

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2251/2007-ICCIFD

ATA/126/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 2 mars 2010

1^{ère} section

dans la cause

Monsieur S _____

représenté par la fiduciaire Patrick Tritten, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 7 septembre 2009 (DCCR/858/2009)

EN FAIT

1. Monsieur S_____ (ci-après : le contribuable), célibataire, né en 1951, ingénieur de formation, est employé à plein temps auprès des s_____ (ci-après : S_____). Son activité salariée a généré un salaire brut de CHF 154'040.- en 2001 ; CHF 164'922.- en 2002 ; CHF 168'389.- en 2003 et CHF 171'584.- en 2004.
2. En 1994, il a hérité, avec sa sœur, de l'exploitation agricole de leurs parents sise à Dardagny (Malval). Celle-ci comprend un bâtiment d'habitation classé datant de l'année 1692 et s'étend sur 11,6 hectares, exploités sous forme de cultures diverses (céréales, colza, tournesol) ainsi que des prairies extensives et des jachères florales.
3. M. S_____ a obtenu la préférence de l'héritage, par décision de justice, au détriment de sa sœur, à la condition qu'il exploite le domaine.
4.
 - a. Dans sa déclaration fiscale 2001-B, le contribuable a indiqué dans la rubrique profession exercée: « E. agriculteur et viticulteur ». Il a notamment mentionné une perte commerciale de CHF 19'017.- relative à l'exploitation agricole et un revenu net de CHF 128'058.- ; un rendement annuel d'immeuble occupé par le propriétaire de CHF 2'015.- (impôt cantonal et communal ; ci-après : ICC) et CHF 3'359.- (impôt fédéral direct ; ci-après : IFD) dont il y a lieu de déduire CHF 353.- de frais.
 - b. Dans sa déclaration fiscale 2002, le contribuable a fait état d'une perte commerciale relative à l'exploitation agricole de CHF 5'238.- et un revenu net de CHF 147'387.-.
 - c. Dans sa déclaration fiscale 2003, il a indiqué une perte commerciale de CHF 10'518.- relative à l'exploitation agricole et d'un revenu net de CHF 145'062.-.
 - d. Dans sa déclaration fiscale 2004, il a fait état d'une perte commerciale de CHF 6'991.- relative à l'exploitation agricole et d'un revenu net de CHF 148'864.-.
5. Le 15 décembre 2003, M. S_____ a refusé de remplir le questionnaire agricole que lui avait adressé l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) en date du 5 décembre 2003, estimant que tous les éléments figuraient déjà dans les deux feuilles qu'il avait jointes à sa déclaration 2001. Le 19 décembre 2003, il a refusé de retourner le formulaire qui lui avait été adressé le 16 décembre 2003, pour le même motif.

6. a. Le 2 mai 2005, l'AFC-GE a notifié au contribuable un bordereau de taxation IFD 2001 d'un montant de CHF 8'774,90 compte tenu d'un revenu imposable de CHF 151'500.- ainsi qu'un bordereau de taxation ICC 2001 d'un montant de CHF 37'408,80 compte tenu d'un revenu imposable de CHF 153'531.- et d'une fortune imposable de CHF 998'078.- (dont CHF 39'952.- pour le logement occupé par le propriétaire).

L'AFC-GE n'avait pas admis la perte commerciale de CHF 19'017.- au motif qu'il s'agissait de la troisième année de déficit consécutif. Le rendement annuel de l'immeuble occupé par le propriétaire avait été fixé à CHF 3'359.-, les dépenses relatives aux semences avaient été diminuées d'un peu plus de 15,33%, les parts professionnelles des frais de véhicule, de téléphone et des SIG avaient été réduites de 3/5^{ème} à 2/5^{ème}, une reprise pour consommation privée avait été augmentée de CHF 500.- (passant de CHF 300.- à CHF 800.-).

- b. Le 10 mai 2005, le contribuable a formé réclamation contre les bordereaux relatifs à l'année 2001. Son statut d'exploitant agricole était reconnu comme l'attestaient les subventions fédérales et cantonales dont il bénéficiait. Le rendement de la ferme était faible en raison du peu de surfaces cultivées, mais il restait toutefois suffisamment rentable pour écarter le caractère de hobby. La perte qu'il entendait faire valoir était principalement induite par l'amortissement d'investissements antérieurs.

De plus, le montant des dépenses relatives aux semences avait été établi de manière inadmissible et arbitraire par l'AFC-GE, sans préalablement demander de justification. L'AFC-GE avait inversé la règle en matière de répartition des parts professionnelles des frais. La reprise pour consommation privée était insensée : il ne mangeait pas de blé brut ni du colza pour CHF 800.- par an.

7. a. Le 4 avril 2007, l'AFC-GE a notifié des bordereaux de taxation ICC et IFD pour les années 2002 à 2004.

	IFD		ICC		
	impôts	revenus	impôts	revenus	fortune
2002	9'093,90	154'400.-	39'292,35	158'009.-	1'029'781.-
2003	9'443,65	157'100.-	40'087,15	159'002.-	1'109'688.-
2004	9'545,30	157'900.-	40'796,75	155'230.-	1'203'646.-

Les pertes commerciales n'étaient pas été admises, si ce n'était à concurrence des gains qu'elles avaient permis de réaliser.

- b. Le 13 avril 2007, M. S_____ a formé réclamation contre ces bordereaux. Pour l'essentiel, il a repris l'argumentaire déjà développé. L'AFC-GE devait prendre en compte l'entier de la perte commerciale, son exploitation ne pouvant être considérée comme un hobby.
8. a. Par décision sur réclamation du 24 mai 2007, l'AFC-GE a maintenu les taxations 2004. Le 1^{er} juin 2007, le contribuable a interjeté des recours à leur encontre auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôt et auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (A/2251/2007 ICC et A/2252/2007 IFD), devenues depuis le 1^{er} janvier 2009, la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission).
- b. Par décision sur réclamation du 5 juin 2007, l'AFC-GE a maintenu les taxations 2002 et 2003. Le 7 juin 2007, le contribuable a interjeté des recours à leur encontre (A/2347/2007 ICC et A/2348/2007 IFD) auprès de la commission.
- c. Par décision sur réclamation du 14 septembre 2007, l'AFC-GE a maintenu les taxations 2001. Le 19 septembre 2007, le contribuable a interjeté des recours à leur encontre (A/3594/2007 ICC et A/3595/2007 IFD) auprès de la commission.

Son activité ne pouvait s'apparenter à un hobby, il avait été contraint de reprendre l'exploitation du domaine agricole pour pouvoir le conserver et y résider. Il n'employait pas de main-d'œuvre, son activité était identique à celle des autres agriculteurs. Indépendant, il assumait tous les risques financiers et avait une réelle obligation de continuer l'exploitation afin de ne pas perdre la qualification de domaine agricole.

9. Par courrier du 20 décembre 2007 à la commission, M. S_____ a souligné qu'une exploitation agricole ne pouvait pas être comparée aux autres activités accessoires de type hobby, car ce n'était pas un plaisir ou une passion. Une telle activité, dont le résultat variait en fonction des saisons, ne pouvait dégager des bénéfices sans l'aide des subventions cantonales et fédérales.

La formule spéciale de l'AFC-GE relative aux exploitations agricoles n'était pas nécessaire, car celle-ci avait été mise en place pour aider les agriculteurs qui n'étaient pas familiarisés à l'administration et à la comptabilité, ce qui n'était pas son cas.

L'AFC-GE avait un retard incommensurable, ce qui constituait un déni de justice devant être sanctionné par la commission.

10. Le 15 janvier 2008, M. S_____ a complété ses écritures. Les revenus de son activité étaient devenus négatifs indépendamment de sa volonté. Les amortissements étaient principalement dus aux investissements relatifs à la restauration des bâtiments agricoles (notamment toits et murs). L'exploitation n'était plus rentable depuis l'année 2000, suite à l'entrée en vigueur de la loi régissant les paiements directs agricoles pour production intégrée, qui l'avait privé de subventions. Il estimait avoir été informé trop tardivement du refus de prise en compte de ses pertes agricoles.
11. Par décision du 7 septembre 2009, la commission a joint les six recours sous le numéro A/2251/2007, puis les a rejetés et mis à la charge du recourant un émolument de CHF 700.-.
- a. Ce recours n'avait pas d'intérêt actuel et était irrecevable, en ce qu'il mettait en cause le caractère obligatoire du formulaire agricole. Aucune amende pour violation des règles de procédure n'avait été prononcée.
- b. Les neuf années consécutives de pertes ne pouvaient être considérées comme passagères. En réalité, la poursuite de l'exploitation du domaine agricole n'avait été possible que grâce aux revenus réalisés par le contribuable dans son activité salariée principale, ce qui démontrait que M. S_____ n'avait pas de but lucratif durable. En 2001 déjà, bien qu'il s'agissait du troisième exercice consécutif de perte, le recourant avait reconnu qu'un redressement n'était pas envisageable avant de nombreuses années. Les recours, tant au niveau de l'IFD que de l'ICC, n'étaient pas fondés.
12. Le 8 octobre 2009, M. S_____ a déposé un recours contre la décision précitée auprès du Tribunal administratif, reprenant son argumentation antérieure et concluant à son annulation.
- La commission n'avait pas tenu compte du différentiel existant dans le cadre de la durée des amortissements (dix et vingt ans) et du taux d'amortissement obligatoire, inadéquat au vu du report des pertes maximales de sept ans prévu par les lois fiscales (ICC et IFD). De 1992 à 1998, l'exploitation avait été bénéficiaire, cet élément était important pour apprécier la durée des pertes. L'exploitation avait en outre dégagé un bénéfice de CHF 3'486.- en 2008, ce qui démontrait l'existence d'un but lucratif. Son activité accessoire ne s'apparentait pas à un hobby, par définition exercé sur la base du volontariat, dès lors qu'il était contraint de continuer à exploiter son domaine.
13. Le 10 novembre 2009, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. La notion de hobby pouvait également s'appliquer à des activités du secteur primaire. Le contribuable n'exerçait pas son activité en la forme commerciale au sens de la jurisprudence (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.40/2003 du 12 septembre 2003). L'activité du contribuable avait été déficitaire sans discontinuer depuis l'année

1999. Le modeste bénéfice réalisé en 2008 était sans commune mesure avec l'ampleur des investissements effectués au moyen des apports privés du contribuable. Les dépenses consenties par le contribuable étaient motivées par des considérations extra-économiques et relevaient de l'emploi du revenu ou de la fortune privée.

14. L'administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC-CH) a conclu, le 16 novembre 2009, au rejet du recours et à la confirmation de la décision querellée.
15. En audience de comparution personnelle par devant le Tribunal administratif le 11 janvier 2010, M. S_____ a notamment déclaré que ses parcelles de vignes étaient louées depuis 1986. Il avait dû rénover le bâtiment classé, soit principalement refaire les toits, y compris celui du bâtiment d'habitation, ainsi que les crépis des dépendances. Une poutre faîtière des poulailler et porcherie s'était en outre effondrée. L'ouvrage avait été réalisés pour un montant approximatif de CHF 200'000.-. Des travaux d'amélioration foncière s'étaient élevés à CHF 23'000.-. Les coûts avaient été financés avec ses fonds propres, sans recourir à un emprunt. Les amortissements n'étaient que purement comptables et avaient été appliqués en fonction des durées imposées par l'AFC-GE (travaux dans le bâtiment en dix ans avec amortissement linéaire). Il n'avait entrepris que le minimum nécessaire au maintien du bâtiment, sans aucune réalisation somptuaire. Les amortissements des investissements réalisés pour son logement n'avaient en outre pas été déduits dans ses déclarations d'impôts.
16. A la fin de l'audience, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Le litige porte sur le refus de prise en considération des pertes liées à une activité agricole exercée à titre accessoire pour les exercices fiscaux 2001, 2002, 2003 et 2004.
3. Au niveau fédéral, les normes relatives à l'activité lucrative indépendante sont régies par la loi sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). Les contribuables exerçant une telle activité sont admis à pouvoir déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 1 LIFD). Sont notamment déductibles :

- a) Les amortissements des actifs justifiés par l'usage commercial, calculés en général sur la base de la valeur effective des différents éléments de fortune ou répartis en fonction de la durée probable d'utilisation de chacun de ces éléments (art. 27 al. 2 let. a LIFD ; art. 28 al. 1 et 2 LIFD) ;
 - b) Les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale (art. 27 al. 2 let. b LIFD) ;
 - c) Les pertes subies durant les trois périodes de calcul précédentes qui n'ont pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu imposable des années précédentes (art. 31 al. 1 LIFD).
- 4.
- a. Sur le plan cantonal, la nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques adoptée le 12 juin 2009 par le Grand Conseil a été acceptée en votation populaire le 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Cette loi unifie les cinq lois issues de l'adaptation de la législation fiscale genevoise sur l'imposition des personnes physiques aux exigences de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). A teneur de son art. 69 al. 1 let. e, la LIPP abroge la loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16).
 - b. Conformément à son art. 71, la LIPP est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010. D'après son art. 72 al. 1, elle s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010. Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.
 - c. Le litige concernant les périodes fiscales 2001 à 2004 doit ainsi être examiné à l'aune du régime juridique mis en place par l'aLIPP-V, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001. Les dispositions du droit fiscal genevois applicables au moment des faits prévoyaient expressément que la détermination de la période de taxation était régie par le « nouveau » droit à partir de l'exercice 2001 (art. 6 al. 1 de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 - aLIPP-II - D 3 12).
 - d. Enfin, le 1^{er} janvier 2002 est entrée en vigueur la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). Les art. 83 et 86 LPFisc spécifient que les nouvelles règles de procédure s'appliquent aux causes encore pendantes au 1^{er} janvier 2002.
5. Selon l'art. 1 aLIPP-V, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus bruts les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 2 à 8.

En application de l'art. 3 al. 3 aLIPP-V, sont déduits du revenu provenant d'une activité lucrative indépendante, « les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel ». Font notamment partie de ces frais :

- a) les dépenses faites pour l'exploitation d'un commerce, d'une industrie ou d'une entreprise et celles qui sont nécessaires pour l'exercice d'une profession ou d'un métier ;
 - b) les amortissements justifiés par l'usage commercial à la condition qu'ils soient comptabilisés ou, à défaut de comptabilité tenue en bonne et due forme, qu'ils apparaissent dans un plan spécial d'amortissement ;
 - c) les pertes de sept exercices au plus précédant la période fiscale, pour la part qui n'a pas pu être déduite dans la taxation de l'impôt d'années antérieures.
6. Les dispositions cantonales et fédérales applicables contenant une réglementation similaire, les recours concernant tant les taxations prises en application des règles cantonales que celles concernant l'IFD peuvent être tranchés dans un même arrêt.
7. Le recourant fait valoir que les pertes annuelles des exercices 2001 à 2004 étaient imputables aux amortissements comptables qu'il avait comptabilisés, en conformité aux durées d'amortissement prescrites par l'AFC-GE. Abstraction faite de ceux-ci, l'exploitation se révélait être bénéficiaire.

Il ressort des déclarations fiscales du recourant que s'il n'avait pas tenu compte des amortissements, le résultat resterait négatif pour l'année 2001 mais serait positif pour les années 2002 à 2004.

Le recourant ne peut demander d'une part à l'AFC-GE, afin qu'il soit retenu que son activité accessoire était bénéficiaire, d'écarter les amortissements comptables qu'il avait déclarés, et d'autre part, revendiquer la déduction de pertes englobant ces mêmes amortissements. Si les amortissements ne sont pas pris en compte, il n'y a plus de perte à déduire.

Ces amortissements résultent d'investissements concrets de plus de CHF 200'000.- financés par M. S_____ au moyen de ses fonds propres. Etant donné que ces dépenses étaient nécessaires pour l'exercice de l'activité agricole, il y a lieu d'en tenir compte pour l'évaluation de la rentabilité de cette dernière. Sans leur prise en compte, les résultats de cette exploitation seraient faussés et ne correspondraient plus à la réalité, laissant apparaître à tort une activité bénéficiaire.

C'est donc à juste titre que l'AFC-GE a tenu compte de l'amortissement du capital investi dans son examen du résultat de l'activité accessoire de M. S_____.

8. a. Le recourant voudrait que le solde des amortissements imputables à son activité accessoire, qui a excédé le gain généré par celle-ci, soit porté en déduction de ses autres revenus, provenant essentiellement de son activité dépendante d'ingénieur auprès des SIG.

b. M. S_____ exploitant son domaine agricole depuis l'année 1994, les exercices fiscaux litigieux sont hors du champ de la période de démarrage d'une activité indépendante, généralement admise pour une durée de trois à quatre années (Arrêt du tribunal fédéral 2A.40/2003 précité, consid. 2.3 ; ATA/258/2007 du 22 mai 2007).

c. Selon le principe de la généralité de l'impôt, les déductions, y comprises celles des dépenses afférentes à un revenu déterminé, sont soustraites du total du revenu brut et non pas de chacun des éléments du revenu qu'elles concernent. Cependant, il ne peut être fait de déduction lorsque le revenu est inexistant, étant donné la relation de nécessité qui doit exister entre un revenu déterminé et les dépenses consenties pour obtenir ce dernier. Seuls les frais effectifs, naturellement et logiquement liés à la réalisation du revenu taxé, sont déductibles du revenu brut. La preuve de leur nécessité et de leur montant est indispensable ; elle incombe au contribuable (ATA/301/2008 du 10 juin 2008 ; ATA/335/2005 du 10 mai 2005 et références citées).

Ainsi, le Tribunal administratif a jugé qu'un artiste-peintre ne pouvait pas déduire de son salaire d'ingénieur civil les frais exposés dans le cadre de la production de son revenu de peintre (RDAF 1984 32). Il en a été de même pour une employée de banque qui prétendait déduire du revenu obtenu dans le cadre de cette profession les pertes résultant d'une activité de productrice cinématographique (ATA/90/1999 du 2 février 1999), un enseignant qui souhaitait déduire du revenu provenant de cette activité salariée, les dépenses liées à une activité indépendante accessoire de recherche et de développement dans le même domaine (ATA/29/2001 du 16 janvier 2001), une contribuable exerçant une activité salariée de consultante qui voulait déduire du revenu obtenu dans le cadre de celle-ci les dépenses d'investissements destinées à la création de son activité indépendante accessoire (ATA/524/2004 du 8 juin 2004), un assistant universitaire à 60% qui entendait déduire de son revenu salarié les pertes commerciales liées à son activité accessoire distincte d'avocat indépendant exercée au taux de 25-30% (ATA/301/2008 précité).

Dans le cas d'espèce, bien que les états de faits diffèrent, le problème de fond est cependant identique, à savoir que le contribuable n'aurait pas pu investir autant de capital et poursuivre son activité accessoire déficitaire s'il n'avait pas disposé des revenus provenant de son activité salariée exercée à titre principal. L'activité agricole du recourant étant fondamentalement distincte de son activité d'ingénieur aux S_____, les dépenses et investissements qu'elles ont respectivement occasionnés ainsi que les revenus qu'elles ont procurés n'étaient en conséquence aucunement liés. Les pertes de l'activité indépendante accessoire du recourant ne peuvent ainsi pas être déduites du total du revenu brut de M. S_____, la relation de nécessité entre celui-ci et les dépenses consenties pour son activité indépendante accessoire faisant défaut.

Au vu de ce qui précède, c'est à juste titre que l'AFC-GE a refusé d'admettre la déductibilité de la part des dépenses et amortissements relatifs à l'activité accessoire de M. S_____, qui dépassait le produit réalisé par cette même activité. Le raisonnement est correct et conforme à la jurisprudence.

9. Mal fondé, le recours sera rejeté, sans qu'il soit nécessaire de déterminer si l'activité accessoire a, ou n'a pas, un caractère commercial.
10. Un émoulement de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant. Vu l'issue du litige, il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 8 octobre 2009 par Monsieur S_____ contre la décision de la commission de cantonale de recours en matière administrative du 7 septembre 2009 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge du recourant un émoulement de CHF 1'500.- ;

n'alloue aucune indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'article 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à la fiduciaire Patrick Tritten, mandataire du recourant, à la commission cantonale de recours en matière administrative, à l'administration fiscale cantonale et l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy et Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :