Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 973/2012, 2C 974/2012

Arrêt du 4 octobre 2013

IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux Zünd, Président,
Aubry Girardin et Donzallaz.
Greffier: M. Dubey.

Participants à la procédure
1. X._____,
2. Dame X._____,
tous les deux représentés par Schaer & Miffon Associés,
recourants,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève.

Objet
2C 973/2012
Impôts communal et cantonal 2007,

2C 974/2012
Impôt fédéral direct 2007,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 1ère section, du 21 août 2012.

Faits:

A.
X._____ a acquis dans les années 1990 plusieurs biens immobiliers, parallèlement à son activité d'ingénieur en chauffage. Il s'est alors associé avec A._____ pour acheter un terrain au chemin bbb à C._____, sur lequel il a construit deux villas. Il s'est aussi associé avec D._____ pour acheter un immeuble sis rue eee à F._____. Ces deux opérations ont été financées à l'aide de fonds empruntés à la Banque G._____.

Le 28 janvier 2005, l'Office des poursuites a vendu aux enchères publiques l'immeuble de la rue eee à la demande de la Fondation de valorisation des actifs de la Banque G._____ pour un montant de 1'980'000 fr. Le 7 avril 2006, l'Office des poursuites a procédé à la vente des immeubles sis au chemin bbb 2 et 2bis. Le premier a été racheté par l'épouse de X._____, Dame X._____ pour un montant de 990'000 fr., et le second par un tiers pour la même somme.

Par jugement du 23 janvier 2007, le Tribunal de première instance a déclaré X._____ en faillite.

B.
Dans leur déclaration pour les périodes fiscales 2004 et 2005, X._____ et Dame X._____ n'ont déclaré aucun revenu d'activité lucrative indépendante et n'ont fait valoir la déduction d'aucune perte ou perte reportée. Le 9 février 2007, ils ont toutefois annoncé l'insuffisance de gage de 639'021 fr. relative à l'immeuble de la rue eee.

Dans leur déclaration fiscale 2006, X._____ et Dame X._____ n'ont déclaré aucun revenu relatif à une activité lucrative indépendante mais une perte reportée d'un montant de 629'290 fr. Dans les bordereaux d'impôts fédéral, cantonal et communal 2006 du 4 mars 2008, l'Administration fiscale n'a admis aucun montant au titre des autres déductions sur le revenu. Elle considérait la vente concernant la villa bbb 2bis comme privée. Un montant de 365'396 fr. était admis en tant que perte reportée relative à la vente de l'immeuble de la rue eee, et correspondant pour l'essentiel à la perte de 639'021 fr. admise l'année précédente, moins le revenu fiscal de la même année s'élevant à 274'009 fr. Le 1er avril 2009, l'Administration fiscale a notifié aux intéressés des bordereaux d'impôts fédéral, cantonal et communal 2006 rectifiés. La perte reportée de 365'396 fr. relative à l'immeuble de la rue eee était admise en déduction, celle relative à l'immeuble chemin du bbb 2bis toujours refusée. Le revenu brut des époux X._____ s'élevait à 560'363 fr. mais leur revenu imposable, après les déductions admises, à 20'348 fr., de sorte que leur imposition était nulle tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal et communal. Par
décision du 21 septembre 2009, la Commission cantonale de recours en matière administrative (devenue dès le 1er janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance) a déclaré irrecevable un recours dirigé contre la décision du 1er avril 2009 pour défaut de paiement de l'avance de frais.

Le 16 septembre 2008, les époux X._____ ont remis à l'Administration fiscale leur déclaration pour la période fiscale 2007. L'entier de leur revenu provenait de l'activité indépendante. Au titre des autres déductions sur le revenu, les époux X._____ ont déclaré la somme de 693'203 fr., en indiquant qu'il s'agissait de pertes commerciales reportées. Leur revenu imposable était donc nul. Le 14 avril 2009, l'Administration fiscale a notifié aux époux X._____ un bordereau d'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2007 de 18'728 fr. et un bordereau d'impôt cantonal et communal de 53'206,55 fr. Aucun montant n'était pris en compte au titre des autres déductions sur le revenu. Chaque bordereau indiquait que, selon la décision du 1er avril 2009, les pertes privées n'étaient pas déductibles commercialement et qu'il n'existait plus de pertes reportées non compensées pour l'année fiscale 2007. Le 28 avril 2009, les époux X._____ ont déposé une réclamation auprès de l'Administration fiscale à l'encontre des bordereaux du 14 avril 2009 concernant la période fiscale 2007. Par décision du 14 janvier 2010, l'Administration fiscale a rejeté la réclamation des intéressés. Les intérêts chirographaires avaient été admis pour le
montant déclaré. La perte réalisée sur la vente de la villa sise au chemin bbb 2bis ne pouvait être admise en déduction, l'immeuble appartenant au patrimoine privé des intéressés.

Par jugement du 17 octobre 2011, le Tribunal administratif de première instance a rejeté le recours que les époux X._____ avaient déposé le 12 février 2010 contre les décisions du 14 janvier 2010.

Le 23 novembre 2011, les époux X._____ ont interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice du canton de Genève contre le jugement du Tribunal administratif de première instance.

C.
Par arrêt du 21 août 2012, la Cour de justice du canton de Genève a rejeté le recours. Elle a jugé que les contribuables avaient déjà fait valoir les pertes liées à l'immeuble sis au chemin bbb 2bis, pour la période fiscale 2006 mais que celle-ci était entrée en force pour défaut de paiement de l'avance de frais. Le report de pertes ne pouvait plus être examiné pour la période fiscale 2007. Il n'était par conséquent pas nécessaire d'examiner le caractère commercial ou privé de l'immeuble en cause.

D.
Agissant par la voie du recours en matière de droit public, X._____ et Dame X._____ demandent au

Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt rendu le 21 août 2012 par la Cour de justice et de lui renvoyer la cause pour qu'elle examine la qualification de l'opération immobilière bbb 2bis et qu'elle admette un report des pertes pour la période fiscale 2007.

La Cour cantonale a persisté dans les considérants et le dispositif de son arrêt, tandis que l'Administration fiscale cantonale et l'Administration fédérale des contributions ont conclu au rejet du recours.

Les intéressés ont déposé leurs dernières observations le 10 janvier 2013.

Considérant en droit:

1.

1.1. La Cour de justice a rendu une seule décision valant tant pour l'impôt fédéral direct (IFD) que pour l'impôt cantonal et communal (ICC), ce qui est admissible, dès lors que la question juridique à trancher est réglée de la même façon en droit fédéral et dans le droit cantonal harmonisé (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 ss). Dans ces circonstances, on ne peut reprocher aux recourants d'avoir formé les mêmes griefs et pris des conclusions valant pour les deux catégories d'impôts dans leur recours devant le Tribunal fédéral (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.3 p. 264). Par souci d'unification par rapport à d'autres cantons dans lesquels deux décisions sont rendues, la Cour de céans a toutefois ouvert deux dossiers, l'un concernant l'impôt cantonal (2C 973/2012) et l'autre l'impôt fédéral direct (2C 974/2012). Comme l'état de fait est identique et que les questions juridiques se recoupent, les deux causes seront néanmoins jointes et il sera statué dans un seul arrêt (art. 71 LTF et 24 de la loi de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF; RS 273]).

1.2. Dirigé contre un arrêt final (art. 90 LTF) rendu en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF), sans qu'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF ne soit réalisée, le recours en matière de droit public est en principe ouvert conformément aux art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), dès lors que le recours concerne la déduction de pertes liées à une activité lucrative indépendante du revenu imposable de personnes physiques, soit une matière harmonisée figurant à l'art. 10 LHID. Les recourants ont participé à la procédure devant l'instance précédente, sont particulièrement atteints par la décision entreprise en tant que contribuables et ont un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Ils ont ainsi qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Déposé en temps utile et dans les formes requises (cf. art. 42 al. 1 et 2 et art. 100 al. 1 LTF), le recours est par conséquent recevable.

2.
Le recours en matière de droit public peut être formé pour violation du droit au sens des art. 95 et 96 LTF. Le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Le recours doit cependant remplir l'exigence de motivation contenue à l'art. 42 al. 2 LTF qui requiert que les mémoires exposent succinctement en quoi l'acte attaqué viole le droit. A cet égard, la partie recourante doit discuter les motifs de la décision entreprise et indiquer en quoi elle estime que l'autorité précédente a méconnu le droit; il n'est certes pas indispensable qu'elle indique expressément les dispositions légales ou les principes de droit qui auraient été violés; il faut toutefois qu'à la lecture de son exposé, on comprenne clairement quelles règles de droit auraient été, selon lui, transgressées par l'autorité intimée (cf. ATF 133 IV 119 consid. 6.3 p. 120 s., 286 consid. 1.4 p. 287; arrêt non publié 5A 129/2007 du 28 juin 2007, consid. 1.4 et les références citées dans ces arrêts).

3.
L'objet du litige concerne le report d'une perte sur l'immeuble sis chemin bbb 2bis, dont la vente est survenue en 2006. L'Administration fiscale a écarté cette perte de la décision de taxation 2006, qui est entrée en force, au motif que l'immeuble en cause relevait du patrimoine privé. Les recourants soutiennent toutefois que c'est dans le cadre de la taxation 2007 que l'appartenance de l'immeuble à la fortune privée ou commerciale devait être tranchée. En effet, la question n'était auparavant pas d'actualité, car la taxation faisait état d'une cote d'impôt

nulle, en dépit d'un revenu imposable de 20'398 fr.

Les griefs qui sont liés à la conclusion tendant à admettre le report de pertes pour la période fiscale 2007 sont irrecevables du moment qu'ils consistent en un renvoi à des écritures antérieures, ce qui n'est pas admissible devant le Tribunal fédéral. En effet, la motivation doit être contenue dans l'acte de recours (art. 42 al. 2 LTF) et le renvoi à d'autres écritures, en particulier celles produites en instance cantonale, n'est en principe pas pris en considération (arrêt 2C 1035/2011 du 19 avril 2011 consid. 3 cf. aussi ATF 131 III 384 consid. 2.3 p. 387 s.). Il s'ensuit que la conclusion tendant à admettre le report de pertes pour la période fiscale 2007 est elle-même irrecevable, parce qu'elle n'est pas motivée.

I. Impôt fédéral direct

4.

4.1. Pour les cantons qui prélèvent l'impôt dû par les personnes physiques conformément à l'art. 41 LIFD, l'impôt sur le revenu est fixé et prélevé pour chaque période fiscale, qui correspond à l'année civile (art. 209 al. 1 et 2 LIFD). D'après l'art. 210 al. 2 et 3 LIFD, le produit de l'activité lucrative indépendante se détermine d'après le résultat de l'exercice commercial clos pendant la période fiscale, la clôture des comptes devant avoir lieu à chaque période fiscale.

En vertu de l'art. 211 LIFD, 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. Cette disposition est équivalente à l'art. 67 al. 1 LIFD qui concerne l'imposition des personnes morales, de sorte que la jurisprudence rendue en application de l'art. 67 LIFD trouve également à s'appliquer mutatis mutandis à l'art. 211 LIFD (R. DANON, in Yersin/Noël [éd.]Commentaire romand de la LIFD, 2008 n°2 ad art. 67 LIFD) ainsi qu'à l'art. 67 LHID (D. WEBER, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, 2e éd. 2002, n°3 ad art. 67 LHID).

4.2. Selon la jurisprudence rendue en application de l'art. 67 LIFD, une taxation en matière d'impôts directs ne revêt l'autorité de la chose jugée que pour la période fiscale concernée; les circonstances de fait et celles de droit peuvent être appréciées différemment lors d'une période de taxation ultérieure. Elles ne revêtent que la qualité de motifs qui ne participent pas à l'autorité matérielle de la chose jugée (arrêt 2A.370/2004 du 11 novembre 2005, consid. 4.2 in Archives 77, p. 257). En particulier, lorsqu'un contribuable reçoit une taxation sur un bénéfice nul et qu'il n'a en conséquence pas d'impôt à payer, le montant des pertes qui ont conduit à la taxation sur un bénéfice nul constitue uniquement un motif de la décision de taxation, de sorte que ce montant ne bénéficie pas de la force de chose jugée matérielle. Dans la mesure par conséquent où un contribuable souhaite que le montant de la perte à reporter sur la période fiscale suivante soit arrêté conformément à l'art. 67 LIFD, un intérêt actuel digne de protection lui fait défaut (arrêts 2C 91/2012 du 17 août 2012 consid. 1.3.3 in StR 68/2013 158 et les arrêts cités; 2A.192/2000 du 9 mai 2001, consid. 1b/bb, 1b/cc et 3 in StE 2001 B 96.11 n°6 voir aussi ATF 137 II
419 consid. 3.4 p. 424 qui laisse entendre à tort que la question de l'intérêt actuel n'a pas été tranchée). Cela signifie que le report de pertes doit être examiné au moment où il est demandé, en particulier pour les périodes fiscales ultérieures. A l'inverse, lorsqu'en procédure ordinaire ou en procédure de taxation d'office, un contribuable a été taxé sur un bénéfice net positif et que cette taxation entre en force, les pertes des exercices commerciaux compris dans la période de calcul et les pertes reportées des exercices commerciaux antérieurs ne peuvent être déduits des périodes fiscales ultérieures (arrêts 2C 240/2011 du 8 avril 2011 consid. 2 in StR 66/2011 679, 2C 220/2009 du 10 août 2009 consid. 8.1 et les références citées).

Même si la jurisprudence fiscale relative à l'autorité de la chose jugée, au report de pertes et à l'intérêt actuel du contribuable à fixer le montant du report insiste généralement par un raccourci de langage sur l'existence d'un bénéfice ou d'un revenu imposable nul, il apparaît que la situation d'un contribuable qui reçoit une décision fixant une cote d'impôt nulle en raison d'un bénéfice ou d'un revenu imposable positif très faible doit être assimilée à celle d'un contribuable dont la décision de taxation fait état d'un bénéfice ou revenu nul et par

conséquent d'une cote d'impôt nulle. Un tel contribuable n'a pas d'intérêt actuel à contester une cote d'impôt nulle ni à obtenir que le montant de la perte à reporter sur la période fiscale suivante soit arrêté conformément à l'art. 211 LIFD.

4.3. En l'espèce, le revenu brut des époux X._____ pour la période fiscale 2006 s'élevait à 560'363 fr. L'Administration fiscale cantonale a admis une perte reportée de 365'396 fr. relative à l'immeuble de la rue eee mais elle a refusé celle relative à l'immeuble chemin du bbb 2bis, de sorte qu'après les déductions admises, le revenu imposable net des recourants s'est élevé à 20'348 fr. et que leur cote d'impôt fédéral direct, cantonal et communal était nulle. Dans ces conditions, les recourants, qui n'avaient pas d'intérêt actuel à faire modifier la taxation nulle, ne pouvaient pas faire examiner le caractère commercial de l'immeuble chemin du bbb 2bis ni faire établir le montant de la perte résultant de l'aliénation en 2006 qui pouvait être reporté sur la période fiscale suivante. Une éventuelle admission de leurs conclusions ne modifiait en effet en rien leur cote d'impôt fédéral direct, cantonal ou communal 2006. Il importe peu à cet égard que la taxation arrêtant une cote d'impôt nulle soit entrée en force parce que les recourants ont renoncé à faire l'avance de frais de justice ou parce que leur recours aurait été déclaré irrecevable faute d'intérêt actuel une fois l'avance de frais versée. L'attribution à la fortune
privée par l'Administration fiscale cantonale de la perte résultant de l'aliénation de la villa constituait dans tous les cas une motivation et non pas un dispositif. Il s'ensuit que l'attribution de l'immeuble chemin du bbb 2bis à la fortune commerciale ou privée des recourants et le montant des pertes reportées peuvent être examinés et appréciés différemment dans le cadre de la taxation 2007.

En refusant d'examiner ces questions en procédure de taxation de la période fiscale 2007 au motif qu'elles étaient revêtues de la force de chose jugée de la décision de taxation pour la période fiscale 2006, l'Instance précédente a violé le droit fédéral. Il y a donc lieu d'admettre le recours. En vertu de l'art. 107 al. 2 LTF, s i le Tribunal fédéral admet le recours, il statue lui-même sur le fond ou renvoie l'affaire à l'autorité précédente pour qu'elle prenne une nouvelle décision. En l'espèce, le Tribunal fédéral ne dispose pas des éléments permettant d'examiner si la perte résultant de l'aliénation de la villa bbb 2bis devait être attribuée à la fortune privée ou commerciale des recourants. Il convient par conséquent de renvoyer la cause à la Cour cantonale pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

II. Impôt cantonal et communal

5.
En droit cantonal, la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP; RS/GE D 3 08) prévoit que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures à 2010 demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, soit en particulier par la loi du 22 septembre 2000 sur l'imposition des personnes physiques, Impôt sur le revenu (revenu imposable) (aLIPP-IV), la loi du 31 août 2000 sur l'imposition dans le temps des personnes physiques (LIPP-II) et la loi cantonale du 22 septembre 2000 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 (aLIPP-V).

Les notions de revenu (art. 7 al. 1 LHID; art. 1 aLIPP-IV), de pertes déductibles (art. 10 al. 1 let. c LHID; art. 3 al. 3 let. a aLIPP-V), de période fiscale (63 LHID; art. 1 et 2 aLIPP-II) et de pertes à reporter (art. 67 LHID; art. 3 al. 3 let. f aLIPP-V) de la loi sur l'harmonisation fiscale et du droit cantonal correspondent à celles de la loi sur l'impôt fédéral direct. Partant, les considérations développées pour l'impôt fédéral direct trouvent à s'appliquer à l'impôt cantonal et communal de la période fiscale 2007 (cf. arrêt 2C 376/2011 du 27 avril 2012 consid. 7).

Il y a donc lieu d'admettre le recours et de renvoyer la cause à la Cour cantonale pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

6.
Le recours en matière de droit public doit par conséquent être admis dans la mesure où il est recevable et l'arrêt

rendu le 21 août 2012 par la Cour de justice du canton de Genève annulé tant en matière d'impôt fédéral direct que cantonal et communal. La cause lui est renvoyée pour instruction complémentaire des faits et nouvelle décision dans le sens des considérants (art. 107 al. 2 LTF).

Les frais judiciaires doivent être mis à la charge du canton de Genève, qui succombe et qui défend un intérêt patrimonial (art. 66 al. 1 et 4 in fine LTF; cf. ATF 136 I 39 consid. 8.1.3 p. 40 s.). Ce dernier versera en outre des dépens aux recourants qui ont obtenu gain de cause avec l'aide d'un mandataire (art. 68 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Les causes 2C 973/2012 et 2C 974/2012 sont jointes.

2.
Le recours en matière de droit public est admis dans la mesure où il est recevable, en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2007.

3.
Le recours en matière de droit public est admis dans la mesure où il est recevable, en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal de la période fiscale 2007.

4.
L'arrêt rendu le 21 août 2012 par la Cour de Justice de la République et canton de Genève est annulé et la cause lui est renvoyée pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

5.
Les frais judiciaires, arrêtés à 2'500 fr., sont mis à la charge du canton de Genève.

6.
Le canton de Genève versera aux recourants une indemnité de 2'500 fr. à titre de dépens.

7.
Le présent arrêt est communiqué au représentant des recourants, à l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève, à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 1ère section, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 4 octobre 2013
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président: Zünd

Le Greffier: Dubey