

SUCCESSION D'UN INDÉPENDANT, PERTES COMMERCIALES ET DOUBLE PEINE

Lors de la transformation en une personne morale d'une entreprise individuelle ou d'une entreprise exploitée sous la forme d'une société de personnes, l'Administration fédérale des contributions (AFC) et la jurisprudence considèrent que la personne morale reprenante bénéficie du report des pertes de l'entreprise qui n'ont pas pu être prises en compte fiscalement^[1]. Il s'agit là d'une exception au principe selon lequel le report de pertes est lié à la personne du contribuable qui exerce une activité indépendante.

En effet, le contribuable qui exerce une activité indépendante ne peut plus bénéficier du report de pertes à compter de la période fiscale qui suit celle durant laquelle l'activité indépendante est abandonnée (c'est-à-dire au terme de la dernière opération de liquidation): après la cessation d'activité, il n'est plus possible de compenser les pertes qui n'ont pas pu être prises en considération, avec les revenus qui sont réalisés dans les périodes fiscales ultérieures.

Exercice d'une autre activité en parallèle. Dans la mesure où le contribuable exerce une autre activité indépendante en parallèle [2] de celle qu'il abandonne, ou en commence une autre, le report des pertes reste possible. Cela découle du fait que le report est lié à la personne du contribuable, du statut d'indépendant, et non à l'entreprise exploitée en elle-même. Par ailleurs, la comptabilisation des pertes est une condition nécessaire de leur déductibilité [3].

L'argument de la succession universelle n'est d'aucun recours. La fille héritière de son père contribuable genevois indépendant dans le domaine immobilier en a fait l'amère expérience [4]. Et le recours à l'argument de la succession universelle [5] en vertu duquel l'héritier acquiert de plein droit l'universalité de la succession dès que celle-ci est ouverte, c'est-à-dire toutes les créances et actions, tous les droits de propriété et autres droits réels, de même que les dettes, n'est d'aucun secours: quand bien même les héritiers du contri-

buable défunt répondent des impôts dus par le défunt [6], en matière fiscale la notion de succession est indépendante de celle du droit civil [7]. Dès lors, les pertes du défunt ne représentent que le résultat comptable de ses exercices commer-

«Dans la mesure où le contribuable exerce une autre activité indépendante en parallèle de celle qu'il abandonne, ou en commence une autre, le report des pertes reste possible.»

ciaux et ne font pas partie de son patrimoine. Bien plus, ces pertes du défunt n'affectent pas la capacité contributive de l'héritière, puisque les passifs commerciaux ont été pris en compte dans la fortune imposable.

L'héritière ne peut ainsi pas se prévaloir des pertes encourues par un autre sujet fiscal, même si elle a elle-même poursuivi, en qualité d'indépendante, l'activité de son défunt père.

Selon l'importance des actifs et des passifs, peut-être aurait-il été opportun que le père transforme son activité, en une Sàrl ou SA, avant sa disparition? Que peut conseiller une fiduciaire dans un tel cas? ■

Notes: 1) Arrêt du TF 2C_33/2009 consid. 3.2; Circulaire Restructurations chiffre 3.2.3.3; Commentaire LIFD ad art. 19 N 38. 2) Arrêt du TF 2C_101/2008. 3) Art. 27 al. 2 let. b LIFD; arrêt du TF 2C_835/2012. 4) Arrêt du TF 2C_986/2017 du 28 juin 2018. 5) Art. 560 CC; Pascal Favre, Transmission d'entreprise, FJF Favre Juridique et Fiscal SA, Ed. 2018, pages 144 ss. 6) Art. 12 al. 1 LIFD; Pascal Favre, op. cité, page 138 chi. 12. 7) Commentaire LIFD, ad art. 12 N 1.



PASCAL FAVRE,
JURISTE,
ADMINISTRATEUR,
FJF FAVRE JURIDIQUE
ET FISCAL SA,
LAUSANNE/VD