

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4222/2006-ICC

ATA/579/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 31 août 2010

2^{ème} section

dans la cause

Monsieur H_____

Représenté par PENNONE & PARTNERS

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 9 mars 2009 (DCCR/190/2009)

EN FAIT

1. Le recours a pour objet la taxation pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) ainsi que pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) de l'exercice fiscal 2003 de Monsieur H_____, domicilié à Genève (ci-après : le contribuable).
2. En 2003, le contribuable était administrateur et secrétaire de T_____. (ci-après : T_____) et inscrit comme tel au registre du commerce de Genève. Cette inscription a été radiée le 25 octobre 2004.

Pour la période allant du 1^{er} janvier au 31 décembre 2003, T_____ lui a délivré un certificat de salaire duquel il ressortait qu'il avait réalisé un salaire brut de CHF 315'478.-, soit un salaire net de CHF 285'401.- après déduction de CHF 30'058.- de cotisations sociales (AVS, 2^{ème} pilier, assurance-accidents obligatoire).
3. Dans la déclaration 2002 qu'il avait adressée à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC), le contribuable avait déclaré une fortune mobilière brute de CHF 4'538'740.-. Dans l'état des titres annexé à cette déclaration, il avait notamment déclaré comme appartenant à sa fortune privée, nonante-huit actions T_____(pour une valeur de CHF 3'585.-), quarante-quatre actions Y_____ Genève (pour CHF 44'000.-) et quatre mille actions X_____ (pour CHF 156'000.-).
4. Le 8 novembre 2004, le contribuable a transmis sa déclaration fiscale 2003 à l'AFC. Étaient annexés à celle-ci le certificat de salaire 2003 transmis par T_____ ainsi qu'un bilan et un compte de pertes et profits au 31 décembre 2003 de l'entreprise en raison individuelle « H_____ », (ci-après : la raison individuelle).
 - a. Pour le calcul de l'ICC, le contribuable ne déclarait pas de « revenu de l'activité dépendante » (rubrique 11.00) ou de « revenu de l'activité indépendante » (rubrique 12.00). En revanche, il déclarait des « revenus bruts mobiliers » (rubrique 14.00) de CHF 97'494.- et « immobiliers » (rubrique 15.00) de CHF 1'542.-, son « revenu brut » (rubrique 91.00) s'élevant ainsi à CHF 99'036.-.
 - b. Pour l'IFD, les chiffres étaient identiques, à l'exception d'un « revenu brut immobilier » un peu plus élevé. De ce fait, le « revenu brut » (rubrique 91.00) était de CHF 100'063.-.
 - c. Au poste « pertes commerciales, pertes reportées ; découvert commercial lié à l'activité lucrative indépendante » (rubrique 57.00), le contribuable faisait état

d'une perte de CHF 1'797'843.-, tant pour l'ICC que pour l'IFD. De ce fait, son « revenu net total » (rubrique 95.00) équivalait à CHF 0.-.

e. A titre de fortune, le contribuable déclarait un montant de CHF 309'566.- à titre de « fortune de l'activité indépendante » (rubrique 12.00), de CHF 2'946'567.- à titre de « fortune mobilière brute » (rubrique 14.00), de CHF 85'646.- à titre de « fortune immobilière brute » (rubrique 15.00), soit une « fortune brute » (rubrique 91.00) de CHF 3'341'779.-.

Au chapitre de déductions sur la fortune, il déclarait à la rubrique 57.00, une perte de fortune commerciale liée à l'activité indépendante de CHF 1'643'739.-. De ce fait, sa « fortune nette totale » (rubrique 95.00) s'élevait à CHF 1'615'036.-.

5. Selon le bilan de la raison individuelle, l'actif s'établissait à CHF 309'565,80. Etaient ainsi comptabilisés des titres pour un montant total de CHF 105'585.-, soit cinquante-et-une actions Z_____ Zürich (CHF 51'000.-), sept actions W_____ Genève (CHF 7'000.-), nonante-huit actions T_____ Genève (CHF 3'585.-), quarante-quatre actions Y_____ Genève (CHF 44'000.-) et quatre mille actions X_____ (dont la valeur équivalait à CHF 0.- en raison de leur amortissement). S'y ajoutaient deux créances, soit deux prêts aux sociétés H_____ et Y_____ en, respectivement, CHF 52'280.- et CHF 150'000.-.

La valeur équivalant à CHF 0.- des actions X_____ était ainsi justifiée :

investissement original	CHF 650'000.-
investissement supplémentaire	CHF 150'000.-
garantie bancaire exercée	CHF 1'000'000.-
total	CHF 1'800'000.-
amortissement	CHF 1'800'000.-

- b. Dans le compte de pertes et profits 2003 de la raison individuelle, le total des produits s'élevait à CHF 322'228.-, composé principalement d'un poste de CHF 315'478.- constituant le « revenu de l'activité de conseil informatique (T_____ annexé) », repris du montant du salaire brut figurant dans le certificat de salaire délivré par cette société, le solde étant constitué d'intérêts sur les prêts à Y_____ et à H_____. Les charges s'élevaient à CHF 2'091'718.- composées principalement d'honoraires d'avocats en CHF 192'988.-, d'honoraires de consultants en CHF 33'000.-, d'honoraires de fiduciaires en CHF 15'000.- et de la perte sur investissement X_____ en CHF 1'800'000.-. La raison individuelle avait ainsi subi une perte nette en 2003 de CHF 1'334'173.-.

6. Le montant de CHF 30'058.- de cotisations sociales prélevées par T_____, qui figurait dans le certificat de salaire était déclaré comme « déduction sur le revenu de l'activité lucrative indépendante » (rubrique 32.00).

Les titres Z_____, T_____, Y_____ et X_____, contrairement à 2002, ne figurent plus dans l'état des titres intégré à la déclaration fiscale 2003.

7. Le 23 août 2005, sur requête de l'AFC, le contribuable a expliqué que les honoraires d'avocats et de consultants qu'il avait payés et comptabilisés comme charges de son entreprise individuelle étaient liés à l'acquisition de la majorité du capital-actions de X_____ à Zürich ainsi qu'à l'étude de la stratégie future de développement de l'entreprise. Il avait lui-même piloté cette stratégie en tant que conseiller indépendant en informatique.

8. a. Le 4 novembre 2005, l'AFC a notifié au contribuable un bordereau de taxation ICC 2003 d'un montant de CHF 132'653,95. Il était calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 379'405.- au taux de CHF 380'568.-. Le montant de la fortune imposable s'élevait à CHF 3'411'277.- au taux de CHF 3'493'660.-.

b. Le même jour, l'AFC a notifié au contribuable un bordereau de taxation IFD 2003 d'un montant de CHF 39'579,30, calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 385'400.-.

Selon les éléments retenus par l'AFC dans les deux bordereaux ICC et IFD, le revenu de CHF 315'478.- était considéré comme un salaire et non pas comme le revenu d'une activité indépendante. La prise en compte de la perte sur investissement de CHF 1'800'000.- relative aux actions X_____, n'était pas admise. Pour l'ICC, l'ensemble des titres déclarés par le contribuable à l'actif du bilan de la raison individuelle était réintégré dans la fortune mobilière de celui-ci.

9. Le 1^{er} décembre 2005, M. H_____ a élevé réclamation contre les deux bordereaux ICC et IFD 2003 précités. La perte commerciale de l'exercice 2003 résultant du compte de pertes et profits n'avait pas été prise en considération à titre de déduction. La réclamation portait également sur un autre point, qui aujourd'hui n'est plus litigieux.

10. Par deux décisions du 9 octobre 2006, l'une pour l'ICC et l'autre pour l'IFD, l'AFC a admis pour partie la réclamation en rapport avec le point précité. En revanche, elle a refusé de prendre en compte, à titre de déduction, la perte commerciale déclarée. Celle-ci résultait de la comptabilisation, dans la raison individuelle, d'une perte sur titres. Le revenu perçu de T_____ par le contribuable était un salaire, conformément au certificat remis, et non pas le produit d'une activité indépendante. Les actifs comptabilisés dans les états financiers 2003 de la raison individuelle étaient composés d'actions et de prêts qui appartenaient au patrimoine privé du contribuable et avaient toujours été déclarés

dans les années antérieures dans l'état des titres de sa déclaration de personne physique. Les revenus y relatifs ne pouvaient donc être considérés comme du chiffre d'affaires. La comptabilisation de titres au bilan de la raison individuelle ne suffisait pas à conférer au contribuable la qualité de professionnel des titres. Il n'était pas possible de transférer des titres de la fortune privée à la fortune commerciale en franchise d'impôts. Les frais figurant dans le compte de pertes et profits ne pouvaient être admis en déduction du revenu brut car ils n'entraient pas dans l'énumération faite, pour l'ICC, à l'art. 3a de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16), et pour l'IFD à l'art. 26 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

11. Suite à l'admission partielle de cette réclamation, l'AFC a fait parvenir au contribuable un bordereau rectificatif ICC 2003 de CHF 119'077,60 fondé sur un revenu de CHF 339'514.- au taux de CHF 340'553.- et une fortune imposable de CHF 3'411'277.- au taux de CHF 3'493'660.-, de même qu'un bordereau rectificatif IFD 2003 de CHF 34'299,30 fondé sur un revenu de CHF 345'400.- au taux de CHF 345'400.-.

12. Le 7 novembre 2006, M. H_____ a recouru par un seul acte auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts contre les deux décisions de l'AFC du 9 octobre 2006, n'admettant que partiellement sa réclamation contre les deux bordereaux ICC et IFD 2003 notifiés le 4 novembre 2005.

L'AFC devait admettre que l'activité qu'il avait déployée en 2003 dans le cadre de sa raison individuelle était une activité indépendante destinée à augmenter la valeur de ses avoirs ou tentant de tirer parti des développements du marché. Conformément à la circulaire n° 8 de la division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbres du 21 juin 2005, il y avait lieu de faire la distinction entre l'activité lucrative indépendante portant sur des titres et la simple gestion de la fortune privée. Il fallait toujours se fonder toutefois sur l'ensemble des circonstances du cas particulier pour déterminer si l'on se trouve dans l'une ou l'autre des hypothèses. Informaticien de profession, il avait exercé son métier, en 2003 d'une part, comme salarié chez T_____ et parallèlement comme indépendant. Cette dernière activité remplissait tous les critères mentionnés dans la circulaire précitée. Les titres et prêts portés à l'actif du bilan établi pour celle-ci s'inscrivaient dans le domaine de l'informatique. Dès lors que l'investissement effectué s'était soldé par une perte importante reportée dans le compte de pertes et profits de l'année 2003, il y avait lieu d'en tenir compte. Le contribuable avait poursuivi son activité indépendante en 2004, 2005 et 2006.

13. Le recours de M. H_____ concernant l'ICC a été traité par la commission cantonale de recours en matière d'impôts (CCRMI) sous le numéro de cause

A/4222/2006. Le recours du contribuable contre la décision en matière d'IFD a été traitée par la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (CCRIFD) sous le n° de cause A/4223/2006.

14. Dans les deux causes précitées, l'AFC a répondu le 16 novembre 2007 à M. H_____ par une argumentation identique fondée sur les dispositions applicables en matière d'ICC ou d'IFD. Elle concluait au rejet de son recours.

Les revenus réalisés par le contribuable en 2003 provenaient d'une seule et unique source, à savoir T_____. Ils étaient constitués d'un salaire et d'indemnités. De ce fait, l'activité professionnelle du recourant devait être qualifiée de dépendante. Concernant les titres dont ce dernier demandait de retenir la perte sur investissement, leur comptabilisation dans le bilan de sa raison individuelle ne suffisait pas à conférer au contribuable la qualité de professionnel des titres. Dans son cas, la condition d'une activité commerciale de courtier en titres ne pouvait être retenue. Les titres déclarés comme fortune commerciale avaient été détenus durant plus d'une année. Le volume total des transactions ne représentait pas pour l'année civile plus du quintuple du montant des titres des avoirs du contribuable au début de la période fiscale. Il n'était pas nécessaire pour le recourant de réaliser des gains en capital provenant d'opérations sur titres pour remplacer des revenus manquants ou ayant cessé dans le but d'assurer son train de vie. Les transactions ayant mené à l'acquisition des titres faisant l'objet du litige étaient manifestement accessibles à tous les investisseurs et n'étaient pas en rapport étroit avec l'activité professionnelle du contribuable. Les placements n'étaient pas financés par des fonds étrangers. L'achat et la vente de produits dérivés se limitaient à la couverture des positions titres du contribuable. L'opération d'investissement devant être prise en considération entrainait de ce fait dans le cadre d'une gestion usuelle de la fortune privée, voire de l'utilisation d'une occasion favorable. La conséquence en était qu'il n'était pas possible de tenir compte de la perte sur investissement dont le contribuable se prévalait dans son recours du 7 novembre 2006, celle-ci ayant été réalisée dans le cadre d'une simple gestion de sa fortune privée.

15. Le 28 avril 2008, le contribuable a répliqué. Durant l'exercice fiscal 2003, il avait exercé parallèlement une activité lucrative dépendante et indépendante. Son contrat de travail le liant à la société T_____ venant à terme en 2002, il avait manifesté son désir de devenir indépendant dans le même domaine d'activité. A titre exceptionnel, il avait consenti à la demande de T_____ à assurer la transition entre la direction la plus convenable possible pour une période supplémentaire d'un an et demi, soit jusqu'à fin décembre 2004. Parallèlement, il avait investi beaucoup de temps et d'argent pour développer son activité indépendante, assurant ainsi la continuité de son activité en tant que gestionnaire en informatique. Il avait développé pendant dix-huit mois des contacts personnels avec la société Finnova, spécialiste en fourniture de software bancaire. Les

rapports avec cette société avaient fait l'objet d'un accord qui avait porté ses fruits pendant l'exercice 2004 et qui avait été pris en compte dans les états financiers de cette année-là. Il avait investi en 2002 pour acquérir 15 % du capital-actions de la société X_____, spécialisée dans le software applicable aux fonds de prévoyance. Il avait participé en 2003 et 2004 au développement du système informatique de cette société. Il avait investi pratiquement la moitié de toute sa fortune dans la société X_____ pour acquérir la majorité du capital-actions et sa collaboration en tant qu'indépendant était indispensable. Toutes ces activités avaient été exercées à titre personnel et indépendant, parallèlement à son travail chez T_____q ui consistait uniquement à gérer une bonne transition avec la nouvelle direction de T_____. Tous les critères mentionnés par l'AFC dans sa réponse comme permettant de qualifier de professionnelle l'activité qu'il avait déployée étaient réalisés. Dès lors qu'il avait subi une perte de CHF 1'769'490 en 2003, celle-ci devait être déductible et reportable sur les années subséquentes.

16. L'AFC a renoncé à répliquer. La commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA), ayant repris dès le 1^{er} janvier 2009 les activités de la CCRMI et de la CCRIFD, a joint les procédures A/4222/2006 et A/4223/2006 et rejeté les deux recours par décision du 9 mars 2009.

La loi fiscale ne définissait pas elle-même la notion d'activité lucrative indépendante, les critères permettant de la distinguer de l'activité lucrative dépendante résultaient de la jurisprudence et de la doctrine. En outre, la notion de perte commerciale devait être interprétée de manière restrictive. Il s'agissait de la perte qui résultait du fait que, pour l'année fiscale précédente, l'activité commerciale exercée avait engendré des dépenses professionnelles dépassant les revenus y relatifs. En l'espèce, le recourant avait été lié en 2003 par un contrat de travail à T_____. Il exerçait auprès de celle-ci une activité lucrative dépendante. La somme de CHF 315'478.- qu'il avait reçue constituait un salaire. Le recourant avait certes eu une activité parallèle à celle-ci, les faits démontrant qu'il avait déboursé d'importantes sommes d'argent en honoraires d'avocats et de consultants afin d'acquérir la majorité du capital-actions de X_____ à Zürich. Il n'était pas contesté qu'il avait investi de son temps en développant des contacts personnels en vue d'acquérir cette société. Même si cette opération s'était soldée par une perte de CHF 1'800'000.-, en 2003 le contribuable était encore salarié d'une société et toutes les dépenses qu'il avait engagées ne présentaient pas de lien avec cette activité salariée. En l'absence de nécessité entre le revenu provenant de l'activité lucrative dépendante et les frais pour obtenir celui-ci, ces dépenses, soit les honoraires et la perte sur investissement X_____, n'étaient pas déductibles de son revenu. En recourant au même raisonnement, la CCRA a également rejeté le recours dirigé contre le bordereau de taxation ICC 2003.

17. Par acte posté le 14 avril 2009, M. H_____ a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision de la CCRA précitée, qu'il avait reçue le 11 mars

2009. Il conclut à son annulation. Dans sa conclusion, cette instance s'était écartée de l'analyse qu'elle aurait dû faire pour déterminer si l'on était en présence d'une activité indépendante, d'une part, et parallèlement d'une activité indépendante, d'autre part. Il était faux de considérer que les pertes ne présentaient pas de lien avec son activité salariée. La perte d'une activité commerciale indépendante (si reconnue comme telle) était déductible de tout autre revenu, indépendamment du fait que les revenus figuraient dans la déclaration d'impôts et avaient le caractère d'un salaire ou autre. Le Tribunal administratif ne devait donc pas trancher si la perte commerciale était déductible de l'activité salariale, mais se prononcer sur l'existence d'une activité commerciale indépendante, parallèlement à une activité salariée, avec comme conséquence la déductibilité de la perte commerciale. Dès lors, la perte ressortant du compte de pertes et profits de CHF 1'793'490.- devait être prise en compte comme une perte commerciale déductible des autres revenus 2003, la perte non compensée étant déductible pour les années subséquentes, au maximum pour une durée de sept ans.

Il a sollicité un délai supplémentaire pour analyser la jurisprudence mentionnée par la commission dans sa décision.

18. Le 5 juin 2009, le contribuable a complété son recours. Les différentes jurisprudences citées, relatives à la déductibilité d'une perte commerciale en rapport avec des activités déficitaires ou de hobby, n'étaient pas applicables à son cas. Il y avait donc lieu de confirmer l'activité lucrative indépendante du mandant et par conséquent la déduction possible de la perte de l'année 2003. Dans le cas contraire, le Tribunal administratif devait déterminer la déductibilité de cette perte pour la détermination du taux. En effet, en cas de revenu taxable ou non taxable, ces revenus étaient cumulés pour sa détermination. Il en allait de même en cas de perte, notamment pour les pertes liées à une activité lucrative réalisée à l'étranger. Il fallait tout au moins que l'AFC tienne compte de cette perte pour la détermination du taux afin de respecter le principe de la capacité contributive du contribuable.
19. Le 10 juillet 2009, la CCRA a transmis son dossier en persistant dans les considérants et le dispositif de sa décision.
20. Le 9 juillet 2009, l'AFC a conclu au rejet du recours. L'activité professionnelle du recourant s'était exercée durant l'année 2003 au profit de X_____ et devait être qualifiée de dépendante. Les titres détenus par le recourant et portés dans son bilan ne pouvaient pas être considérés comme faisant partie de la fortune commerciale. Dès lors que ces actions relevaient de sa fortune privée, aucune perte et aucune charge y relatives ne pouvaient être admises. L'opération d'investissement relatée par le contribuable, dès lors qu'il n'avait pas la qualité de professionnel des titres, ne pouvait pas être considérée autrement qu'une opération de gestion.

21. Le 13 novembre 2009, les parties ont été entendues par le juge délégué. M. H_____ et Monsieur Romano Cavicchiolo, son mandataire, ont exposé que si le salaire de celui-là avait été comptabilisé comme produit dans le compte des résultats de son activité indépendante en 2003, c'était en toute transparence. Cette option avait été cependant prise pour permettre la prise en compte d'une partie des pertes résultant de l'acquisition de la participation au capital social de X_____. Il était en effet utile de dégager, déjà en 2003, un montant des pertes nettes pouvant être reportées fiscalement dans les années suivantes. Selon M. H_____, sachant que son activité chez T_____ allait se terminer, il avait eu la volonté de continuer dans le domaine de l'informatique. Il avait déjà investi ses deniers dans la constitution d'une société, Y_____, dont il était l'administrateur et qui était prestataire de services en matière informatique, sans percevoir de salaire. En 2002, il avait également investi de ses deniers pour acquérir des actions de la société X_____, achetant 50 % du capital social. Cette société développait des logiciels pour les secteurs des assurances de prévoyance professionnelle de deuxième pilier. L'objectif était de développer ses activités au plan international. Durant l'année 2003, il avait eu une activité de conseil au sein de cette société, dont il faisait partie du conseil d'administration. Il n'avait été que défrayé pour cette activité. Il avait investi CHF 1'200'000.- pour acquérir le 50 % de cette société en 2002. Malheureusement, les projets de développement auxquels il avait collaboré ne s'étaient pas réalisés. Il y avait eu un conflit avec le partenaire, qui avait rompu le contrat. La société était tombée en faillite en octobre 2003 et il avait totalement perdu l'investissement effectué dans l'achat des actions de celle-ci. C'était lui qui, en définitive, avait acquitté avec ses propres deniers le montant des honoraires d'avocats facturés dans le cadre du développement des projets de X_____. S'il avait comptabilisé au bilan de sa raison individuelle les actions Z_____ et de W_____, c'était pour faire état d'investissements qu'il avait effectués dans l'acquisition d'une participation au capital social de ces deux sociétés. Il avait vendu sa participation dans la société Z_____ en 2005, mais en 2003 il n'avait pas eu d'activité d'achat et de vente de titres. Les prêts comptabilisés au bilan de sa raison individuelle concernaient également des prêts consentis aux sociétés Y_____ et H_____, actives dans l'informatique spécialisée. Entre 2005 et 2007, sa raison individuelle avait réalisé des bénéfices.

A la fin de l'audience, le juge délégué a avisé les parties de ce que la cause était gardée à juger.

22. Le recourant a produit les états financiers de son entreprise pour les exercices 2005, 2006 et 2007. Les titres que l'AFC a réintégrés en 2003 dans sa fortune privée figuraient toujours à l'actif des bilans présentés, y compris les actions X_____ qui y sont comptabilisées pour une valeur nulle. Des comptes de pertes et profits, il ressort qu'il avait réalisé un bénéfice de CHF 21'665.- en 2005, de CHF 55'040 en 2006 et de CHF 147'271.- en 2007, les produits étant constitués d'honoraires et d'intérêts sur prêts.

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. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Il s'agit, tant pour l'ICC que pour l'IFD, de déterminer si la perte commerciale de CHF 1'769'490.-, que le recourant a comptabilisée en 2003 dans les états financiers de sa raison individuelle, qui résulte d'une perte à hauteur de investissement dans l'acquisition de titres X_____ de CHF 1'800'000.-, doit être prise en considération comme facteur d'un revenu réalisé à titre d'indépendant.

Impôt fédéral direct

3. Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial (art. 27 al. 1 LIFD). Font notamment parties de ces frais les pertes effectives de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées (art. 27 al. 2 let. b LIFD).

La prise en considération de pertes commerciales implique qu'il soit admis préalablement que le contribuable exerçait une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 al. 1 LIFD.

4. La notion d'activité lucrative indépendante est une notion de droit fiscal qui n'est pas définie clairement dans la pratique, eu égard aux états de fait diversifiés auxquels elle doit s'appliquer (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.40/2003 du 12 septembre 2003, consid. 2.2). De manière générale, on y englobe toute activité par laquelle un entrepreneur participe à la vie économique à ses propres risques, avec l'engagement de travail et de capital, selon une organisation librement choisie et reconnaissable de l'extérieur, et avec l'intention de réaliser un bénéfice. Ces cinq critères sont cumulatifs mais peuvent apparaître avec des intensités variables. Une activité lucrative indépendante peut être exercée à titre principale ou accessoire, et durable ou temporaire (ATF/125. II 113, consid. 5b p. 120 ; 121 ch. I 259 consid. 3C p. 263 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_403/2009 du 1^{er} mars 2010 ; ATA/388/2010 du 8 juin 2010 ; ATA/388/2010 précité, rapport du Conseil fédéral sur un traitement uniforme et cohérent des activités lucratives dépendantes et indépendantes en droit fiscal et en droit des assurances sociales, FF 2002 1076, 1090 ; D. YERSIN, Y. NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2007 p. 238 - 239 ad. art. 18 LIFD).

Lorsque l'activité lucrative consiste en la gestion de valeurs mobilières, il faut juger le cas particulier au regard de l'ensemble des circonstances pour savoir s'il s'agit d'une simple administration de la fortune ou d'une activité lucrative

indépendante. Sont des indices d'une activité lucrative indépendante, le caractère systématique et planifié et la manière d'agir, la fréquence des opérations, la courte durée de possession, le rapport étroit avec l'activité professionnelle du contribuable, le recours à des connaissances professionnelles particulières ou, dans une mesure importante, à des fonds étrangers pour financer les opérations, l'emploi des gains réalisés, soit leur réinvestissement dans des éléments de fortune identiques, ou la réalisation par le biais d'une société de personne. Chacun de ces indices peut conduire, en concours avec les autres ou déjà par lui seul, à la reconnaissance d'une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 LIFD. L'absence d'un élément typique d'une telle activité dans ce cas particulier peut être compensée par d'autres éléments qui se présentent avec une intensité particulière. L'activité, dans son apparence globale, doit tendre vers l'acquisition d'un gain (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.419/2001 du 13 novembre 2002 consid. 2.3 in RDAF 2004 II 338). Dans le domaine de la gestion de valeurs mobilières, selon la circulaire n° 8 du 21 juin 2005 de l'Administration fédérale des contributions, pour distinguer le commerce de titre de la simple gestion de la fortune privée, doivent ainsi être pris en considération les éléments suivants : la manière d'agir systématique ou planifiée, la fréquence élevée des transactions et la courte durée de possession des titres, le recours à d'importants fonds étrangers pour financer les transactions, le réinvestissement des bénéfices réalisés dans des éléments de fortune similaires.

5. La fortune commerciale au sens de l'art. 18 al. 2 LIFD, comprend « tous les éléments de fortune qui servent entièrement ou de manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante ». Un bien fait partie de la fortune commerciale si, en raison de sa fonction technique et économique, il sert effectivement les fondations d'une entreprise. La qualification découle de deux éléments en : l'exercice d'une activité lucrative indépendante et le fait que le bien en question serve effectivement à son exercice (W. RYSER, B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4^{ème} éd. 2002 p. 199 ch. 2 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3^{ème} éd., 2007, n° 35, p. 90 ; Locher, Kommentar DBG, n° 124 ad. art. 18LIFD ; ATF 120 Ia 354 ; RDAF 2005 II 112).

6. En l'occurrence, l'examen du compte de pertes et profits 2003 produit par le recourant révèle que, durant la période fiscale considérée, le recourant n'a réalisé aucun revenu lié à une activité d'investissement et de conseil en informatique. Les produits qu'il a comptabilisés sont en réalité constitués de la rémunération que lui a versée T_____ en tant que directeur général selon le certificat de salaire que cette société lui a délivré à l'attention du fisc. Ce revenu a été déclaré comme salaire par cette dernière et a été soumis au prélèvement de cotisations sociales, à teneur même de ce document. Le montant de CHF 315'478.-, à défaut d'éléments contraires fournis par le recourant, doit ainsi être considéré comme un revenu provenant d'un contrat de travail, soit comme le produit d'une activité lucrative dépendante au sens de l'art. 17 al. 1 LIFD. Le recourant ne peut donc le faire

apparaître comme un produit dans les états financiers de sa raison individuelle, qu'il remet au fisc à l'appui de sa déclaration de revenu. C'est ainsi à juste titre que l'AFC a réintégré cette somme comme élément du revenu de l'activité lucrative dépendante du contribuable.

De même, le seul fait que le recourant ait porté à l'actif du bilan de sa raison individuelle certaines valeurs mobilières, qui faisaient partie jusque là de sa fortune privée, ne permet pas de retenir qu'en 2003 il exerçait une activité indépendante portant sur des titres qui l'autorisait à décider que ceux-ci faisaient désormais partie de sa fortune commerciale et, partant, à faire prendre en considération leur perte de valeur à titre de perte commerciale. Si le contribuable a investi dans l'achat de titres en rapport avec ses activités dans l'informatique, il s'agit d'une activité de gestion de sa fortune privée qui ne remplit aucunement les critères de la circulaire n° 8 précitée. Le recourant n'établit ainsi aucunement être actif dans l'achat et la vente systématiques d'actions. Les titres en question appartenaient déjà en 2002 à sa fortune privée et ne constituent pas, au 31 décembre 2003, un patrimoine résultant des valeurs mobilières d'opérations d'achat et de vente de titres reçus à titre professionnel, qu'il a pu acquérir en recourant notamment à du financement extérieur. Les cinquante-et-une actions Z_____ Zürich, sept actions W_____, nonante-huit actions T_____, quarante-quatre actions Y_____ Genève et quatre mille actions X_____ devant être considérées comme appartenant à la fortune privée du recourant, c'est également à juste titre que l'AFC les a réintégré comme éléments de cette dernière.

En réalité, en 2003, l'instruction de la cause révèle que le recourant n'a pas eu d'autres revenus que ceux provenant de son activité lucrative dépendante au service de T_____. Si, parallèlement à celle-là, il a effectué des démarches pour préparer son avenir professionnel lorsque son contrat de travail prendrait fin en 2004, on ne peut retenir que de telles démarches, qui n'ont généré aucun revenu, soit assimilables à l'exercice d'une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 al. 1 LIFD.

7. Le recourant prétend être en droit de déduire de son revenu une perte commerciale de CHF 1'769'490.- qui résulte de l'amortissement de CHF 1'800'000.- sur les titres X_____ Or, non seulement ceux-ci n'appartiennent pas, pour les raisons précitées, à la fortune commerciale de la raison individuelle exploitée par le recourant mais ce dernier n'établit pas avoir commencé en 2003 l'exploitation effective d'une entreprise. Dans ces circonstances, il ne peut aucunement faire intervenir les pertes sur investissement qu'il a subies suite à l'échec des négociations relatives au futur de cette dernière société, comme facteur de réduction des revenus selon 27 al. 2 let b LIFD et, comme perte reportée dans les années qui suivront en application de l'art. 31 al. 1 LIFD, sans qu'il y ait même besoin d'aborder la question de la justification comptable nécessaire de cette perte.

Lors de l'audience de comparution personnelle du 13 novembre 2009, le recourant a expliqué ce qui l'avait amené à se déclarer indépendant déjà durant l'exercice fiscal 2003. Les démarches qu'il avait entreprises parallèlement à son activité chez T_____ ayant échoué, il avait subi une grosse perte économique car il avait investi beaucoup d'argent provenant de ses propres deniers. C'était dans ce contexte qu'il avait établi des états financiers dont un compte de pertes et profits car il était utile de dégager en 2003 un montant de pertes nettes pouvant être reporté fiscalement dans les années suivantes. L'existence d'une utilité fiscale n'est cependant pas suffisante pour retenir l'existence d'une activité lucrative indépendante. En tous les cas, ce motif n'autorisait aucunement le recourant à comptabiliser ce salaire comme produit dans les états financiers de sa raison individuelle de même qu'à déclarer comme fortune commerciale des éléments de sa fortune privée. C'est donc à juste titre que, pour la taxation de l'IFD, l'AFC a rectifié les éléments en question et refusé de prendre en considération des pertes commerciales d'une activité qui n'existait pas encore. La décision de la commission du 9 mars 2009 ne peut qu'être confirmée sur ces aspects.

Impôt cantonal et communal 2003

8. Le 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) qui a notamment remplacé la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16). Selon l'art. 72 LIPP, la loi en question s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. La présente espèce est donc régie par les dispositions de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14) et de la LIPP-V.
9. Sont ainsi imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une activité lucrative indépendante (art. 3 al. 1 LIPP-IV). Peuvent en être déduits les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel, notamment les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale qui ont été comptabilisés (art. 8 al. 2 et 10 al. 1 let. c de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID ; RS 642.14 ; 3 al. 3 let. d LIPP-V).

Ces dispositions reprennent pour l'essentiel la teneur de l'art. 27 al.1 al. 2 let. b LIFD. De ce fait, les considérations développées pour l'IFD sont applicables pour l'ICC et ne peuvent conduire qu'au rejet du recours.
10. Le recourant demande qu'à défaut de retenir qu'il a exercé une activité lucrative indépendante, la perte de CHF 1'769'490.- soit prise en considération pour le taux d'imposition.

En l'occurrence, dès lors que le contribuable n'a pas eu d'activité lucrative indépendante en 2003, les investissements qu'il a effectués durant cette année-là pour son activité future, et qui ont généré les pertes dont il fait état, relèvent de la gestion privée de son patrimoine et, partant, ont une incidence sur la variation de sa fortune imposable au 31 décembre de l'année (art. 4 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (aLIPP-III - D 3 13 remplacée dès le 1^{er} janvier 2010 par la LIPP). Le montant déclaré de celle-ci était, au 31 décembre 2002, d'environ 4,5 millions. Il a diminué à 3,3 millions au 31 décembre 2003, ce qui aura une incidence sur son taux d'imposition. C'est de cette façon que cette perte sera prise en considération fiscalement sans que l'on puisse, par d'autres biais, diminuer encore le taux d'imposition de la fortune.

11. Le recours sera rejeté vu l'aune du litige. Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 1 LPA).

* * * * *

P A R C E S M O T I F S
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 15 avril 2009 par Monsieur H_____ contre la décision du 9 mars 2009 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

au fond :

le rejette ;

dit qu'un émolument de CHF 1'500.- est mis à la charge de Monsieur H_____ ;

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 ;

communiqué le présent arrêt à Monsieur H_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

F. Glauser

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :