

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3141/2007-ICCIFD

ATA/199/2011

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 29 mars 2011

1^{ère} section

dans la cause

Madame et Monsieur L_____

représentés par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière
administrative du 15 mars 2010 (DCCR/376/2010)**

EN FAIT

1. Madame et Monsieur L_____ sont domiciliés dans le canton de Genève. En 2004, M. L_____ exerçait la profession de médecin indépendant, tandis que Mme L_____ exploitait un cabinet dentaire, également en tant qu'indépendante. En raison de problèmes de santé, cette dernière a dû cesser définitivement cette activité à la fin de l'année 2004, sans avoir pu remettre son cabinet.

2. Le 24 juillet 2006, les époux L_____ ont retourné à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) leur déclaration fiscale 2005 pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) et pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD). Il en ressortait que M. L_____ exerçait toujours son activité professionnelle indépendante tandis que son épouse était à l'assurance-invalidité.

Sous la rubrique « autres déductions sur le revenu », ils ont mentionné un montant de CHF 49'278.- au titre de pertes commerciales de Mme L_____, cela correspondant, selon décompte joint à la déclaration, à la liste des charges 2005 après cessation de l'activité indépendante de la contribuable, comprenant notamment le loyer des locaux du cabinet de dentiste en CHF 39'417.-.

3. Le 6 mai 2007, l'AFC-GE a adressé aux époux L_____ un bordereau ICC 2005 et un bordereau IFD 2005 dans lesquels elle n'a pas admis les pertes commerciales de Mme L_____, l'activité indépendante de cette dernière s'étant terminée en 2004.

4. Le 8 juin 2007, les époux L_____ ont réclamé contre les bordereaux susmentionnés, contestant le refus de prendre en considération les pertes commerciales de Mme L_____.

5. Par deux décisions distinctes du 16 juillet 2007, l'AFC-GE a écarté la réclamation des contribuables et confirmé les bordereaux ICC et IFD 2005, avec une motivation identique.

Seuls les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel, notamment les dépenses faites pour l'exploitation d'un commerce, d'une industrie ou d'une entreprise et celles qui étaient nécessaires à l'exercice d'une profession ou d'un métier, pouvaient être déduits. Les frais généraux se composaient des dépenses nécessaires pour obtenir un revenu dans l'année fiscale correspondante. Ils ne pouvaient être pris en considération si aucune recette découlant de cette activité n'avait été réalisée l'année concernée. Or, Mme L_____ avait cessé son activité indépendante en décembre 2004.

6. Par acte unique du 13 août 2007, les époux L_____ ont recouru contre les décisions susmentionnées auprès de la commission cantonale de recours en

matière d'impôts, remplacée le 1^{er} janvier 2010 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), devenue le Tribunal administratif de première instance le 1^{er} janvier 2011. Ils ont conclu à l'annulation des décisions querellées et à ce que la déduction des pertes commerciales, désormais chiffrées à CHF 48'474.-, soit admise.

Mme L._____ avait tenté de remettre son cabinet dentaire en 2004, et une transaction avait échoué au dernier moment. La résiliation anticipée de son bail commercial, qui arrivait à échéance le 31 décembre 2005, avait été refusée par la régie. La contribuable avait dû supporter diverses charges liées à cette situation, y compris des honoraires d'avocat.

Il fallait appliquer à sa situation la même solution qu'en matière d'exploitation agricole où en cas de cessation de l'activité lucrative indépendante, les pertes de liquidation pouvaient être déduites de l'ensemble du revenu dans l'année de la remise de l'exploitation indépendante. M. L._____ poursuivant une activité indépendante, on pouvait, en vertu du principe de l'unité de la famille posé par l'art. 9 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), reporter sur le revenu de son conjoint les pertes commerciales qu'elle avait subies.

7. Les 5 août et 3 septembre 2008, les époux L._____ et l'AFC-GE ont respectivement complété leur argumentation.
8. Le 23 juillet 2008, l'AFC-GE s'est opposée au recours, concluant à son rejet.

Il ne pouvait être fait de déductions lorsque le revenu était inexistant, étant donné la relation de nécessité qui devait exister entre un revenu déterminé et les dépenses consenties pour obtenir ce dernier. La contribuable ayant définitivement cessé toute activité indépendante, il ne pouvait y avoir aucun report de pertes sur une activité nouvelle. Enfin, sa situation n'était pas comparable à celle d'une remise d'exploitation agricole.

9. Le 15 mars 2010, la commission a rejeté le recours des époux L._____ tant pour l'ICC que pour l'IFD, pour les mêmes motifs.

Une interprétation stricte et restrictive devait être donnée à la notion de pertes commerciales. Elles devaient résulter d'une activité commerciale et devaient être portées dans la déclaration d'impôts de l'année au cours de laquelle elles s'étaient produites, conformément aux principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt. Elles ne pouvaient être déduites que du revenu d'une activité indépendante

En l'absence d'une activité lucrative indépendante au cours de l'année 2005, Mme L._____ ne pouvait être autorisée à déduire les charges revendiquées.

10. Par acte du 20 avril 2010, les époux L_____ ont recouru auprès du Tribunal administratif, devenu le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la section administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre la décision susmentionnée, concluant à son annulation et à ce qu'ils soient autorisés à déduire de leur revenu imposable 2005 une perte commerciale de CHF 48'474.-.

Persistant dans leurs arguments antérieurs, ils estimaient que l'on devait considérer que Mme L_____ avait poursuivi son activité indépendante jusqu'à la liquidation de son cabinet dentaire, laquelle n'avait pu intervenir qu'à la fin de l'année 2005 en raison de l'échéance du bail commercial.

11. Le 20 mai 2010, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours tant pour l'ICC que pour l'IFD, pour les motifs retenus par la commission.

12. Le 21 mai 2010, la commission a transmis son dossier, sans observations.

13. L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a renoncé à produire des observations.

14. Le 17 septembre 2010, les contribuables ont persisté dans leurs conclusions, considérant pour le surplus que la cause pouvait être gardée à juger.

EN DROIT

1. Depuis le 1^{er} janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative de la Cour de justice, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010 - aLOJ ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 dans sa teneur au 31 décembre 2010).

3. L'objet du litige est le refus de déduire du revenu imposable ICC et IFD 2005 des recourants un montant de CHF 48'474.- au titre de pertes commerciales.

4. Sur le plan fédéral, les normes relatives à la taxation de l'activité lucrative indépendante sont régies par la LIFD. Les contribuables exerçant une telle activité sont autorisés à déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 1 LIFD). Sont notamment déductibles :
- 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) ;
 - les amortissements et les provisions au sens des art. 28 et 29 LIFD (art. 27 let. a LIFD) ;
 - les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées (art. 27 let b LIFD).
5. 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 posées par 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).

Conformément à son art. 71, la LIPP est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. Selon l'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.

Le litige concernant la période fiscale 2005 doit ainsi être examiné au regard de l'aLIPP-V, entrée en vigueur le 1er janvier 2001.

b. En matière d'ICC, 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 :

- 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 (art. 3 al. 3 let. a aLIPP-V) ;

- le loyer des locaux et des immeubles qui sont affectés à l'exercice d'un commerce, d'une industrie, d'une profession ou d'un métier (art. 3 al. 3 let. b aLIPP-V) ;

- 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 (art. 3 al. 3 let. f aLIPP-V) ».

6. La question de la déduction des pertes liées à une activité lucrative indépendante est réglée de manière similaire par les législations fiscales cantonale et fédérale (ATA/126/2010 du 2 mars 2010 ; dans ce sens également : circulaire de la direction de l'administration fiscale cantonale du 22 novembre 2002 aux associations professionnelles). Le présent contentieux relatif à l'ICC et l'IFD peut donc en l'espèce être tranché suivant les mêmes principes.

7. Selon la doctrine et la jurisprudence constantes, la notion de « perte commerciale » doit être interprétée de manière restrictive (ATA/754/2002 du 26 novembre 2002). Il faut entendre par-là la perte qui résulte du fait que, pour l'exercice fiscal pris en considération et en ce qui concerne l'activité commerciale exercée, les dépenses professionnelles ont dépassé les revenus y relatifs, le contribuable subissant une perte se répercutant sur l'exercice comptable ultérieur (ATA D. du 20 juin 1979 in RDAF 1979, p. 330).

Dans le cas particulier, la recourante a mis fin à l'exercice de son activité indépendante en 2004. Le fait que ce soit pour raisons de santé d'une part et qu'elle n'ait pas été en mesure de remettre son cabinet dentaire d'autre part, demeure sans influence sur l'appréciation fiscale de sa situation. Durant l'année 2005, elle n'a exercé aucune activité indépendante et n'a par conséquent tiré aucun revenu d'une telle activité. Les montants dont elle demande la déduction comme pertes commerciales ne peuvent donc en aucun cas être considérés comme des dépenses ayant permis la réalisation d'un revenu. Ils ne peuvent donc être pris en compte comme déduction au sens des art. 31 LIFD et 3 al. 3 aLIPP-V. Les déductions querellées doivent ainsi être confirmées.

8. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

Vu l'issue du litige, aucun émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants et aucune indemnité ne leur sera octroyée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 20 avril 2010 par Madame et Monsieur L. _____
contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du
15 mars 2010 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge des recourants un émolument de CHF 1'000.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité ;

dit que, conformément aux art. 82 ss 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'art. 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 Me Antoine Berthoud, avocat des recourants, au Tribunal
administratif de première instance, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'à
l'administration fédérale des contributions.

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :