4 juillet 2001. La déduction de cette perte ne pouvait être opérée en 2002 pour les raisons sus-exposées.
14. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

## **EN DROIT**

1. Le 18 septembre 2008, le Grand Conseil de la République et canton de Genève a modifié la loi d'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 (LOJ - E 2 05), notamment en créant une commission de recours en matière administrative compétente (art. 56X LOJ) pour connaître, en première instance, des décisions sur réclamation prises par l'AFC, en application de l'art. 7 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). Ces dispositions sont entrées en vigueur le 1er janvier 2009. Toutefois, selon la disposition transitoire adoptée par le législateur (art. 162 al. 4 LOJ), le Tribunal administratif reste compétent pour trancher les recours dont il a été saisi contre les décisions rendues par la commission cantonale de recours en matière d'impôts avant le 1er janvier 2009 (ATA/237/2009 du 12 mai 2009).
2. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A LOJ ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

3. Le litige a trait à l'IFD 2002. Il ne porte pas sur l'activité indépendante ou non des contribuables ni sur le principe ou les montants des pertes déductibles, mais bien plutôt sur la question de l'étanchéité des exercices. En effet, la commission a admis - à tort selon la recourante - que la perte relative à l'exercice 2001 était certes connue des intimés en 2001, puisqu'elle résultait de la vente de l'immeuble rue de la Z\_\_\_\_\_, inscrite au RF le 4 juillet 2001, mais que les contribuables n'ayant pas été taxables en 2001, ils n'avaient alors aucun intérêt digne de protection à faire déterminer le montant de la perte à reporter, raison pour laquelle il se justifiait d'admettre celle-ci en déduction en 2002, les décomptes relatifs à cette opération n'ayant été établis qu'à fin novembre 2002.

Selon la recourante, les contribuables auraient pu sinon déduire du moins annoncer cette perte en 2001.

4. Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. (art. 27 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

Font notamment partie de ces frais, "les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées" (art. 27 al. 2 litt b LIFD ; ATA/301/2008 du 10 juin 2008).

En l'espèce, ces conditions sont satisfaites.

5. Même si la LIFD ne prévoit pas expressément que lesdites pertes doivent avoir été comptabilisées lors de l'exercice précédant l'année de taxation, comme l'a relevé l'AFC-CH dans son écriture responsive, cette exigence résulte de la jurisprudence du tribunal de céans, applicable en ICC et en IFD et dont rien ne justifie de s'écarter (ATA/301/2008 précité ; ATA/280/2002 du 28 mai 2002).

6. En vertu des principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, chaque exercice est considéré comme un tout autonome sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants d'une part, et le contribuable ne saurait choisir au cours de quelle année fiscale il ferait valoir les déductions autorisées, d'autre part (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.184/2003 du 21 juin 2004 ; ATA/217/2007 du 8 mars 2007 et les références citées). Les déductions doivent être portées dans la déclaration d'impôts de l'année au cours de laquelle les faits justifiant l'octroi des déductions se sont produits (ATA/395/2008 du 29 juillet 2008).

La décision attaquée, qui permet aux contribuables de déduire en 2002 la perte reportée litigieuse alors que celle-ci n'a pas été déclarée ou annoncée lors de l'exercice 2001 au cours duquel elle a été réalisée, viole ainsi les principes

rappelés ci-dessus. Par ailleurs, les contribuables n'avaient pas élevé de réclamation à l'encontre de leur taxation 2001, entrée en force. Ils ne peuvent donc - ni l'un ni l'autre - compenser ainsi leur omission.

7. Le recours de l'AFC-GE sera admis et la décision querellée annulée. En conséquence, la décision sur réclamation prononcée par la recourante le 7 avril 2006 sera rétablie.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des époux D\_\_\_\_\_, pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 30 octobre 2008 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 1er octobre 2008 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule la décision de la commission ;

rétablit la décision sur réclamation prise par l'administration fiscale cantonale le 7 avril 2006 ;

met à la charge des époux D\_\_\_\_\_, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'000 ;

dit que, conformément aux art. 82 et 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 ;

communiqué le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière administrative, à J\_\_\_\_\_ S.A. Fiduciaire, mandataire de Madame et Monsieur D\_\_\_\_\_, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :