

Urteilkopf

144 II 352

29. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause A.X. et B.X. contre Administration fiscale cantonale de la République et canton de Genève (recours en matière de droit public) 2C_986/2017 du 28 juin 2018

Regeste (de):

Art. 560 ZGB; Art. 12 Abs. 1 und Art. 31 Abs. 1 DBG; Frage des Verlustvortrags, wenn die Verluste aus einer selbstständigen Erwerbstätigkeit stammen, welche von den Erben weitergeführt wird.

Verluste sind in der Regel mit der Person des selbstständig erwerbstätigen Steuerpflichtigen verknüpft und nicht mit seiner Unternehmung. Die Erben eines Steuerpflichtigen, der eine solche Tätigkeit ausgeübt hat, kommen folglich nicht in den Genuss des Verlustvortrags für die vom Steuerpflichtigen erwirtschafteten Verluste, auch wenn sie dessen selbstständige Tätigkeit weiterführen (E. 4).

Die Steuernachfolge gemäss Art. 12 Abs. 1 DBG ändert daran nichts, denn diese führt lediglich zur Beendigung des steuerrechtlichen Verhältnisses, welches zwischen dem verstorbenen Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde bestanden hat (E. 5).

Regeste (fr):

Art. 560 CC; art. 12 al. 1 et art. 31 al. 1 LIFD; report de pertes issues d'une activité lucrative indépendante par les héritiers continuant cette activité.

Les pertes sont en principe liées à la personne du contribuable exerçant une activité indépendante et pas à son entreprise. Les héritiers d'un contribuable ayant exercé une telle activité ne peuvent par conséquent pas bénéficier du report des pertes subies par ce contribuable, même s'ils continuent l'activité indépendante (consid. 4).

La succession fiscale de l'art. 12 al. 1 LIFD n'a pas d'incidence sur ce qui précède, dès lors qu'elle ne vise qu'à mettre un terme au rapport de droit fiscal ayant existé entre le défunt contribuable et l'autorité fiscale (consid. 5).

Regesto (it):

Art. 560 CC; art. 12 cpv. 1 e art. 31 cpv. 1 LIFD; riporto delle perdite relative a un'attività lucrativa indipendente da parte di eredi che continuano questa attività.

Le perdite sono di principio legate personalmente al contribuente che esercita un'attività indipendente e non alla sua impresa. Gli eredi di un contribuente che ha esercitato una simile attività non possono di conseguenza beneficiare del riporto delle perdite subite da questo contribuente nemmeno quando continuano l'attività indipendente (consid. 4).

La successione fiscale prevista dall'art. 12 cpv. 1 LIFD non ha incidenza su quanto precede, siccome mira soltanto a mettere un termine al rapporto di diritto fiscale esistito tra il defunto contribuente e l'autorità fiscale (consid. 5).

Sachverhalt ab Seite 353

BGE 144 II 352 S. 353

A. B.X. et A.X. sont domiciliés dans le canton de Genève. B.X., qui exerce une activité indépendante de physiothérapeute, est seule héritière de feu son père, décédé le 5 novembre 2005, la veuve de

celui-ci ayant répudié la succession. Le défunt exploitait un cabinet d'architecte et était actif dans le domaine immobilier. Pour les périodes fiscales 2002 à 2005, l'Administration fiscale cantonale de la République et canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale) a taxé le défunt sur un revenu nul en raison des pertes subies dans son activité indépendante (pertes de 150'332 fr. en 2002, de 507'501 fr. en 2003, de 231'411 fr. en 2004 et de 330'702 fr. en 2005). A la suite du décès de son père, B.X. a poursuivi l'activité indépendante de ce dernier dès l'année 2006 en reprenant ses comptes commerciaux. Dans leurs déclarations fiscales 2006 à 2008, les époux X. ont fait valoir en déduction de leurs revenus les pertes subies par le père de l'intéressée. L'Administration fiscale a refusé de prendre en considération ce report de pertes, mais a tenu compte des actifs et passifs de la succession dans la détermination de la fortune imposable du couple. Elle a rejeté les réclamations élevées par les intéressés, faute d'intérêt actuel, leurs revenus imposables pour ces années étant nuls, même sans prendre en compte les pertes de l'activité du défunt. Pour l'année fiscale 2009, l'Administration fiscale, sur réclamation, a ramené le revenu imposable des époux à 0 fr., admettant la déduction des pertes commerciales des exercices 2006 à 2008 de l'activité indépendante de l'intéressée. Ce montant de revenu imposable a été confirmé sur recours par le Tribunal administratif BGE 144 II 352 S. 354

de première instance de la République et canton de Genève (ci-après: le Tribunal administratif de première instance) le 31 mars 2014. Celui-ci a toutefois annulé les tableaux de report de pertes annexés aux décisions sur réclamation. Pour l'année fiscale 2010, les époux X. ont déclaré le revenu issu de l'activité indépendante de physiothérapeute de l'intéressée et de celle du bureau d'architecte repris en 2006, cette dernière activité faisant en particulier état d'une perte commerciale de 5'211 fr. pour l'exercice 2010 et de pertes reportées de 1'633'070 francs. Pour l'exercice 2011, les époux intéressés ont notamment déclaré des pertes non compensées de 519'569 fr. provenant de l'activité d'architecte.

B. Par quatre bordereaux du 27 août 2014, l'Administration fiscale a taxé les contribuables pour l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) et les impôts cantonal et communal (ci-après: ICC) des années 2010 et 2011. Elle a admis les pertes reportées pour un montant de 97'483 fr. correspondant aux pertes subies par B.X., mais a refusé le report des pertes subies par feu le père de celle-ci. Les pertes admises ayant été absorbées par les revenus de l'exercice 2010, aucun report n'a été admis pour l'exercice 2011. L'Administration fiscale a rejeté les réclamations formées par les contribuables, confirmant ses quatre décisions et l'impossibilité de reporter des pertes provenant d'une succession. Les contribuables ont contesté les quatre décisions sur réclamation les 27 et 31 mars 2015 auprès du Tribunal administratif de première instance en demandant en particulier que l'ensemble des pertes du défunt héritées par sa fille soit pris en compte. Par jugement du 18 avril 2016, le Tribunal administratif de première instance a rejeté le recours quant à la possibilité de déduire des pertes subies par le défunt. Il l'a admis sur d'autres points qui n'ont plus été contestés par la suite. Le 30 mai 2016, les époux X. ont interjeté un recours auprès de la Chambre administrative de la Cour de justice de la République et canton de Genève (ci-après: la Cour de justice) contre ce jugement. Par arrêt du 10 octobre 2017, la Cour de justice a rejeté le recours.

C. Agissant par la voie du recours en matière de droit public, B.X. et A.X. demandent en substance au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt de la Cour de justice du 10 octobre 2017 et de prendre en compte les pertes héritées de feu le père de B.X. dans la détermination de leur revenu imposable, aussi bien pour l'IFD que pour l'ICC des années 2010 et 2011. Ils se plaignent de violation du droit fédéral.

BGE 144 II 352 S. 355

La Cour de justice persiste dans les considérants et le dispositif de son arrêt. L'Administration fiscale conclut au rejet du recours. L'Administration fédérale des contributions se rallie au dispositif et aux considérants de l'arrêt entrepris.

Erwägungen

Extrait des considérants:

3. (...)

3.4 Le litige porte donc sur le point de savoir si, pour l'ICC et l'IFD, les recourants peuvent déduire de leurs revenus des années 2010 et 2011 les pertes de l'activité indépendante d'architecte subies antérieurement à 2006, c'est-à-dire avant que la recourante héritière reprenne cette activité de son père décédé. I. Impôt fédéral direct

4.

4.1 L'impôt sur le revenu des personnes physiques a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD [RS 642.11]). Sont notamment imposables le produit de l'activité lucrative dépendante et celui de l'activité lucrative indépendante (art. 17 et 18 LIFD). Selon l'art. 25 LIFD, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33 LIFD.

4.2 Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD) peuvent ainsi notamment déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 1 LIFD). Font en particulier 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 let. b LIFD). A ce propos, l'art. 31 al. 1 LIFD dispose que les pertes des sept exercices précédant la période fiscale (art. 40 LIFD) peuvent être déduites pour autant qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu imposable des années concernées. Lors des périodes 2010 et 2011 sous revue, c'est l'ancien art. 211 LIFD (RO 1991 1184) qui trouvait application, sa teneur étant matériellement semblable à celle de l'art. 31 al. 1 LIFD (arrêt 2C_189/2016 du 13 février 2017 consid. 6.3 et les références citées, in Archives 85 p. 743, RDAF 2017 II p. 446).

4.3 Il résulte des dispositions précitées et de la jurisprudence que le report de pertes n'est possible qu'à certaines conditions (cf. arrêt BGE 144 II 352 S. 356

2C_189/2016 du 13 février 2017 consid. 6.4 et les références citées). Ainsi, seules les pertes provenant d'une activité lucrative indépendante peuvent être reportées. Ces pertes peuvent être compensées non seulement avec le revenu de l'activité indépendante, mais également avec d'autres revenus, comme par exemple, en cas de taxation commune (art. 9 LIFD), avec ceux de l'époux ou du partenaire enregistré. Les pertes ne sont toutefois déductibles qu'aussi longtemps que le contribuable exerce l'activité indépendante les ayant engendrées ou que si, ayant cessé cette activité indépendante, il en commence ou en poursuit une autre à la suite de la précédente. Il faut en outre que les pertes commerciales dont le report est demandé n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu imposable des années précédentes, le contribuable ne pouvant pas choisir à son bon vouloir le moment du report de pertes. Finalement, pour être prises en considération, il faut que ces pertes aient été comptabilisées.

4.4 Dans son arrêt 2C_33/2009 du 27 novembre 2009 consid. 3.4, le Tribunal fédéral a rappelé qu'à compter de la période fiscale suivant celle durant laquelle l'activité indépendante a été abandonnée, le contribuable ne peut plus bénéficier du report de pertes (cf. arrêt 2C_101/2008 du 18 juin 2008 consid. 3.3). Par ailleurs, il découle de la possibilité pour le contribuable de continuer de reporter les pertes subies lorsqu'il exerce une autre activité indépendante (cf. consid. 4.3 ci-dessus), que ce report de pertes est en principe lié à la personne du contribuable exerçant une telle activité, dépendant ainsi généralement du statut d'indépendant et non de l'entreprise éventuellement exploitée. Citant la circulaire n° 5 du 1er juin 2004 de l'Administration fédérale des contributions sur les restructurations (ch. 3.2.3.3 p. 25 s.), le Tribunal fédéral a cependant relevé que la règle selon laquelle le report de pertes est lié à la personne du contribuable exerçant une activité indépendante connaît une exception dans le cas où une entreprise individuelle ou une entreprise exploitée sous la forme d'une société de personnes est transférée à une personne morale aux conditions de l'art. 19 al. 1 let. b LIFD. Dans un tel cas, le report de pertes est lié à l'entreprise transférée et non au statut d'indépendant: le report de pertes reste possible, alors que le contribuable qui, par hypothèse, est désormais employé par la personne morale à laquelle il a transféré son entreprise individuelle a perdu ce statut.

BGE 144 II 352 S. 357

4.5 Sur le vu de ce qui précède, et en particulier de la règle selon laquelle les dettes sont liées à la personne du contribuable et pas à l'entreprise indépendante, on peut retenir que le report de pertes ne passe en principe pas à l'héritier qui continue l'activité indépendante ayant généré ces pertes. A ce propos, l'autorité précédente a justement expliqué qu'il n'est en l'occurrence pas question d'un cas constituant une exception à la règle précitée. Au surplus, on mentionnera ici, comme l'a déjà fait le Tribunal fédéral dans l'arrêt 2C_33/2009 du 27 novembre 2009 consid. 3.3, que les dispositions sur le report de pertes ne doivent pas être interprétées de manière trop large, dès lors qu'elles vont à l'encontre du principe de périodicité ancré dans la loi (cf. art. 40 LIFD).

5. Malgré les considérations qui précèdent et qui ont été justement développées par l'autorité précédente, les recourants sont d'avis qu'en application des art. 560 CC et 12 LIFD, les pertes subies par le défunt passent à ses héritiers, dans la mesure où ceux-ci continuent l'activité indépendante les ayant générées. Ils font donc implicitement valoir une autre exception au principe liant le report de pertes à la personne du contribuable.

5.1 Aux termes de l'art. 8 al. 2 LIFD, l'assujettissement prend notamment fin le jour du décès du contribuable. Les héritiers d'un contribuable défunt lui succèdent dans ses droits et ses obligations. Ils répondent solidairement des impôts dus par le défunt jusqu'à concurrence de leur part héréditaire, y compris les avancements d'hoirie (art. 12 al. 1 LIFD). Il s'agit d'un cas de succession fiscale des héritiers qui intervient lors de l'acquisition de la succession au sens de l'art. 560 al. 1 CC (cf. BLUMENSTEIN/LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7e éd. 2016, p. 91). La succession fiscale, qui n'est pas une conséquence de la succession universelle du droit privé, mais constitue un institut propre au droit fiscal (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, in *Handkommentar zum DBG*, 3e éd. 2016, n° 2 ad art. 12 LIFD), implique le transfert des droits et des obligations de procédure du défunt au jour du décès (cf. HUGUES SALOMÉ, in *Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin* [éd.], 2e éd. 2017, n° 3 ad art. 12 LIFD; RYSER/ROLLI, *Précis de droit fiscal suisse*, 4e éd. 2002, n. 16 p. 15). Elle vise ainsi à liquider les impôts dus par le défunt qui n'ont pas encore été taxés ou perçus au jour de sa mort (cf. HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in *Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG]*, Zweifel/Beusch [éd.], 3e éd. 2017, n° 1 ad art. 12 LIFD; PETER LOCHER, *Kommentar BGE 144 II 352 S. 358*

zum DBG, vol. I, 2001, n° 1 ad art. 12 LIFD). Cela signifie que la succession fiscale ne vise qu'à mettre un terme au rapport de droit fiscal ayant existé avec le contribuable défunt, grâce aux héritiers de celui-ci. Les héritiers sont ainsi tenus de s'acquitter des impôts dus au jour de la mort du défunt ("Zahlungssukzession"; cf. art. 12 al. 1, phrase 2, LIFD; HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, op. cit., nos 3 ss ad art. 12 LIFD; LOCHER, op. cit., nos 8 ss ad art. 12 LIFD) et d'intervenir dans les rapports fiscaux du défunt, quel que soit le stade de la procédure auquel ils se trouvent au jour du décès ("Verfahrenssukzession"; cf. art. 12 al. 1, phrase 1, LIFD; HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, op. cit., nos 9 ss ad art. 12 LIFD; LOCHER, op. cit., nos 4 ss ad art. 12 LIFD; cf. également BLUMENSTEIN/LOCHER, op. cit., p. 92; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, op. cit., n° 5 ad art. 12 LIFD; MARTIN ZWEIFEL, *Die verfahrens- und steuerstrafrechtliche Stellung der Erben*, Archives 64 p. 337 ss, 338 s.). La succession fiscale ne crée donc pas de nouveau rapport de droit fiscal avec les héritiers (BLUMENSTEIN/LOCHER, op. cit., p. 92; ZWEIFEL, op. cit., p. 340 s.), mais uniquement une substitution de partie.

5.2 En l'occurrence, à la mort du père de la recourante en 2005, celle-ci lui a succédé dans ses droits et obligations, conformément à l'art. 12 al. 1 LIFD. L'épouse survivante ayant répudié la succession, elle n'est en revanche pas concernée par la succession fiscale (cf. LOCHER, op. cit., n° 4 ad art. 12 LIFD). La recourante est donc devenue débitrice d'éventuelles anciennes dettes fiscales de feu son père, mais uniquement jusqu'à concurrence de sa part héréditaire (art. 12 al. 1, phrase 2, LIFD). Elle s'est en outre substituée à celui-ci en tant que partie dans les procédures fiscales encore pendantes, étant en particulier tenue de remplir la déclaration d'impôt 2005 du défunt (art. 12 al. 1, phrase 1, LIFD), afin de permettre la taxation de celui-ci pour cette année. Une fois cette taxation entrée en force, elle répondra du paiement de cette dette fiscale. Lors de la déclaration 2005, qui intervient dans le rapport de droit fiscal du défunt (également chapitre fiscal; "Steuerrechtsverhältnis"), il sera possible à la recourante de déduire d'éventuelles pertes survenues dans l'activité lucrative indépendante de celui-ci, conformément à l'art. 31 LIFD (respectivement ancien art. 211 LIFD). En revanche, la recourante ne pourra pas faire valoir de droit issu du chapitre fiscal de son père décédé dans son propre chapitre fiscal, que ce soit pour 2005 ou pour les années suivantes. L'art. 12 LIFD, contrairement à ce qu'elle semble penser, ne permet pas le transfert par succession

BGE 144 II 352 S. 359

de déductions d'un rapport de droit fiscal à un autre. Le fait qu'elle continue l'activité indépendante du défunt n'y change rien. Elle hérite certes des actifs et des passifs issus de cette activité, conformément aux dispositions de droit privé, mais est taxée à titre personnel, ne pouvant faire valoir que les déductions, notamment organiques (c'est-à-dire les dépenses liées à l'acquisition du revenu), issues de son propre chapitre fiscal. Elle pourra ainsi déduire de son revenu d'éventuelles pertes issues de ses activités indépendantes exercées avant le décès de son père, mais pas des activités de ce dernier. Les références faites par les recourants à des dispositions de droit civil ne sont pas pertinentes, dans la mesure où le droit fiscal ne permet pas l'acquisition, par les héritiers, de la possibilité de faire valoir des déductions issues du rapport de droit fiscal du défunt dans leur propre rapport de droit fiscal. L'application de l'art. 12 LIFD ne saurait par conséquent créer une autre exception à la règle liant le report de pertes à la personne du contribuable.