RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/744/2021-ICCIFD **ATA/1203/2021**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 9 novembre 2021

4ème section

dans la cause

Monsieur A_____
représenté par Me Per Prod'Hom, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 30 août 2021 (JTAPI/852/2021)

EN FAIT

1) Monsieur A_____, domicilié à Genève, est marié depuis _____ 2001 à Madame B_____, domiciliée en Espagne.

2) Dans sa déclaration fiscale pour l'année 2019, déposée auprès de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) le 3 juillet 2020, M. A_____ a notamment fait état d'un revenu brut provenant des activités dépendantes des époux de CHF 178'409.- et d'une activité indépendante de son épouse, consistant en l'exploitation de « deux taxis à Madrid », dont le bénéfice était nul. S'agissant de cette activité, il a fait valoir en déduction de leurs revenus une perte commerciale de CHF 33'638.- et des « pertes non compensées » de CHF 159'984.-.

3) Par bordereaux de taxation du 2 novembre 2020 portant sur les impôts fédéral direct (IFD), et cantonal et communal (ICC) 2019, l'AFC-GE a refusé de prendre en compte les pertes commerciales de l'épouse, motif pris que son activité indépendante, déficitaire depuis 2015, ne pouvait pas être qualifiée de lucrative, de sorte que les dépenses y relatives ne pouvaient pas être considérées comme étant engagées en vue de l'obtention d'un revenu.

4) Dans sa réclamation, le contribuable a fait valoir que dans le cadre de sa taxation pour l'année 2018, l'AFC-GE avait admis des pertes reportées et une perte « non utilisée » de CHF 6'575.-. Comme cette taxation était entrée en force, il ne revendiquait plus qu'une perte commerciale pour l'exercice 2019 de CHF 33'638.- et une perte des exercices antérieurs de CHF 6'575.-.

L'activité de son épouse remplissait les critères d'une activité lucrative indépendante, compte tenu du fait qu'elle était organisée en la forme d'une raison individuelle, employait deux salariés, tenait une comptabilité et disposait d'une licence pour exploiter les taxis. Une telle activité indépendante ne pouvait être assimilée à un loisir ou une passion, au vu notamment du capital qu'elle y avait investi. Le fait qu'il l'aidait à assumer les coûts de cette activité n'était pas déterminant. Il appartenait à son épouse de juger si et quand son activité n'était plus viable économiquement.

5) Par décision sur réclamation du 25 janvier 2021, l'AFC-GE a maintenu les taxations précitées.

En principe, les pertes commerciales, y compris celles des sept exercices précédents, étaient déductibles. L'épouse n'aurait pas pu poursuivre si longtemps son activité indépendante, régulièrement déficitaire, si elle n'avait pas disposé d'autres revenus provenant de son activité dépendante, de ceux de son époux et du

rendement de sa fortune mobilière. Aussi, les charges commerciales avaient été déduites à concurrence des gains qu'elles avaient permis de réaliser.

À teneur d'un tableau joint à cette décision, Mme B_____ avait subi des pertes de CHF 19'085.- en 2015, CHF 67'652.- en 2016, CHF 40'772.- en 2017 et CHF 51'560.- en 2018. Compte tenu de la « suffisance » des autres revenus, il ne subsistait aucune perte à reporter sur les exercices suivants.

6) Par acte du 26 février 2021, complété le 15 mars 2021, le contribuable a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision, en concluant à son annulation.

Il reprenait ses précédents développements en précisant qu'un chiffre d'affaires lié à l'exploitation des deux taxis avait été réalisé en 2019, duquel avaient notamment été déduits les charges du personnel et les amortissements. L'exploitation de taxis en Espagne nécessitait des autorisations préalables et les chauffeurs de taxis étaient soumis à des exigences strictes afin de pouvoir véhiculer des clients. Ces autorisations présupposaient des coûts plus importants les dix premières années que par la suite, ce qui impliquait que l'activité devenait plus profitable, une fois passé ce délai de dix ans.

Les pertes subies au cours des cinq premiers exercices s'expliquaient par le fait que son épouse avait dû comptabiliser, pendant cinq ans, un amortissement linéaire annuel de CHF 60'118.- sur les licences de taxis, qui lui avaient coûté EUR 276'062.-. Une fois ces licences amorties, soit après cinq ans d'activité, l'activité serait bénéficiaire.

7) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Mme B_____ n'avait essuyé que des pertes, son activité indépendante ayant été déficitaire lors des cinq derniers exercices. Même en tenant compte d'une nécessaire période de démarrage, aucun élément ne laissait penser que cette activité ait un avenir. De plus, son mari avançait un délai de dix ans afin que cette entreprise devienne bénéficiaire, ce qui était trop long pour qu'un investisseur raisonnable soit disposé à en financer la poursuite, de sorte que sa volonté de réaliser un profit pouvait être sérieusement mise en doute.

S'agissant des pertes commerciales non compensées des années antérieures, elles avaient été absorbées par les autres revenus des contribuables, de sorte qu'elles ne pouvaient être prises en compte dans leur imposition.

8) Les parties ont respectivement répliqué et dupliqué en maintenant leur position.

9) Par jugement du 30 août 2021, le TAPI a rejeté le recours.

La condition subjective de la recherche d'un profit de l'activité indépendante déployée par l'épouse était réalisée. Tel n'était en revanche pas le cas du critère objectif. Si les pertes subies au cours des cinq premiers exercices, soit jusqu'à 2019, pouvaient être expliquées par la comptabilisation des amortissements du coût de licences des taxis, le contribuable n'indiquait pas que l'entreprise de son épouse aurait été bénéficiaire au terme de l'exercice 2020, alors que les amortissements avaient pris fin en 2019. Il ne pouvait être considéré que les pertes subies pendant cinq ans l'avaient été dans une nécessaire période de démarrage. Bien que seule l'une des cinq périodes était concernée par cette procédure, il fallait admettre que l'activité indépendante de l'épouse du contribuable n'était pas exercée de manière à générer un profit durable. Le caractère lucratif de cette activité devait donc être nié, ce qui impliquait qu'elle ne pouvait prétendre à la déduction de la perte qui en avait résulté. L'AFC-GE avait donc considéré à bon droit que les pertes litigieuses relevaient de l'emploi du revenu et avait ainsi refusé leur déductibilité.

10) Par acte du 16 septembre 2021, le contribuable a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, en concluant principalement à son annulation et subsidiairement au renvoi de la cause à l'AFC-GE en vue de l'établissement de nouveaux bordereaux de taxation.

Le TAPI ne pouvait tirer argument de l'absence de bénéfice en 2020, les parties ne s'étant pas prononcées à ce sujet ; cela constituait une violation du droit d'être entendu. En outre, il était arbitraire de lui reprocher de ne pas avoir réalisé un bénéfice avec une entreprise de taxis en 2020, alors qu'il était de notoriété publique que l'ensemble des entreprises de transports de la planète avaient gravement souffert de la limitation des transports en raison de la pandémie de Covid-19. La réduction drastique de l'activité des taxis s'était traduite dans le chiffre d'affaires des deux taxis gérés par son épouse, car ces revenus s'étaient élevés à CHF 32'157.- pour l'année 2020, au lieu du chiffre d'affaires habituel d'une moyenne de CHF 69'009.- sur les trois ans précédents, soit plus de 50 % de baisse. En réalité, il aurait fallu examiner si l'activité lucrative pouvait dégager un bénéfice au cours d'une année normale, une fois passée la période initiale de cinq ans pendant laquelle les licences de taxis avaient été amorties.

Les faits démontraient que l'activité pouvait potentiellement être profitable si le chiffre d'affaires revenait au niveau moyen des années 2017 à 2019, soit des revenus moyens d'environ CHF 69'000.- par an et des charges, y compris amortissements, d'un maximum de CHF 47'700.- par an, ce qui laissait un bénéfice d'environ CHF 21'300.- par an. Le critère objectif de l'activité profitable sur la durée aurait donc dû être reconnu comme étant réalisé. Comme le critère subjectif de l'existence d'une activité lucrative avait été admis, il n'y avait pas lieu d'y revenir. L'activité lucrative indépendante devait être admise et les charges y

relatives étaient déductibles. Si l'activité devenait profitable, les revenus seraient décomptés avec les autres revenus du couple. Si la position de l'AFC-GE était suivie, lesdits revenus ne pourraient théoriquement plus être taxés, puisqu'il s'agissait d'un hobby selon l'intimée. Il revendiquait donc la déduction des pertes commerciales en Espagne de CHF 33'638.- concernant les pertes de l'année 2019 et de CHF 6'575.- concernant les pertes non utilisées des années précédentes. Lesdites déductions n'étaient appliquées que pour le taux de l'impôt, l'activité en question étant déployée à l'étranger.

Étaient notamment joints les états financiers pour les années 2017 et 2018 de l'activité lucrative indépendante de Mme B_____ ainsi que deux décisions de l'AFC-GE du 26 octobre 2020, transmettant un bordereau de taxation rectificatif concernant l'IFD et l'ICC 2018, apportant un correctif relatif à la perte sur l'activité indépendante de Mme B_____. La taxation était maintenue. Lorsque les pertes des sept exercices précédant la période fiscale n'avaient pas pu être compensées par d'autres revenus ou rendements nets, elles pouvaient être déduites à concurrence du revenu imposable de la période fiscale. In casu, il n'y avait pas de pertes non compensées, les autres revenus nets des années précédentes ayant été suffisants pour absorber les pertes. Le recourant a également produit un document intitulé « recettes activité indépendante épouse (Taxis Madrid) » de 2020 indiquant une perte de CHF 23'305.-.

11) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le document précité montrait que l'année 2020 s'était soldée par une perte de CHF 23'305.-. L'hypothèse selon laquelle le recourant escomptait un résultat bénéficiaire pour l'année 2021 – avec un bénéfice net de CHF 21'300.- –, était soumise à plusieurs conditions (que le chiffre d'affaires 2021 revienne à la normale, que les amortissements ne dépassent pas CHF 10'000.- et que les frais généraux correspondent à ceux de 2019), ce qui ne pouvait remettre en question le fait qu'en 2019, l'activité de l'épouse du recourant ne présentait pas un caractère lucratif.

12) Avec sa réplique, le recourant a produit le compte de pertes et profits intermédiaire au 30 septembre 2021 relatif à l'exploitation de deux taxis à Madrid, dont il ressortait que l'exploitation du taxi 1 présentait un bénéfice net de CHF [recte : EUR] 5'197.- et celle du taxi 2 de CHF [recte : EUR] 6'020.-. Le bénéfice net total des deux taxis correspondait ainsi à CHF [recte : EUR] 11'217.- pour neuf mois, ce qui équivalait à un bénéfice annuel net prévu d'environ CHF [recte : EUR] 16'152.-, pour un chiffre d'affaires prévu d'environ CHF [recte : EUR] 60'784.-. Les amortissements 2021 étaient nuls, car les véhicules et les licences avaient déjà été totalement amortis en date du 31 décembre 2020. Même si l'année 2021 n'avait pas montré une reprise complète en raison de la diminution du nombre de touristes en Espagne, il n'était pas déraisonnable de penser que le chiffre d'affaires puisse atteindre à nouveau un niveau entre CHF 60'000.- et

CHF 70'000.- , ce qui était le cas avant l'année 2020, et que la constance des frais généraux permette selon toute vraisemblance de dégager un bénéfice en 2021 déjà. En examinant la situation d'une année « normale », il apparaissait que le critère objectif de l'activité profitable sur la durée aurait dû être reconnu comme étant réalisé.

13) Sur ce, 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. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2) Le recourant invoque une violation de son droit d'être entendu au motif que le jugement querellé se fonde sur l'absence de bénéfice réalisé en 2020, alors que les parties n'ont pas été invitées à se prononcer à cet égard.

a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend le droit pour les parties de faire valoir leur point de vue avant qu'une décision ne soit prise, d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influer sur la décision à rendre (ATF 138 I 154 consid. 2.3.3 ; 138 V 125 consid. 2.1; 137 II 266 consid. 3.2). En tant que droit de participation, le droit d'être entendu englobe tous les droits qui doivent être attribués à une partie pour qu'elle puisse faire valoir efficacement son point de vue dans une procédure (ATF 132 II 485 consid. 3.2 ; 129 II 497 consid. 2.2). L'idée maîtresse est qu'il faut permettre à une partie de pouvoir mettre en évidence son point de vue de manière efficace (ATF 111 Ia 273 consid. 2b ; 105 Ia 193 consid. 2b.cc).

b. La violation du droit d'être entendu doit en principe entraîner l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances du recourant sur le fond (ATF 141 V 495 consid. 2.2 ; 140 I 68 consid. 9.3). Une réparation devant l'instance de recours est possible si celle-ci jouit du même pouvoir d'examen que l'autorité intimée (ATF 137 I 195 consid. 2.3.2 ; 133 I 201 consid. 2.2). La réparation dépend cependant de la gravité et de l'étendue de l'atteinte portée au droit d'être entendu et doit rester l'exception (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; 126 I 68 consid. 2). Elle peut se justifier en présence d'un vice grave notamment lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure (ATF 137 I 195 consid. 2.3.2 ; 136 V 117 consid. 4.2.2.2).

Enfin, la possibilité de recourir doit être propre à effacer les conséquences de la violation. Autrement dit, la partie lésée doit avoir eu le loisir de faire valoir ses arguments en cours de procédure contentieuse aussi efficacement qu'elle aurait dû pouvoir le faire avant le prononcé de la décision litigieuse (ATA/1004/2021 du 28 septembre 2021 consid. 2b ; ATA/1021/2020 du 13 octobre 2020 consid. 4a).

c. En l'espèce, le TAPI a notamment retenu comme élément permettant de considérer que le critère objectif d'une activité lucrative indépendante n'était pas rempli en l'absence d'indication concernant un éventuel bénéfice réalisé au terme de l'année 2020. Il est vrai que les parties ne se sont pas déterminées sur ce point avant que le TAPI ne statue. Toutefois, la question des pertes subies pendant les cinq premiers exercices a été évoquée à diverses reprises au cours de la procédure, y compris par le recourant lui-même dans son recours au TAPI. Dès lors que l'exploitation par son épouse de deux taxis à Madrid avait débuté en 2015, il pouvait aisément en déduire que la période pertinente pour apprécier l'objet du litige s'étendait en tout cas jusqu'à l'année 2020, ce d'autant plus qu'il était assisté d'un conseil à tout le moins depuis sa réclamation du 23 novembre 2020. À cela s'ajoute qu'en matière fiscale, il appartient à l'autorité d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 140 II 248 consid. 3.5 ; 133 II 153 consid. 4.3). A priori, il revenait donc au recourant d'établir l'évolution de la situation financière de l'activité indépendante de son épouse.

Cela étant, même à considérer que le droit d'être entendu du recourant n'aurait pas été respecté en première instance, ce vice se trouverait réparé dans le cadre de la présente procédure de recours, dès lors que la chambre administrative dispose du même pouvoir d'examen que le TAPI, que le recourant a pu produire devant elle plusieurs documents concernant l'activité de son épouse en 2020, en particulier celui intitulé « recettes activité indépendante épouse (Taxis Madrid) » et le compte de pertes et profits intermédiaire au 30 septembre 2021, et qu'il a pu se déterminer par écrit à réitérées reprises.

Partant, et pour autant qu'il y ait eu violation du droit d'être entendu, celle-ci a été réparée par-devant la chambre de céans.

Le grief sera ainsi écarté.

3) Le recourant reproche au TAPI et à l'intimée d'avoir refusé de retenir que l'activité de son épouse constitue une activité lucrative indépendante d'un point de vue fiscal et ainsi, de prendre en considération les dépenses y relatives comme des charges engagées en vue d'obtenir un revenu.

a. L'impôt frappe le revenu net (art. 25 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 et art. 28 de la loi sur l'imposition

des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08). Ce dernier s'obtient en défalquant du total des revenus bruts les déductions admises par la loi. La ratio legis de l'art. 25 LIFD, qui se fonde sur le principe de la capacité contributive, exige que l'impôt ne frappe que le revenu global net, soit les recettes économiques dont le contribuable peut librement disposer pour couvrir ses besoins privés (ATA/780/2015 du 28 juillet 2015 consid. 4 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd., 2021, p. 40 n. 28).

Selon ce principe, les déductions admises sont celles qui sont nécessaires à l'acquisition du revenu, soit les dépenses encourues dans le but de réaliser ce revenu. Il suffit qu'économiquement la dépense soit nécessaire à l'obtention du revenu et que l'on ne puisse exiger du contribuable qu'il s'abstienne de la faire (ATF 142 II 293 in RDAF 2017 II 60 et 417 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 282 ss).

Les dépenses liées à l'exercice d'une activité lucrative indépendante sont les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 1 LIFD et art. 30 let. a LIPP). La possibilité de déduire ces frais est en outre conditionnée à la preuve de leur nécessité au regard de l'activité lucrative poursuivie (arrêt du Tribunal fédéral 2C_916/2012 du 28 février 2013 consid. 4.1 ; 2C_132/2010 du 17 août 2010 consid. 3.2).

Pour que l'art. 27 LIFD soit applicable, il faut que le contribuable exerce une activité indépendante et soit ainsi soumis à cette disposition lors de la période fiscale concernée. Les pertes peuvent alors être compensées non seulement avec le revenu de l'activité indépendante, mais aussi avec d'autres revenus (arrêt du Tribunal fédéral 2C_33/2009 du 27 novembre 2009 consid. 2.a).

b. La notion d'activité lucrative indépendante est une notion de droit fiscal. Selon la jurisprudence, 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. Cette intention est décisive dans le cadre de l'application des dispositions susmentionnée. Il s'agit d'un critère subjectif qui ne peut être déterminé qu'à l'aide des circonstances du cas d'espèce (ATF 122 II 446 consi. 3c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_101/2008 du 18 juin 2008 consi. 2.1 et les références citées).

c. Pour être qualifiée d'indépendante, il est dans tous les cas décisif que l'activité dans son ensemble soit orientée vers l'obtention d'un gain, ce qui s'évalue selon un critère subjectif et un critère objectif. Le critère subjectif est rempli en présence d'une intention de réaliser un profit. Pour que le critère objectif soit considéré comme réalisé, l'activité doit être profitable dans la durée. La jurisprudence reconnaît qu'il est dans l'ordre des choses qu'une activité entreprise en vue d'en tirer un revenu connaisse une période de démarrage au cours de

laquelle les charges excèdent les produits ou sont tout juste couvertes par ceux-ci. C'est également un fait d'expérience qu'une activité longtemps bénéficiaire peut, à un moment donné, devenir déficitaire. Tant que ces situations ont un caractère passager et qu'il existe une perspective d'amélioration ou de redressement à terme raisonnable, elles ne font pas perdre à l'activité en question son caractère lucratif. En revanche, si ces situations perdurent, la constatation s'impose que l'activité n'a pas ou n'a plus de justification économique, et il appartient à celui qui l'exerce d'en tirer les conséquences en cessant ou en réorientant son activité. S'il persiste en revanche dans l'exercice de cette activité en y engageant des moyens financiers propres dont il dispose par ailleurs et qu'aucun investisseur ne consentirait raisonnablement à engager, il opère alors un choix qui échappe à des critères de rationalité économique. L'activité n'est dans ce cas plus exercée en vue d'atteindre un profit ; elle relève du hobby ou du passe-temps. Les dépenses consacrées à l'activité ne peuvent alors, pour cette raison même, plus être considérées comme engagées en vue de se procurer un revenu ; elles relèvent de l'emploi du revenu (ou de la fortune) privé et, comme telles, ne sont pas déductibles (arrêt du Tribunal fédéral 2C_375/2015 du 1er décembre 2015 consid. 7.3.2 et les références citées ; ATA/780/2015 du 28 juillet 2015 consid. 6).

Les années pouvant être prises en considération pour déterminer le caractère profitable de l'activité sont non seulement les années antérieures à l'année fiscale litigieuse mais également les périodes suivantes (arrêt du Tribunal fédéral 2C_375/2015 précité consid. 7.3.3).

d. La question étant réglée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1.). Le raisonnement juridique sera en conséquence applicable mutatis mutandis tant à l'ICC qu'à l'IFD.

e. Le Tribunal fédéral a par ailleurs relevé que ni la LIFD, ni la LHID, ni la LPFisc ne contiennent de dispositions particulières dérogeant au principe général selon lequel l'objet de la contestation définit le contenu de la procédure. En effet, tant les art. 140 ss LIFD, qui règlent la procédure devant la première et, le cas échéant, la deuxième instance cantonale de recours, que l'art. 50 LHID, qui traite en général de la « procédure de recours », ne contiennent que les principes de la procédure en question. Quant à la LPFisc, il n'y a dans cette loi, notamment aux art. 44 à 54 LPFisc consacrés à la procédure de recours en matière fiscale, aucune règle permettant une telle dérogation. La possibilité de procéder à une *reformatio in pejus*, prévue expressément par l'art. 54 LPFisc, permet à l'autorité fiscale et aux autorités judiciaires d'aller au-delà des conclusions des parties et de modifier la décision au désavantage du contribuable, mais elle ne saurait pas pour autant autoriser celles-ci à dépasser le cadre strict de l'objet de la contestation. Il en va de même de la libre appréciation des faits, voire de la possibilité de tenir compte de

nova (ATF 144 II 359 consid. 4.4 et les références citées ; ATA/685/2021 du 29 juin 2021 consid. 13).

f. En l'occurrence, le TAPI a retenu que la condition subjective de la recherche d'un profit était réalisée s'agissant de l'activité indépendante déployée par l'épouse du recourant. Les parties ne contestant pas ce point, il n'y a pas lieu d'y revenir.

Seule demeure litigieuse la question de savoir si le critère objectif, soit le caractère profitable de l'activité dans la durée, est rempli. À cet égard, le TAPI et l'intimée ont estimé que l'activité en question, commencée en 2015, s'étant soldée par des pertes importantes jusqu'en 2019, ne pouvait, pour ces motifs, être considérée comme étant lucrative, ce d'autant plus que rien n'indiquait que tel aurait été le cas en 2020.

Pour sa part, le recourant souligne par-devant la chambre de céans que, si l'année 2020 avait également été déficitaire en raison de l'impact de la pandémie de Covid-19 sur les transports, l'année 2021 présentait en revanche un bénéfice net de CHF [recte : EUR] 11'217.- au 30 septembre 2021. Ainsi, il était prévisible que celui-ci ascende à CHF [recte : EUR] 16'152.- au terme de l'année 2021, compte tenu d'un chiffre d'affaires correspondant au chiffre d'affaires moyen des années 2015 à 2019, de l'amortissement des licences et des véhicules au 31 décembre 2020 ainsi que de la constance des frais généraux. Sur ce point, il convient de préciser que les documents produits par le recourant concernant les comptes 2020 et 2021 de l'activité indépendante de son épouse constituent des faits nouveaux, qui peuvent être pris en considération dans le cadre de l'appréciation du présent litige. En effet, ces éléments sont en lien direct avec la contestation et ne modifient pas l'objet du litige. Le TAPI a d'ailleurs notamment fondé son jugement sur ces points en soulignant que le contribuable n'indiquait pas que l'entreprise de son épouse aurait été bénéficiaire au terme de l'exercice 2020.

À leur lecture, les comptes 2020 présentent une perte de CHF 23'305.-, correspondant au résultat après des amortissements de CHF 26'925.- avec un bénéfice net de CHF 3'620.-. Il en ressort également que le total des recettes des deux taxis s'est élevé à CHF 32'157.- pour l'année 2020, tandis qu'il représentait CHF 75'885.35 en 2017, CHF 61'905.- en 2018 et CHF 69'237.- en 2019, soit une moyenne de CHF 69'009.12 par année. En outre, au 30 septembre 2021, les recettes des deux taxis se montaient à EUR 42'210.75, dégageant un bénéfice net de EUR 11'216.70, après déduction des salaires et des frais généraux. Ainsi, d'après ces éléments, hormis durant l'année 2020, période marquée par l'épidémie de Covid-19 et la baisse d'activité en ayant résulté, l'activité indépendante de l'épouse de recourant paraît avoir généré chaque année des recettes relativement stables. En outre, dès lors que les licences et coûts des véhicules ont pu être amortis au 31 décembre 2020, soit après six ans d'activité, celle-ci est désormais

lucrative au vu du bénéfice réalisé. L'examen des chiffres précités permet également d'envisager que, dans l'hypothèse où l'épidémie de Covid-19 n'aurait pas eu un tel impact sur les déplacements des populations, le résultat de l'année 2020 aurait pu être positif.

Ces considérations permettent de constater qu'après une période de démarrage de cinq ans, l'activité indépendante de l'épouse du recourant présente un caractère lucratif conformément au critère objectif exigé. Compte tenu du fait que les amortissements sont désormais atteints et que le chiffre d'affaires réalisé en dehors des circonstances exceptionnelles rencontrées durant l'année 2020 est stable, il convient d'admettre que l'exploitation des deux taxis à Madrid devient profitable. Il s'ensuit que, selon les nouveaux documents produits par-devant la chambre de céans, le raisonnement du TAPI ne peut pas être suivi. Dès lors que le caractère lucratif de l'activité indépendante de l'épouse du recourant doit être admis, il en va de même de la déductibilité des pertes litigieuse qui y sont liées.

Au vu de ce qui précède, le recours sera admis, le jugement du TAPI, les décisions sur réclamation et les décisions de taxation seront annulés. La cause sera renvoyée à l'intimée, afin qu'elle notifie au recourant des nouveaux bordereaux d'impôts IFD et ICC 2019, en prenant en considération les pertes déductibles.

4) Vu l'issue du litige, aucun émolument ne sera perçu (art. 87 al. 1 LPA), et une indemnité de procédure de CHF 1'500.- sera allouée au recourant, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 16 septembre 2021 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 30 août 2021 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 30 août 2021, les décisions sur réclamation du 25 janvier 2021 et les décisions de taxation du 2 novembre 2020 en tant qu'ils portent sur la déduction des pertes commerciales ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision au sens des considérants ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue à Monsieur A_____ une indemnité de procédure de CHF 1'500.- à la charge de l'État de Genève (AFC-GE) ;

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 Per Prod'Hom, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :	la présidente siégeant :
S. Hüsler Enz	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :