

c o n s i d é r a n t e n f a i t

A. B.X. exerce la profession d'architecte. Il est le gérant avec signature individuelle de la société F. Sàrl à C. Son épouse A.X. en est l'une des deux associés pour une part de 19'000 francs, le deuxième associé M. X., détenant une part de 1'000 francs.

B.X. a travaillé pour le compte de la société D. SA, une société qu'il avait fondée avec ses deux associés (inscrite au registre du commerce en 1986) et dont la faillite, prononcée en 1994, n'a été clôturée qu'en 2000, la procédure ayant dû être suspendue faute d'actif selon l'inscription du registre du commerce disponible sur Internet. Parallèlement à cette activité, il s'est occupé de commerce professionnel d'immeubles, et sa faillite personnelle a également été prononcée en 1994. La vente du dernier immeuble réalisé dans le cadre de la liquidation de la faillite s'est soldée, en 2001, par une perte commerciale de 778'187.05 francs venue s'ajouter aux pertes des exercices antérieurs selon le détail suivant:

Exercices	Vaud	Fribourg	Tessin	Total
93/94	-36'717	-58'245	-57'953	-152'915
	-330'857	-204'582	-1'884	-537'323
95	-16'666	0	-1'230'643	-1'247'309
96	-483'384	-1'012'616	-228'997	-1'724'997
97	-1'362'033	-248'099		-1'610'132
98				
99				
2000				
2001			-778'187	-778'187
	-2'229'657	-1'523'542	-2'297'664	-6'050'863

En 2002, l'administration spéciale de la faillite de B.X. a délivré à la banque créancière des actes de défaut de biens après faillite pour un total de montants impayés de 6'353'551.70 francs (Fr. 458'040.35; Fr. 235'036.-; Fr. 1'127'816.90; Fr. 1'071'254.-; Fr. 30'235.-; Fr. 432'323.65; Fr. 20'958.15; Fr. 49'643.80; Fr. 147'008.-; Fr. 502'855.-; Fr. 161'812.-; Fr. 1'186'192.-; Fr. 645'766.-; Fr. 67'000.-; Fr. 217'610.85 selon l'annexe n° 3 du bordereau produit par le mandataire des époux X.).

Jusqu'à et y compris la période fiscale 2003, B.X. a requis et obtenu la compensation de ses pertes commerciales avec les autres revenus imposables du couple, notamment 3'032'535 francs en 2002 et 2'802'341 francs en 2003. L'avis de taxation de la période fiscale 2002 mentionne que la perte reportée correspond aux exercices des années 1995 à 2001 selon le décompte présenté et conformément à l'art. 32 LICD prévoyant que les pertes des sept exercices précédant la période peuvent être déduites à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu imposable de ces années. L'avis de taxation de la période fiscale 2003 indique en revanche que "Compte tenu de la nouvelle situation, faillite personnelle prononcée en 2003 [recte: 1994 selon la pièce 1 du bordereau joint au mémoire de recours] et des actes de défaut de biens qui ont suivi, aucune perte ne pourra être reportée en diminution du revenu de la période fiscale 2004".

Le 27 septembre 2005, pour la période fiscale 2004, les époux X. ont notamment annoncé une perte commerciale de 2'695'747 francs sous le code 1.21 (revenu d'une activité indépendante) de leur déclaration d'impôt.

B. Par taxation ordinaire du 17 novembre 2005, le Service cantonal des contributions a refusé toute déduction à ce titre. L'impôt fédéral direct dû par les époux X. a été fixé à 5'373 francs sur la base d'un revenu imposable de 132'327 francs, leur impôt cantonal sur le revenu à 13'648.10 francs pour un revenu imposable global de 133'947 francs et leur impôt cantonal sur la fortune à 1'063.15 francs pour une fortune imposable de 405'460 francs. Sous la rubrique "Remarques" figurant au bas de l'avis de taxation, le Service cantonal des contributions a indiqué que compte tenu de la nouvelle situation, faillite personnelle prononcée en 2003 et des actes de défaut de biens qui ont suivi, aucune perte ne peut être reportée en diminution du revenu de la période fiscale 2004.

Le 15 décembre 2005, les époux X. ont formé réclamation par l'intermédiaire de leur mandataire en concluant à ce que leur revenu imposable soit arrêté à 0 franc étant donné l'importance des pertes commerciales subies par le contribuable dans le passé. Ils ont fait valoir que contrairement à ce que soutient le Service cantonal des contributions, le contribuable n'a pas mis un terme à son activité de commerçant en immeubles dans la mesure où les engagements qu'il a envers les banques ayant financé à l'époque son activité immobilière, engagements matérialisés par des actes de défaut de biens, peuvent être réactivés en tout temps par ses créanciers lorsque la situation financière de leur débiteur s'améliorera. Ils exposent que tant qu'ils n'auront pas obtenu un assainissement définitif de leur situation, leurs pertes commerciales seront reportables dans la limite des sept ans prévue par la législation fiscale. Ils ont produit à l'appui de leur réclamation, à titre de preuve, une copie d'une lettre de la société W. AG du 16 décembre 2004 prenant acte que la situation financière du recourant ne lui permettait pas de proposer un remboursement partiel et l'invitant toutefois à transmettre une copie de sa dernière déclaration fiscale et/ou avis de taxation.

Ils ont ajouté que même si l'on devait considérer d'un point de vue fiscal, que l'activité de professionnel de l'immobilier a cessé en 2003, un report de pertes restait possible. Ils ont expliqué que, à défaut d'autres revenus d'activité indépendante, les pertes des années précédant la réalisation du dernier immeuble ont été compensées avec le revenu acquis par l'épouse du contribuable ainsi que sur d'autres revenus sans rapport avec une activité indépendante, de sorte que le fisc ne pouvait pas refuser dès 2004 le report des mêmes pertes sans adopter un comportement contradictoire. Ils ont relevé qu'un tel refus se justifiait d'autant moins que la loi ne prévoit aucune limitation du report au moment où le contribuable a prétendument cessé son activité indépendante, une limitation qui contredirait du reste le principe de l'imposition de la capacité contributive.

Les époux X. ont indiqué que si la pratique excluait, sous l'empire de l'ancien AIFD, que les pertes commerciales puissent être reportées au-delà de la période fiscale au cours de laquelle le contribuable a cessé son activité indépendante, tel n'était plus le cas depuis l'introduction du système d'imposition dans le temps postnumerando. De plus cette ancienne pratique était également justifiée par la fin de l'obligation, en cas de taxation intermédiaire pour cessation d'activité indépendante, de tenir une comptabilité. Ils ont relevé à cet égard que le contribuable n'avait jamais été et n'était toujours pas tenu de tenir une comptabilité en tant que professionnel de l'immobilier. Ils ont précisé que l'ancienne pratique en question était rejetée par la doctrine dominante en matière d'impôt fédéral direct et n'était pas appliquée par certains cantons comme St-Gall qui auraient décidé d'admettre le report de pertes au-delà de la date arrêtée pour la cessation de l'activité indépendante.

Par décision du 17 avril 2007, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée en retenant pour l'essentiel que la dernière vente immobilière est intervenue en 1999 avec transfert économique en 2001, que plus aucun immeuble n'apparaît dans la fortune commerciale du contribuable dès cette date, et que les dettes ont été remplacées

par des actes de défaut de biens en 2003 suite à la faillite personnelle du contribuable. Il a considéré que si un acte de défaut de biens après faillite est délivré, la créance qui y est mentionnée ne peut être valablement opposée au débiteur tant que ce dernier n'est revenu à meilleure fortune, que les créances établies dans l'acte de défaut de biens ne sont pas exigibles tant que la situation financière du débiteur ne s'est pas sensiblement améliorée. Il en a conclu que les créances établies dans l'acte de défaut de biens ne pouvaient donc pas être reconnues comme étant des dettes déductibles.

C. Par acte du 18 mai 2007, les époux X., toujours représentés par leur avocat, ont interjeté recours contre la décision précitée en maintenant leurs conclusions. Ils observent que le Service cantonal des contributions n'a pas pris position sur leur point de vue tendant à démontrer qu'un report de pertes est possible même au-delà de la date à laquelle un contribuable cesse son activité lucrative indépendante. Ils ajoutent aux arguments déjà développés dans leur réclamation que le texte légal clair des lois fiscales fédérale et cantonale autorise le report de pertes commerciales sur tout revenu et pas seulement sur des revenus commerciaux, et qu'il n'est pas non plus nécessaire que le contribuable ait exercé réellement une activité indépendante durant la période au cours de laquelle le report de pertes est invoqué, les revenus et les pertes des commerçants en immeubles pouvant être très irréguliers au point même d'être séparés les uns des autres de plusieurs années. Ils constatent que le fisc a d'ailleurs admis la compensation même durant la période fiscale 2003 soit postérieurement à l'activité indépendante exercée par le recourant, consécutivement à la délivrance des actes de défaut de biens.

L'avance de frais fixée à 1'500 francs par ordonnance du 21 mai 2007 a été payée dans le délai imparti.

Dans ses observations du 27 juillet 2007, le Service cantonal des contributions a conclu au rejet du recours. Il relève pour l'essentiel que les pertes de liquidation ne peuvent pas être reportées tant que le contribuable n'est pas revenu à meilleure fortune en cas de liquidation de l'activité indépendante, et que les créances établies dans un acte de défaut de biens, délivrées dans une procédure de faillite, ne sont pas exigibles de sorte qu'elles ne peuvent pas être reconnues comme étant des dettes. S'il admet que le report de pertes ne peut pas être refusé au motif que la perte commerciale ne ressort pas d'un exercice comptable étant donné qu'il l'a reconnue comme telle au cours des exercices précédents, il maintient que le report de pertes ne pouvait plus être effectué. Il justifie son refus en expliquant que le contribuable n'avait plus d'immeubles dans sa fortune commerciale et donc plus d'activité lucrative indépendante depuis un certain temps déjà. Il retient surtout, que dans la mesure où des actes de défaut de biens ont été délivrés en décembre 2002 dans le cadre de la faillite personnelle du recourant, le report est exclu tant qu'il ne sera pas revenu à meilleure fortune. Dans un dernier point, le Service cantonal des contributions estime que les recourants ne peuvent se prévaloir du fait que le report de pertes avait été admis en 2003 dans la mesure où l'autorité fiscale est en droit de revoir tous les éléments de la taxation lors de chaque période fiscale.

Le 5 décembre 2007, les recourants ont fait part de leurs contre-observations. Ils maintiennent leurs conclusions en réitérant leur point de vue selon lequel les reports de pertes sont déductibles, dans les limites temporelles, des revenus commerciaux ou autres acquis ultérieurement indépendamment de la reprise ou non d'une activité lucrative. Ils ajoutent que le recours ne porte en aucun cas sur la déductibilité de la fortune du contribuable respectivement de son revenu, de dettes qui font l'objet d'actes de défaut de biens et des intérêts passifs qui y sont liés. Ils observent que la réclamation concerne exclusivement la question de la prise en compte de pertes d'exploitation fiscalement

reconnues sur le revenu futur du contribuable. Ils relèvent que d'ailleurs en comptabilité, le montant des dettes est totalement détaché et systématiquement différent de celui des pertes figurant au bilan de l'entreprise et qu'il ne saurait en aller autrement dans leur cas même si les dettes sont constatées dans un acte de défaut de biens.

Dès le 1^{er} janvier 2008, le Tribunal administratif du Canton de Fribourg a été intégré au Tribunal cantonal en tant que section administrative (voir loi du 14 novembre 2007 d'organisation du Tribunal cantonal: LOTC; RSF 131.1.1).

Dans ses ultimes remarques du 11 février 2008, le Service cantonal des contributions maintient ses conclusions. De leur côté, les recourants ont également maintenu leurs conclusions dans les ultimes remarques qu'ils ont déposées le 8 avril 2008. Les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que nécessaire.

Par lettre du 23 octobre 2008, les recourants ont informé la Cour fiscale que le Tribunal fédéral venait de rendre un arrêt sur une situation très proche de la leur même s'il laissait ouverte la question à résoudre dans leur affaire. Une copie de ce courrier a été transmise au Service cantonal des contributions pour information.

e n d r o i t

I. Procédure applicable et jonction des causes

1. a) A teneur de l'art. 104 al. 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), l'organisation des autorités cantonales d'exécution est régie par le droit cantonal, à moins que le droit fédéral n'en dispose autrement. A cet égard, les cantons sont également libres en principe dans l'aménagement et l'organisation de la commission de recours en matière d'impôt (voir A. PEDROLI *in* Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 104 n. 5 ss). Aussi les al. 1 et 2 de l'art. 4 de l'arrêté du 5 janvier 1995 d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (RSF 634.1.11) prescrivent-ils que la procédure de recours devant le Tribunal cantonal- lequel est l'instance de recours prévue par l'art. 104 al. 3 LIFD - est réglée par analogie en application des dispositions correspondantes du droit cantonal, sous réserve de dispositions contraires du droit fédéral (voir art. 140 ss LIFD). Il s'ensuit que les règles de procédure de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et du Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1) sont applicables à titre subsidiaire.

b) L'art. 42 al. 1 let. b CPJA prévoit que, pour de justes motifs, des requêtes qui concernent le même objet peuvent être jointes en une même procédure.

En l'espèce, il s'est justifié de joindre dans une même procédure dès l'enregistrement de l'affaire le recours concernant l'impôt fédéral direct (4F 07 103) et le recours concernant l'impôt cantonal (4F 07 104). Les deux taxations en cause forment en effet l'objet d'une seule et même décision sur réclamation et un seul acte de recours a été déposé devant le Tribunal administratif (actuellement Tribunal cantonal). Par ailleurs, les deux moyens de droit présentent un rapport étroit sous un angle non seulement procédural mais également matériel, dans la mesure où ils soulèvent pour l'essentiel des questions juridiques identiques.

Il n'en demeure pas moins qu'à la lumière de la jurisprudence du Tribunal fédéral (voir ATF 130 II 509 consid. 8.3), il est impératif de distinguer clairement, dans leur motivation et dans leur dispositif, les deux décisions à rendre par la Cour fiscale (impôt fédéral direct et impôt cantonal). En cas de contestation du présent arrêt devant le Tribunal fédéral suisse, il y aurait également lieu de distinguer dans le mémoire de recours les conclusions et les griefs propres à chaque impôt concerné.

II. Impôt fédéral direct (4F 07 103)

2. Le recours, déposé le 18 mai 2007 contre une décision du 17 avril 2007, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss LIFD. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

3. a) Aux termes de l'art. 211 al. 1 LIFD (lequel a remplacé l'art. 31 al. 1 LIFD depuis le passage à la taxation annuelle), les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites, à condition qu'elles n'aient pas été prises en considération lors du calcul du revenu imposable de ces années. Par exception au principe de l'étanchéité des exercices, la perte qui n'a pas pu être compensée avec les autres revenus obtenus pendant la période fiscale au cours de laquelle le ou les exercices ont été bouclés peut être imputée sur le revenu acquis ultérieurement (P.-A. LOOSLI, Imposition directe des PME en droit fédéral, Berne 2005, p. 89).

b) En l'occurrence, l'autorité intimée a considéré que le recourant n'avait plus droit à un report de pertes du fait de sa faillite personnelle, en particulier parce que des actes de défaut de biens avaient été délivrés, et du fait qu'il ne possédait plus d'immeuble dans sa fortune commerciale. Il convient donc d'examiner quels effets la faillite personnelle a pu déployer sur le traitement des pertes provenant de l'activité de commerçant en immeubles exercée par le recourant et qui n'avaient pas encore été prises en considération.

En droit des poursuites, la clôture de la faillite implique que le commerçant ou l'industriel qui exploitait son entreprise sous sa raison individuelle est radié au registre du commerce (P.-R. GILLIERON, Poursuite pour dettes, faillite et concordat, Lausanne 1993, p. 358). Le recourant n'était apparemment pas inscrit au registre du commerce pour son activité indépendante de professionnel de l'immobilier. Il n'en demeure pas moins que si tel avait été le cas, la clôture de sa faillite aurait entraîné la fin de sa raison individuelle et donc la fin de cette activité. L'on peut donc considérer que le recourant n'était plus commerçant en immeubles après cette clôture en 2000, ou en tout cas au plus tard lors de la vente forcée de son dernier immeuble en 2001. Dans un arrêt du 8 janvier 1999 consacré à la définition du commerce professionnel d'immeubles au sens de la LIFD et au maintien de la pratique en vigueur sous l'empire de l'ancien arrêté sur l'impôt fédéral direct, le Tribunal fédéral a notamment admis la déductibilité des pertes revendiquées par un contribuable, qui disposait encore d'un immeuble qualifié d'actif commercial parce qu'il n'avait jamais été transféré dans la fortune privée, et pour qui le bénéfice provenant de l'aliénation dudit immeuble constituait une suite de l'activité lucrative indépendante. Il a en effet jugé que si l'on admettait que l'existence d'une activité lucrative indépendante, les pertes supportées devaient pouvoir être portées en déduction (ATF 125 II 113 *in* RDAF 1999 p. 385 ss consid. 6cc et 7). La Cour fiscale s'est fondée sur cette jurisprudence pour admettre le recours d'un contribuable qui était encore propriétaire d'un immeuble taxé comme élément de la fortune commerciale et qui revendiquait un report de pertes (ATA 4F 05 28 et 29 non publié en la cause W. C. c. Service cantonal des contributions du 5 mai 2006). Que les créanciers s'assurent régulièrement du non retour à meilleure fortune du recourant, lequel demeure exposé au risque de devoir faire face un jour à leurs prétentions, ne change rien

au fait qu'il n'exerce plus son activité indépendante de commerçant en immeubles à défaut de disposer ne serait-ce que d'un seul immeuble commercial et de pouvoir continuer à engager du capital dans cette activité. Pour la période litigieuse, aucune fortune commerciale n'a été soumise à l'impôt. Dans ces circonstances, l'on ne peut que considérer que le recourant a cessé son activité de commerçant en immeubles.

Il importe ensuite d'examiner si, malgré le fait que celui-ci n'exerce plus d'activité de commerçant en immeubles, un report de pertes peut néanmoins lui être accordé sur les revenus - les siens et ceux de son épouse - imposés ultérieurement, comme le soutient son mandataire qui se prévaut d'une partie de la doctrine et d'un arrêt tout récent du Tribunal fédéral (arrêt 2C_101/2008 du 18 juin 2008¹).

4. a) Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral vient de se prononcer sur la question, pour la période fiscale 2002, d'un report de pertes revendiqué par un commerçant en immeubles surendetté dont la vente du dernier objet immobilier s'était soldée en 2001 par une perte, et qui était devenu la même année associé indéfiniment responsable d'une société en commandite (en tant qu'expert immobilier notamment) au sein de laquelle il a réalisé des revenus (faibles) jusqu'en 2006. Le Tribunal fédéral a admis la compensation des pertes reportées avec les revenus de l'activité indépendante du recourant et des revenus de l'activité dépendante de la recourante. Il a considéré que, malgré la cessation de l'activité de commerçant en immeubles à la suite de la vente du dernier immeuble par le contribuable, ce dernier avait débuté une nouvelle activité indépendante avec la fondation de la société en commandite. Il a laissé ouverte la question de savoir si la déduction des pertes n'aurait pas dû alors même être admise si aucune activité indépendante n'avait plus été exercée.

b) Toutefois, dans le considérant 2.2 de l'arrêt 2C_101/2008 précité, le Tribunal fédéral a résumé la controverse qui existe en doctrine sur la question de savoir si des pertes qui n'ont pas encore été compensées peuvent être déduites lors des périodes fiscales suivantes en cas de cessation de l'activité lucrative indépendante.

Il a signalé que pour certains auteurs, une telle déduction n'est plus possible (P. AGNER / A. DIGERONIMO / H.-J. NEUHAUS / G. STEINMANN, *Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband*, Zurich 2000, n. 2 ad art. 211 LIFD; P. B. NEFZGER, *Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel/Genf/München* 2004, n. 11 ad § 89; voir encore M. REICH / M. ZÜGER, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [I/2 b], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Bâle/Genève/Munich* 2000, n. 10 ad art. 211 LIFD; voir également la directive du canton de Thurgovie relative à la compensation des pertes des indépendants, ch. 3., *in* RF 2003 p. 154; ainsi que la directive du canton de Lucerne concernant la compensation des pertes et les assainissements, ch. 1.1.2, *in* RF 2005 p. 714 ss, en particulier p. 715). Cet avis repose essentiellement sur le motif que l'entorse au principe de périodicité n'a pas été prévue non plus pour d'autres excédents de charges comme par exemple en cas de gestion d'immeubles. Selon eux, le sens de la règle sur le report de pertes consisterait à permettre à l'indépendant de compenser des variations de profits et pertes au cours de la période de report, afin d'éviter que ne soient taxés des résultats annuels purement aléatoires. Le principe du "Totalgewinn" vaudrait avant tout pour les entreprises et ne pourrait pas être appliqué plus largement pour justifier une compensation de pertes avec d'autres revenus après la liquidation ou l'aliénation d'une entreprise et la cessation de l'activité indépendante (voir REICH / ZÜGER, 2008 n. 10 ad art. 211 LIFD). Selon les tenants de cette opinion, il est

¹ disponible sur Internet à l'adresse http://jumpcgi.bger.ch/cgi-bin/JumpCGI?id=18.06.2008_2C_101/2008

tout de même possible de prétendre encore ou à nouveau à la compensation des pertes en vertu de l'art. 211 en cas de continuation ou de reprise d'une autre activité indépendante (AGNER / DIGERONIMO / NEUHAUS / STEINMANN, n. 2 ad art. 211 LIFD; directive lucernoise, ch. 1.3.8 *in* RF 2005 p. 722 s.).

Parmi les auteurs qui partagent ce point de vue, certains se montrent encore plus restrictifs et vont même jusqu'à exiger un lien entre les profits et les pertes en n'admettant pas la compensation des pertes d'une activité lucrative avec les gains d'une autre activité lucrative (K. VON STRENG, *Verlustverrechnung im Unternehmungssteuerrecht*, thèse ZH 1988, p. 117; directive thurgovienne, ch. 3, *in* RF 2003 p. 154; dans le même sens la décision sur réclamation de l'Administration fiscale du canton de Bâle-Ville du 31 juillet 2001 consid. 3c/d *in* BStPra 2001, p. 485 ss; [le Tribunal fédéral a toutefois écarté une telle conception dans son arrêt du 18 juin 2008 puisqu'il a admis le report de pertes en raison de l'exercice d'une nouvelle activité indépendante]). Dans une même optique, la pratique lucernoise n'autorise pas la compensation de telles pertes en cas de début d'une activité indépendante remplaçant l'activité indépendante exercée jusque là et dont le chiffre d'affaires est inférieur à 25'000 francs (directive lucernoise ch. 1.3.6 *in* RF 2005 p. 722).

Une partie de la doctrine est pourtant de l'avis contraire (nouvellement REICH / ZÜGER, n. 10 ad art. 211 DBG; F. RICHNER / W. FREI / S. KAUFMANN, *Handkommentar zum DBG*, Zurich 2003, n. 10 ad art. 211; P. FUNK, *Kommentar zum Aargauer Steuergesetz*, 2^{ème} éd. Muri/Bern 2004, n. 5 ad § 38; H. WEIDMANN / B. GROSSMANN / R. ZIGERLIG, *Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht*, 6^{ème} éd. Muri/Bern 1999, p. 103 f.). Elle soutient l'idée que les pertes non prises encore en considération doivent pouvoir être compensées avec les autres revenus au cours de la période du report de pertes même en cas de cessation de l'activité indépendante. Ils citent à l'appui de leur point de vue le texte au sens large de l'art. 211 LIFD et se réfèrent au principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité contributive (art. 127 Cst. féd.).

c) On peut encore ajouter aux auteurs précités C. LEUCH et P. KÄSTLI qui ne semblent pas admettre le report de pertes en cas de cessation d'activité indépendante (*Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz*, Berne 2006, ad art. 35 n. 9) et F. RICHNER, W. FREI, S. KAUFMANN et H. U. MEUTER qui signalent la question sans se prononcer (*Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz*, 2^{ème} éd., Zurich 2006, ad § 29 n. 3).

5. En l'espèce, il convient de confirmer d'emblée que l'autorité intimée est en droit de réexaminer lors de chaque période fiscale si les conditions du report de pertes revendiqué par les recourants sont réalisées. C'est pourquoi, ceux-ci ne sauraient tirer un quelconque avantage du fait que l'autorité intimée ait accepté un report de pertes en 2003 alors que la faillite personnelle du recourant s'était soldée par la délivrance d'actes de défaut de biens.

Cela étant, au contraire du commerçant en immeubles visé par l'arrêt 2C_101/2008 et à qui le Tribunal fédéral a reconnu le droit de compenser ses pertes reportées dans la mesure où il exerçait encore une activité indépendante au sein de sa SC, le recourant, pour la période fiscale en cause, avait quant à lui cessé toute activité indépendante et était salarié d'une Sàrl. Cette jurisprudence ne saurait donc justifier qu'il bénéficie du report de pertes revendiqué.

Les recourants se prévalent du fait que le texte légal clair de l'art. 211 LIFD permet de compenser les pertes commerciales en présence de tout revenu, comme le soutient une partie de la doctrine. La Cour fiscale ne partage pas cette conception. Elle se rallie au point

de vue des auteurs qui estiment que la compensation des pertes n'est plus possible après la cessation de l'activité indépendante. Si l'on se réfère à l'énoncé de l'art 211 LIFD, il n'est certes pas prévu de limite autre que celle des sept exercices précédant la période fiscale. Le sens de cette norme consiste à permettre à l'indépendant d'équilibrer les fluctuations de ses pertes et de ses bénéfices, ce qui n'a plus de raison d'être en cas de cessation d'activité indépendante. Dans la mesure où la règle de l'art. 211 LIFD introduit dans le système d'imposition des revenus provenant d'une activité indépendante une entorse au principe de la périodicité, elle doit être interprétée de manière restrictive. Il importe de tenir compte également de la systématique de la loi. Cette norme qui s'est substituée à l'art. 31 al. 2 LIFD depuis le changement de système d'imposition dans le temps, se rattache à l'imposition du revenu net provenant d'une activité indépendante. Elle ne peut logiquement s'appliquer que lorsque le contribuable exerce une activité indépendante, ce qui faisait précisément défaut au recourant lorsqu'il a requis le report de pertes en question (voir M. DUSS / M. GRETER / J. VON AH, Die Besteuerung Selbstständigerwerbender, 2004, p. 99 s.). Et le fait qu'avec le nouveau système d'imposition postnumerando, il ne soit plus nécessaire de procéder à un décompte final en cas de cessation d'activité indépendante, l'imposition du bénéfice de liquidation ayant été abandonnée n'y change rien. Etendre l'application de l'art. 211 LIFD aux situations où le contribuable a cessé toute activité indépendante reviendrait à transposer le principe du "Totalgewinn" dans le domaine de la fiscalité d'une autre catégorie de sujets fiscaux que les entreprises, alors que ce principe dans lequel la notion de report de pertes trouve sa justification, concerne par définition uniquement les entreprises. L'on notera surtout que dans le cas d'espèce, la cessation d'activité est intervenue parce que le recourant a fait faillite; il serait choquant d'admettre la compensation de ses reports de pertes et de lui permettre ainsi de supprimer toute charge fiscale alors qu'il laisse un découvert de plusieurs mio de francs selon les actes de défaut de biens délivrés à ses créanciers.

Au vu des considérations précitées, le recours est rejeté.

6. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative, RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 10'000 francs (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 500 francs.

III. Impôt cantonal (4F 07 104)

7. Le recours, déposé le 18 mai 2007 contre une décision du 17 avril 2007, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 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), 180 LICD et 79 ss CPJA. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.

8. a) Au niveau cantonal également, l'art. 32 al. 1 LICD (qui correspond à l'art. 67 al. 1 LHID) prévoit que les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites, à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu imposable de ces années.

b) En présence de règles similaires, les considérants 3 et 4 concernant l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. Il en résulte que l'autorité intimée était

fondée à refuser au recourant le report de pertes requis pour la période fiscale. Le recours formé au niveau cantonal est rejeté également.

9. Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 10'000 francs (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 1'000 francs.

I a C o u r a r r ê t e :

I. Impôt fédéral direct (4F 07 103)

1. Le recours est rejeté.
2. Un émolument de 500 francs est mis à la charge des recourants au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par les recourants.

II. Impôt cantonal (4F 07 104)

3. Le recours est rejeté.
4. Un émolument de 1000 francs est mis à la charge des recourants au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par les recourants.

Tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal, le présent arrêt peut, conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public (avec des conclusions et des griefs propres à chaque impôt concerné).

La fixation du montant des frais de procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA).