

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C_627/2014

2C_628/2014

{T 0/2}

Arrêt du 8 janvier 2015

Ile Cour de droit public

Composition

MM. les Juges fédéraux Zünd, Président,
Seiler et Donzallaz.
Greffier: M. Tissot-Daguette.

Participants à la procédure

1. A.X. _____,

2. B.X. _____,

tous les deux représentés par Schaer & Miffon Associés,
recourants,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève.

Objet

Impôt fédéral direct et impôts cantonal et communal 2007 (déduction des pertes),

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 1ère section, du 3 juin 2014.

Faits :

A.

A.a. 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 Y. _____ pour acheter un terrain au Chemin A. _____ à B. _____, sur lequel il a construit deux villas. Il s'est aussi associé avec Z. _____ pour acheter un immeuble sis rue C. _____ à D. _____. Ces deux opérations ont été financées à l'aide de fonds empruntés à la Banque E. _____. En 1998, Y. _____ a vendu à l'intéressé ses droits de copropriété afférents à la parcelle susmentionnée comportant deux immeubles sis au Chemin A. _____. A.X. _____ est alors devenu seul propriétaire de ce bien immobilier.

Entre avril 1996 et mars 2007, l'intéressé a été associé gérant de F. _____, puis gérant de cette dernière jusqu'en août 2011. Créée le 23 avril 1996, la société a été transformée le 4 juillet 2012 en société anonyme et est devenue F. _____ SA. L'épouse de l'intéressé, B.X. _____, a été associée de la société entre avril 1996 et août 2011, puis associée gérante de celle-ci jusqu'à sa transformation en société anonyme. Depuis ce changement, elle en est seule administratrice. Elle est également associée gérante de la société G. _____ Sàrl depuis août 2004.

A.b. Le 28 janvier 2005, l'Office des poursuites a vendu aux enchères publiques l'immeuble de la rue C. _____ à la demande de la Fondation de valorisation des actifs de la Banque E. _____ pour un montant de 1'980'000 fr. Le 7 avril 2006, cet office a procédé à la vente des immeubles sis au Chemin A. _____. Le premier a été racheté par B.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 A.X. _____ en faillite.

A.c. Dans leur déclarations pour les périodes fiscales 2004 et 2005, A.X. _____ et B.X. _____ n'ont déclaré aucun revenu d'activité lucrative indépendante et n'ont fait valoir la déduction d'aucune perte ou perte reportée. Ils ont à chaque fois joint un document intitulé "Compte de pertes et profits au 31 décembre" relatif à l'immeuble du Chemin A. _____.

Dans leur déclaration fiscale 2006, A.X. _____ et B.X. _____ n'ont déclaré aucun revenu relatif à une activité lucrative indépendante. A titre d'autres déductions, ils ont annoncé un montant total de 994'302 fr résultant d'une perte reportée de 365'012 fr et d'une perte de 629'290 fr. découlant de la vente de l'immeuble du Chemin A. _____. Ils ont notamment joint un document intitulé "Compte de pertes et profits au 7 avril 2006".

Dans les bordereaux d'impôts fédéral, cantonal et communal 2006 du 4 mars 2008, l'Administration fiscale de la République et canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale) n'a admis aucun montant au titre des autres déductions sur le revenu. Elle considérait la vente concernant la villa Chemin A. _____ 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 C. _____. Le 1^{er} 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 C. _____ était toujours admise en déduction, celle relative à l'immeuble Chemin A. _____ 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 (actuellement le Tribunal administratif de première instance de la République et canton de Genève) a déclaré irrecevable un recours dirigé contre la décision du 1^{er} avril 2009 pour défaut de paiement de l'avance de frais.

B.

B.a. Le 16 septembre 2008, les époux X. _____ ont remis à l'Administration fiscale leur déclaration pour la période fiscale 2007. Ils étaient les deux employés par les sociétés F. _____ Sàrl et G. _____ Sàrl. Pour cette période, l'intéressé a perçu un salaire brut de 108'384 fr. et son épouse de 320'516 fr. L'entier de leur revenu provenait de l'activité dépendante. 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 et un bordereau d'impôt cantonal et communal pour la période fiscale 2007. Aucun montant n'était pris en compte au titre des autres déductions sur le revenu. Chaque bordereau indiquait que, selon la décision du 1^{er} 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.

B.b. 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. Ceux-ci ont contesté ce prononcé auprès de la chambre administrative de la Cour de justice de la République et canton de Genève (ci-après: la Cour de justice). Cette dernière, par arrêt du 21 août 2012, a rejeté le recours, refusant d'examiner les questions de pertes reportées soulevées par les contribuables dans le cadre de leur recours contre les taxations de la période fiscale 2007, dans la mesure où celles-ci avaient été traitées lors de la procédure de la période fiscale 2006.

B.c. Par arrêt du 4 octobre 2013 (arrêt 2C_973/2012), le Tribunal fédéral a annulé l'arrêt de la Cour de justice du 21 août 2012 et lui a renvoyé la cause pour nouvelle décision. En raison d'une cote d'impôt nulle pour les taxations d'impôt fédéral direct et d'impôts cantonal et communal 2006, les contribuables ne disposaient pas de la qualité pour recourir contre ces décisions, faute d'intérêt actuel à faire modifier la taxation nulle. Comme l'autorité de la chose jugée ne portait que sur le dispositif de la décision et non sur ses motifs, la Cour de justice violait le droit fédéral en refusant d'examiner la question des pertes reportées de la période fiscale 2006 dans le cadre de la taxation

2007.

C.

Par arrêt du 3 juin 2014, la Cour de justice a rejeté le recours des intéressés. Elle a jugé que l'activité de A. X. _____ en 2007 n'était pas une activité lucrative indépendante et qu'il ne pouvait par conséquent bénéficier du report de pertes survenues en 2006. Partant, elle a laissé ouvertes les questions de l'attribution du bien immobilier du Chemin A. _____ à la fortune commerciale et de la précision de la comptabilité relative à la perte déclarée en rapport avec ce bien.

D.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, les époux X. _____, demandent au Tribunal fédéral, sous suite de dépens, d'annuler l'arrêt du 3 juin 2014 de la Cour de justice, de reconnaître l'activité lucrative indépendante de A.X. _____, de reconnaître l'existence d'éléments comptables probants ainsi que le caractère commercial de "l'opération A. _____" et de permettre la déduction fiscale de la perte commerciale subie dans le cadre des taxations pour la période fiscale 2007.

Il n'a pas été ordonné d'échange d'écritures.

Considérant en droit :

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_627/2014) et l'autre l'impôt fédéral direct (2C_628/2014). 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]).

2.

2.1. 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 (cf. art. 100 al. 1 LTF), le recours est par conséquent recevable, sous réserve de ce qui suit.

2.2. Le recours en matière de droit public peut être formé pour violation du droit, tel qu'il est délimité par les art. 95 et 96 LTF. Sous réserve de la violation de droits fondamentaux et de dispositions de droit cantonal et intercantonal, qui suppose un grief invoqué et motivé (cf. art 106 al. 2 LTF; ATF 136 II 304 consid. 2.5 p. 314; arrêt 2C_1019/2013 du 2 juin 2014 consid. 3), le Tribunal fédéral contrôle librement le respect du droit fédéral, qui comprend les droits de nature constitutionnelle (cf. art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF). A moins que la décision attaquée ne contienne des vices juridiques manifestes, il s'en tient toutefois aux arguments juridiques soulevés dans le recours (cf. art. 42 al. 1 et 2 LTF; arrêts 2C_805/2013 du 21 mars 2014 consid. 2, non publié in ATF 140 II 202; 2C_1100/2012 du 20 mai 2013 consid. 2, non publié in ATF 139 II 346).

En l'occurrence, les recourants motivent leur recours quant à la qualité d'indépendant du contribuable de la manière suivante: " à l'exposé des faits relatant l'activité de Monsieur A.X. _____ dans le

cadre de la conduite des opérations immobilières relatifs aux biens immobiliers sis chemin A. _____ et rue C. _____ force est de conclure que l'activité de Monsieur X. _____ doit être qualifiée d'indépendante ". Ils citent ensuite cinq des conditions posées à la reconnaissance de l'activité lucrative indépendante et mentionnent qu'elles sont remplies. Il peut paraître douteux qu'une telle motivation lacunaire du recours remplisse les conditions nécessaires pour que le Tribunal fédéral contrôle d'office la bonne application du droit fédéral. Toutefois, au vu de l'issue du recours, cette question souffre de rester indécise.

3.

Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF). Le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF), ce que la partie recourante doit démontrer d'une manière circonstanciée, conformément aux exigences de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF (cf. ATF 133 II 249 consid. 1.4.3 p. 254 s.). La notion de "manifestement inexacte" correspond à celle d'arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. (ATF 136 II 447 consid. 2.1 p. 450).

Par conséquent, et même si les recourants affirment se référer aux faits retenus par l'instance précédente, en tant que ceux-ci renvoient à leurs écritures précédentes et qu'ils avancent des éléments de fait ne ressortant pas de l'arrêt attaqué, sans exposer en quoi les conditions qui viennent d'être rappelées seraient réunies, il n'en sera pas tenu compte.

4.

Le litige concerne le report d'une perte issue de la vente, en 2006, de l'immeuble sis Chemin A. _____, sur l'année fiscale 2007. La Cour de justice a jugé que le recourant n'exerçait pas d'activité lucrative indépendante en 2007 et que pour cette année, celui-ci ne pouvait par conséquent pas déduire des pertes issues d'une activité indépendante exercée lors de l'année fiscale 2006.

5.

En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause (cf. arrêt 2C_637/2012 du 4 octobre 2012 consid. 7 et les références citées). Le présent litige porte sur la période fiscale 2007. Ce sont donc les dispositions du droit matériel fédéral et cantonal en vigueur à cette période qui s'appliquent.

I. Impôt fédéral direct

6.

6.1. Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a (art. 25 LIFD). A l'instar du revenu imposable, qui se détermine d'après les revenus acquis durant la période de calcul (ancien art. 210 LIFD [RO 1991 1184]), les déductions prévues par l'art. 27 LIFD sont soumises au principe de périodicité et ne sont admises que lorsqu'elles trouvent leur cause dans des événements ayant lieu durant la période de calcul (ATF 137 II 353 consid. 6.1 p. 359; arrêts 2C_911/2013 du 26 août 2014 consid. 5.1.3; 2C_567/2012 du 15 mars 2013 consid. 6.2). L'ancien art. 211 LIFD dispose que les pertes des sept exercices précédant la période fiscale (ancien art. 209 LIFD) 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 constitue donc une exception au principe de périodicité, qui doit être interprétée de manière plutôt restrictive, et ne peut être invoquée par le contribuable qu'aussi longtemps qu'il exerce une activité indépendante ou que si, ayant cessé une telle activité indépendante, il en commence ou en poursuit une autre à la suite de la précédente (arrêts 2C_567/2012 *ibidem*; 2C_33/2009 du 27 novembre 2009 consid. 3.3 et 3.4, in RF 65/2010 p. 318, StE 2010 B 23.9 n° 13 et RDAF 2010 II 205).

6.2. Les recourants expliquent qu'en 2006, A.X. _____, dans le cadre de la conduite des opérations immobilières relatives aux immeubles du Chemin A. _____ et de la rue C. _____, exerçait une activité lucrative indépendante (cf. ch. III. p. 4 du mémoire de recours). Ils mentionnent en outre qu'en 2007, le recourant exerçait une activité dépendante de gérant au sein de la société F. _____ Sàrl et qu'il avait provisoirement cessé son activité de promoteur immobilier (cf. ch. VI. p. 5 du mémoire de recours). Selon eux, l'activité de A.X. _____ en 2007 n'a aucune incidence sur la déductibilité des pertes commerciales, pour cette année, issues de l'activité indépendante exercée en 2006. Ils demandent en conséquence la prise en compte de ces pertes dans le cadre de leur

taxation pour l'année fiscale 2007.

Ce grief doit être rejeté. Les recourants essaient de démontrer que A.X. _____ exerçait une activité lucrative indépendante en 2006. Toutefois, ce fait n'est pas pertinent. En effet, contrairement à ce que pourrait laisser penser la teneur du mémoire de recours (cf. ch. I. et II. p. 2), la Cour de justice n'a pas statué sur l'existence d'une activité lucrative indépendante du recourant lors de la période fiscale 2006. Elle l'a fait uniquement quant à la période fiscale 2007 et l'a nié, ce que les recourants admettent (cf. ch. II. p. 2 et ch. VI. p.5 du mémoire de recours). Il n'y dès lors aucune raison de s'écarter de cette conclusion, les recourants n'ayant pas invoqué la poursuite ou la reprise d'une autre activité indépendante et l'autorité précédente ayant au surplus constaté, de manière à lier le Tribunal fédéral (cf. art. 105 al. 1 LTF), que ceux-ci n'avaient pas déclaré de revenu d'activité lucrative indépendante pour l'année fiscale 2007. Faute d'une telle activité durant cette année, c'est à juste titre que la Cour de justice, en application de la jurisprudence précitée (consid. 6.1 i.f. ci-dessus), a exclu la déduction de pertes issues de l'activité indépendante exercée durant l'année précédente. Contrairement à l'avis des recourants, la cessation de l'activité indépendante prive en effet le contribuable de la possibilité de reporter des pertes (arrêt 2C_33/2009 précité consid. 3.4).

Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

II. Impôts cantonal et communal

7.

Les notions de revenu (ancien art. 7 al. 1 LHID [RO 1991 1256]; art. 1 de l'ancienne loi genevoise 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/GE; D 3 16]), de pertes déductibles (art. 10 al. 1 let. c LHID; art. 3 al. 3 let. a aLIPP-V/GE), de période fiscale (ancien art. 63 LHID; art. 1 et 2 de la loi genevoise du 22 septembre 2000 sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune [aLIPP-II/GE; D 3 13]) et de pertes à reporter (ancien art. 67 LHID; art. 3 al. 3 let. f aLIPP-V/GE) 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).

8.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours dans la mesure où il est recevable, tant en matière d'impôt fédéral direct que d'impôts cantonal et communal. Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Les causes 2C_627/2014 et 2C_628/2014 sont jointes.

2.

Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2007.

3.

Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal de la période fiscale 2007.

4.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'500 fr., sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.

5.

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

Lausanne, le 8 janvier 2015
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Zünd

Le Greffier : Tissot-Daguette