

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/725/2008-FIN

ATA/257/2009

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 19 mai 2009

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE
ADMINISTRATIVE**

et

Monsieur F _____

représenté par Guggenheim & Associés S.A., mandataire, soit pour elle,
Monsieur Patrick Hayoun

EN FAIT

1. Monsieur F_____ était directeur avec signature individuelle de B_____S.A. de siège à Genève dont le but social consistait en l'achat, la vente, la construction, la promotion et la gérance de tous biens immobiliers. Il s'occupait également d'affaires immobilières à titre indépendant.
2. Dans sa déclaration fiscale 2001-B, M. F_____ a mentionné un revenu brut provenant de son activité dépendante au sein de la société précitée, s'élevant à CHF 121'320.-. Dans le cadre de son activité indépendante, il a indiqué des pertes reportées à hauteur de CHF 1'347'503.-. Le total du compte recettes et dépenses 2001 était égal à zéro.
3. Dans sa déclaration fiscale 2002, le contribuable a fait état d'un revenu brut provenant de l'activité dépendante au sein de B_____S.A. se montant à CHF 120'720.-. Dans le cadre de son activité indépendante, il totalisait des pertes reportées s'élevant à CHF 1'226'183.-, le total du compte recettes et dépenses 2002 était égal à zéro.
4. Dans sa déclaration fiscale 2003, le contribuable a fait état d'un revenu brut provenant de son activité dépendante au sein de la société se montant à CHF 120'792.-. Les pertes reportées qu'il a fait valoir dans le cadre de son activité indépendante totalisaient CHF 1'105'463.-, le total du compte recettes et dépenses 2003 était égal à zéro également.
5. Le 3 mai 2004, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a notifié à M. F_____ un bordereau de taxation provisoire ICC 2001 d'un montant de CHF 75.- calculé sur un revenu et une fortune imposables nuls. L'AFC avait en effet admis en déduction les pertes reportées. Le 12 août 2005 toutefois, elle a expédié à M. F_____ un bordereau rectificatif ICC 2001 d'un montant total de CHF 26'898,60 calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 122'266.- et d'une fortune imposable égale à zéro. Elle avait réintégré dans le revenu imposable CHF 53'050.- au motif que B_____S.A. avait mis à sa disposition un logement et pris à sa charge divers frais liés à celui-ci. Cette somme correspondait à un salaire déguisé, imposable. De plus, l'AFC a refusé la déduction des pertes reportées, celles-ci ne pouvant l'être « qu'en présence d'une activité indépendante », ce qui n'était pas le cas du contribuable.
6. De la même manière et par décision du 12 août 2005, l'AFC a notifié à M. F_____ un bordereau de taxation rectificatif ICC 2002 d'un montant total de CHF 24'162,30 calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 112'198.- et d'une fortune imposable nulle. Elle avait réintégré dans le revenu imposable CHF 33'994.- à titre de salaire déguisé et refusé la déduction des pertes reportées.

7. Enfin le 12 août 2005, l'AFC a notifié à M. F_____ un bordereau rectificatif de taxation ICC 2003 d'un montant total de CHF 15'761,85 calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 101'290.- et d'une fortune imposable nulle. Elle avait réintégré dans le revenu imposable CHF 17'866.- à titre de salaire déguisé. Elle avait également écarté les pertes reportées pour les mêmes raisons que précédemment.
8. Par trois réclamations distinctes datées du 9 septembre 2005, M. F_____ a contesté les trois bordereaux rectificatifs du 12 août 2005 relatifs à l'ICC 2001, 2002 et 2003 en niant avoir perçu un salaire déguisé. Cette question n'est cependant plus litigieuse.

Il a également prié l'AFC de prendre en considération les pertes reportées. Celles-ci avaient d'ailleurs été admises dans le cadre de la taxation ICC 2001-A. Elles avaient trait à l'acquisition de terrains à Avusy et à Chêne-Bourg pour réaliser des projets immobiliers pour lesquels il avait subi d'énormes pertes commerciales. Il avait agi en son nom et était indépendant de fait.
9. Le 26 janvier 2006, l'AFC a rejeté les trois réclamations pour les années 2001, 2002 et 2003. Pour ces années-ci, le report des pertes n'était pas autorisé du fait que le contribuable n'exerçait plus d'activité indépendante. Pour la taxation 2001-A, le principe de la déduction des pertes n'avait pas été refusé mais le contribuable avait fait l'objet d'une taxation d'office.
10. Par trois recours datés du 24 février 2006 et déposés le même jour auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, devenue depuis la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), M. F_____ a recouru contre le refus de l'AFC de prendre en charge les pertes commerciales, et cela pour chacune des trois années concernées. Dans le cadre de ses promotions à Avusy et Chêne-Bourg, il avait subi d'énormes pertes commerciales en agissant en son nom : la mauvaise conjoncture économique, aggravée par les arrêtés fédéraux urgents pris à l'époque, avaient empêché la réalisation de ses projets et le refus du département compétent d'accorder les autorisations nécessaires avait sonné le glas de son entreprise. Le 14 juillet 2000, le solde de la promotion affichait une perte commerciale personnelle de plusieurs millions et il était le seul à supporter les conséquences financières et commerciales de ces pertes. Une perte reportée pouvait être déduite durant sept exercices consécutifs, raison pour laquelle il concluait à ce que la commission accepte la déduction des pertes reportées pour les trois années concernées.
11. Le 28 janvier 2008, la commission a admis les recours et renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelle taxation. Il n'était pas déterminant, pour procéder au report des pertes, que le contribuable exerce toujours une activité indépendante. Pendant les années 2001, 2002 et 2003, il avait réalisé des revenus provenant de son

activité dépendante. Il devait être fondé à défalquer de ceux-ci les pertes qu'il avait supportées dans l'exercice de son activité indépendante, dans la limite prévue par l'art. 3 al. 3 let. f 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, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (LIPP-V - D 3 16), autorisant la déduction des pertes de sept exercices au plus précédant la période fiscale, cette disposition reprenant le texte de l'art. 67 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14).

12. Par acte déposé le 6 mars 2008 au greffe du Tribunal administratif, l'AFC a recouru contre cette décision en concluant, pour les trois années en cause, à l'annulation de la décision de la commission et à la confirmation de ses décisions sur réclamation du 26 janvier 2006, étant donné que le contribuable n'exerçait plus d'activité indépendante depuis 2001 et que la décision de la commission était contraire à la jurisprudence fédérale et cantonale de même qu'à la doctrine.
13. Le 16 juin 2008, le contribuable a conclu implicitement à la confirmation de la décision de la commission et au rejet du recours de l'AFC. Il n'appartenait pas à cette dernière de décider du statut d'indépendant d'un contribuable. L'AFC requalifiait les revenus du contribuable, notamment dans le domaine immobilier, « au gré des vents et marées ». Elle ne pouvait refuser le droit à la déduction des pertes alors que de son temps les gains avaient été précédemment taxés en totalité.

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 concerne l'ICC 2001B, 2002 et 2003.
3. L'impôt sur le revenu d'une personne physique est fixé et prélevé pour chaque période fiscale, celle-ci correspondant à l'année civile (art. 1 de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (LIPP-II - D 3 12).

Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale et le produit de l'activité lucrative indépendante d'après le résultat des exercices commerciaux clos pendant la période fiscale (art. 2 al. 1 et 2 LIPP-II).

Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus bruts les déductions admises, dont les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel, ainsi que 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 LIPP-V). Cependant, il résulte de la disposition légale elle-même que ces déductions sont possibles pour autant qu'elles aient trait à l'exercice d'une activité lucrative indépendante.

4. L'intimé conteste le fait que l'AFC ait refusé pour les années en cause de considérer qu'il avait poursuivi une activité en qualité d'indépendant. Or, selon ses recours, adressés à la commission le 24 février 2006, la promotion précitée affichait une perte de plusieurs millions en juillet 2000. Partant, il n'est pas arbitraire de la part de l'AFC d'avoir considéré que dès 2001, le contribuable n'avait plus d'activité lucrative indépendante.

5.
 - a. 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 avec l'intention de réaliser un bénéfice (ATF 125 II 113 consid. 5b p. 120 ; 121 I 259 consid. 3c p. 263). Une activité lucrative indépendante peut être exercée à titre principal ou accessoire, être durable ou temporaire (ATA/258/2007 du 22 mai 2007).

 - b. Selon une jurisprudence constante, applicable aussi bien en ICC qu'en IFD, les pertes commerciales résultant d'une activité indépendante ne peuvent être déduites du revenu d'une activité dépendante ainsi que le tribunal de céans l'a déjà jugé à plusieurs reprises. Il a ainsi considéré 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). Une employée de banque ne pouvait déduire du revenu, obtenu dans le cadre de cette profession, les pertes réalisées en sa qualité de productrice cinématographique indépendante (ATA/90/1999 du 2 février 1999). De même, un enseignant ne pouvait 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). Enfin, il en était de même pour la contribuable exerçant une activité salariée de consultante, qui entendait déduire du revenu obtenu dans le cadre de celle-ci, les dépenses d'investissement destinées à la création de son activité indépendante accessoire (ATA/524/2004 du 8 juin 2004). Plus récemment et dans le cadre de l'IFD, le tribunal de céans a jugé de même, en ce sens qu'un assistant à l'université ne pouvait déduire du revenu provenant de cette activité salariée dépendante, les pertes commerciales liées à

son activité lucrative indépendante accessoire en qualité d'avocat, du fait qu'il manquait un lien de nécessité entre les deux activités (ATA/301/2008 du 10 juin 2008).

En l'espèce, aux fins de savoir si le report de pertes était possible, la commission ne pouvait retenir qu'il n'était pas déterminant que le contribuable exerce toujours une activité indépendante au vu des jurisprudences précitées.

6. En conséquence le recours sera admis. La décision de la commission du 28 janvier 2008 relative aux trois années 2001-B, 2002 et 2003 sera annulée et les décisions sur réclamation prises le 26 janvier 2006 par l'AFC confirmées.

Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de M. F_____ (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 6 mars 2008 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 28 janvier 2008 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 28 janvier 2008 relative à l'ICC 2001B, 2002 et 2003 ;

rétablit les décisions sur réclamation prises le 26 janvier 2006 pour ces trois années par l'administration fiscale cantonale ;

met à la charge de M. F_____ un émolument de CHF 1'000.- ;

dit que, conformément aux art. 82 et 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 l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière administrative ainsi qu'à Monsieur

F_____, représenté par Guggenheim & Associés S.A., mandataire, soit pour elle, Monsieur Patrick Hayoun.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :