

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2943/2007-FIN

ATA/301/2008

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 10 juin 2008

dans la cause

Monsieur G_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL
DIRECT**

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le litige porte sur l'impôt fédéral direct 2002 et 2003 (ci-après : IFD).
2. Dans sa déclaration fiscale pour l'année 2002, Monsieur G_____ (ci-après : le contribuable ou le recourant) a indiqué avoir deux activités, l'une dépendante en qualité d'assistant à l'université de B_____ à un taux de 60%, et l'autre indépendante en tant qu'avocat à Genève à un taux de 30%.

Il a déclaré un revenu d'activité dépendante au montant de CHF 54'254.-. En rapport avec celle d'avocat, il s'est prévalu d'une perte commerciale de CHF 26'112,80 et de pertes reportées de CHF 10'374,50. Il a joint un décompte intitulé "comptabilité de l'Etude de Me G_____ du 1^{er} janvier 2002 au 31 décembre 2002".
3. Pour l'IFD 2003, le contribuable a fait état d'un salaire brut de CHF 56'818.- versé par son employeur du 1^{er} janvier au 31 décembre 2003. Son activité indépendante s'était soldée par une perte commerciale de CHF 12'614,45. Il a également fait valoir une perte reportée de l'exercice 2002 de CHF 26'112,80. Il a joint un décompte 2003, tel que celui annexé pour l'année 2002.
4. Les 29 mars et 13 décembre 2004, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a notifié au contribuable des bordereaux IFD afférant aux années fiscales 2002 et 2003. Calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 37'000.- au taux de CHF 37'000.- pour l'IFD 2002, et de CHF 41'700.- au taux de CHF 41'700.- pour l'IFD 2003, l'impôt s'élevait respectivement à CHF 205,10 et 329,15. L'AFC a refusé d'admettre en déduction du salaire d'assistant les pertes subies dans le cadre de la réalisation du revenu d'avocat.
5. Par plis des 15 septembre 2004 et 4 janvier 2005, le contribuable a élevé réclamation à l'encontre de ces bordereaux de taxation.
6. Par décisions des 16 décembre 2004 et 10 mars 2005, l'AFC a rejeté les réclamations. L'activité indépendante du contribuable n'avait généré aucun revenu. Dès lors, les frais et investissements nécessaires à celle-là ne pouvaient être déduits car ils ne remplissaient pas les conditions posées par l'article 27 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).
7. Par plis des 5 janvier et 4 avril 2005, le contribuable a interjeté recours contre ces décisions auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : CCRIFD).

Depuis mars 2000, il exerçait une activité dépendante à l'Institut de droit européen à B_____ dans le but d'approfondir sa formation juridique par la recherche académique. Parallèlement, il avait créé son étude d'avocat à Genève. Il avait investi les sommes mentionnées dans sa déclaration fiscale pour la bureautique et l'informatique de son étude. La période concernée était caractérisée par une conjoncture économique très difficile pour les avocats. Il s'était efforcé de réduire ses frais d'acquisition du revenu d'avocat. N'ayant pas un nombre de mandats suffisant, son activité indépendante était déficitaire. Cette dernière aurait dû être qualifiée comme telle par l'AFC. La décision de celle-ci violait en conséquence sa liberté économique.

Le contribuable a conclu à l'annulation de la décision sur réclamation, à la qualification de son activité d'avocat comme activité lucrative indépendante, à ce que les frais encourus en tant qu'avocat soient déduits de ses revenus bruts et à l'octroi d'une indemnité de procédure.

8. Les 11 novembre et 6 décembre 2005, l'AFC a conclu au rejet des recours.

Le contribuable ne remplissait pas les deux conditions cumulatives posées par la jurisprudence pour pouvoir déduire les pertes alléguées. D'une part, il ne tenait pas une véritable comptabilité et n'avait produit qu'un simple décompte. D'autre part, l'activité indépendante n'était pas à même de lui procurer des revenus réguliers, lui permettant de subvenir à ses besoins car elle générait des pertes depuis le début. Elle ne pouvait dès lors être qualifiée de commerciale. L'activité d'avocat qu'il exerçait ne devait donc pas être qualifiée de lucrative indépendante au sens de l'article 27 LIFD, les dépenses et les pertes liées à celle-là devaient être considérées comme des dépenses privées, non déductibles de son revenu.

9. Le 15 décembre 2005, le contribuable a répliqué. Il exerçait l'activité d'avocat à un taux oscillant entre 25 et 50%. A l'Université de B_____, il était assistant et chargé de cours, cherchant à terminer sa thèse de doctorat. Le chiffre faible d'affaires et les charges élevées devaient être évalués par rapport au temps limité consacré à son activité d'avocat. L'exercice 2004 s'était soldé par un bénéfice. En outre, il avait entamé des démarches en vue de recouvrer à l'encontre de l'un de ses clients une créance de CHF 32'000.-, ce qui améliorerait les résultats des exercices futurs. Sa comptabilité, bien que simple, correspondait aux exigences légales. Dans tous les cas, les pertes mentionnées auraient dû être considérées comme comptabilisées.

10. L'AFC a dupliqué le 22 février 2006 et persisté dans ses conclusions. C'était en raison des déficits successifs des exercices 2001 à 2003, que le choix opéré par le contribuable de poursuivre son activité d'avocat ne se justifiait pas. Les dépenses qu'il avait consenties relevaient ainsi de son patrimoine privé et

n'étaient pas déductibles. Par ailleurs, le contribuable n'avait pas apporté la preuve des démarches alléguées concernant le recouvrement de la créance de CHF 32'000.-.

11. Le 29 mars 2006, le contribuable a transmis à l'AFC copie de la demande en paiement qu'il avait déposée contre un de ses clients relative à la créance précitée.
12. Par décision du 13 juin 2007, la CCRIFD a rejeté les recours après les avoir joints.

Les motifs du refus de la déduction des pertes revendiquées ne consistaient pas dans le fait que le contribuable n'exerçait pas une activité indépendante en la forme commerciale ni dans le fait que ces pertes n'avaient pas été comptabilisées. Il avait en effet organisé librement et à ses propres risques son activité d'avocat avec l'intention de réaliser un bénéfice, en engageant du travail et du capital. En 2002 et 2003, il se trouvait au terme de son troisième, respectivement de son quatrième exercice. Les pertes au cours de cette période pouvaient s'expliquer par le fait que l'activité indépendante du contribuable débutait. Les pertes en cause avaient été comptabilisées, certes très sommairement, mais les comptes présentés permettaient d'identifier tous les éléments pertinents.

La question à trancher était de savoir si les pertes engendrées dans l'exercice d'une activité indépendante accessoire déficitaire pouvaient être déduites du revenu d'une activité salariée dépendante. L'activité du contribuable en qualité d'indépendant était accessoire par rapport à son activité salariée. En effet, il ne disposait pas d'un nombre de mandats suffisant pour couvrir les investissements liés à son activité indépendante et ne pouvait subvenir à ses besoins - et donc persister dans cette activité - que grâce aux revenus de son activité dépendante. Les dépenses engagées pour l'étude d'avocat ne présentaient pas de lien de nécessité avec le revenu réalisé pour l'exercice de l'activité salariée. Les pertes commerciales revendiquées dans le cadre de son activité indépendante ne pouvaient donc pas être admises en déduction de son revenu salarié.

13. Le 30 juillet 2007, le contribuable a interjeté recours à l'encontre de la décision précitée auprès du Tribunal administratif en concluant à l'annulation de cette décision, à la constatation que la perte résultant de son activité indépendante soit déductible du revenu acquis de son activité salariée, à l'octroi de l'effet suspensif pour s'acquitter de la part des impôts contestés et à l'indication des montants en question et à l'octroi d'une indemnité de procédure.

Le lien de nécessité entre ses deux activités devait être admis. Contrairement à la jurisprudence citée par la CCRIFD, il exerçait une activité

salariée et indépendante dans le domaine juridique. Les mandats qu'il avait acceptés en tant qu'avocat bénéficiaient intellectuellement à sa recherche et son enseignement universitaire et vice-versa. De plus, sans les mandats obtenus dans le cadre de son activité indépendante, il n'aurait pu justifier des revenus provenant de ses activités de salarié à 50% quant à la recherche académique en question. Il avait ainsi obtenu sur la base de son expérience pratique deux bourses de recherche postdoctorale. Sans son activité indépendante, il n'avait pas d'activité salariée dans le domaine de la recherche et de l'enseignement à l'université portant sur le droit de la diversité culturelle liée au commerce international. Il tentait de mener à bien une carrière universitaire comportant de grands risques et un sacrifice important sur le plan pécuniaire. Son activité d'avocat, constituant un atout indispensable pour atteindre cet objectif, ne pouvait être pénalisée sur le plan fiscal.

14. Le 28 août 2007, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) s'est ralliée aux dispositif et considérations de la décision de la CCRIFD. Elle a conclu au rejet du recours et à la confirmation de la décision précitée.
15. Le 30 août 2007, la CCRIFD a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.
16. Le 27 septembre 2007, l'AFC a conclu au rejet du recours. Même si la thèse de l'activité indépendante accessoire était admise, le contribuable ne pouvait bénéficier d'une sorte d'allègement fiscal au mépris du principe d'égalité.
17. Les parties ont encore répliqué et dupliqué les 17 octobre, 23 et 30 novembre 2007.

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. Selon l'article 25 LIFD, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux articles 26 à 33 LIFD.
3. A teneur de l'article 27 alinéa 1 LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par

l'usage commercial ou professionnel, dont font partie notamment, selon l'alinéa 2 lettre b de cette disposition, les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées.

4. Selon le Tribunal fédéral (arrêt du Tribunal fédéral 2A.40/2003 du 12 septembre 2003, consid. 2.1), il résulte du texte même de cette disposition que des pertes ne sauraient être déduites que si elles se sont produites au cours de l'exercice d'une activité lucrative indépendante, soit d'une activité destinée à procurer un revenu à celui qui s'y livre.

a. D'après le considérant 2.2 de ce même arrêt, "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. 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 ; E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, System des Steuerrechts, 6e éd., p. 176 ; E. HÖHN/R. WALDBURGER, Steuerrecht, 9e éd., Band I, ad § 14 n° 37 p. 304 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2e éd., n° 26-33 p. 85 ss ; M. REICH in : M. ZWEIFEL/P. ATHANAS, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 1/2a, ad. art. 18 n° 14 p. 159). Une activité lucrative indépendante peut être exercée à titre principal ou accessoire, être durable ou temporaire (voir aussi ATA/258/2007 du 22 mai 2007)".

b. "Pour déterminer si l'on se trouve en présence d'une activité lucrative indépendante, il convient toujours de se fonder sur l'ensemble des circonstances du cas (ATF 125 II 113 consid. 5b p. 120 ; 122 II 446 consid. 3a p. 449 ; 112 Ib 79 consid. 2a p. 81) ; les différentes caractéristiques de la notion d'activité lucrative indépendante ne doivent pas être examinées de manière isolée et peuvent se présenter avec une intensité variable (M. REICH in : M. ZWEIFEL/P. ATHANAS, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, ad. art. 8 n° 1 ss p. 128 ss)" (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.40/2003 du 12 septembre 2003, consid. 2.2.)

c. "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, ces situations ne font pas perdre à l'activité en question son caractère lucratif, et c'est d'ailleurs précisément en vue d'hypothèses de ce genre que les dispositions relatives à la déduction des pertes ont été conçues" (ATF 2A.40/2003 précité, consid. 2.3).

d. "Il peut être délicat de déterminer à partir de quel moment s'opère la transition entre une situation de déficit passager et une situation de déficit durable. L'article 31 alinéa 1 LIFD fournit une première indication dans la mesure où il autorise la déduction des pertes subies durant les trois périodes de calcul précédentes. Il ne saurait cependant s'agir que d'une limite extrême : encore faut-il que l'on puisse raisonnablement escompter, compte tenu de l'ensemble des circonstances du cas particulier, que l'activité en question a, ou a encore, un avenir, au point qu'un investisseur raisonnable serait disposé à en financer la poursuite" (ATF 2A.40/2003 précité, consid. 2.3).

5. Dans le cas particulier, il est constant que le contribuable exerce la profession d'avocat indépendant depuis 2000. Celui-ci a choisi la façon de s'organiser et d'exercer sa profession et il facture le prix des prestations. En outre, il a mis au service de ses clients ses connaissances professionnelles et sa capacité personnelle et il n'y a pas de doute sur sa volonté de dégager un profit de cette activité. Le fait qu'il travaille à temps partiel au taux de 25 à 30 % n'enlève rien au caractère systématique, habituel et régulier de son activité, ni au fait qu'il utilise ses connaissances professionnelles au service de ses clients. Par ailleurs, on peut admettre, comme l'a fait la CCRIFD, que l'activité du contribuable était, pour la période considérée, en processus de lancement expliquant les pertes endurées. De même, la comptabilité présentée par ce dernier permettait effectivement d'identifier tous les éléments pertinents. La doctrine va d'ailleurs plus loin par rapport à l'exigence de comptabilisation, elle estime que la notion étendue par la LIFD d'activité lucrative indépendante, implique que la tenue des livres n'en est plus une condition (D. YERSIN, Y. NOEL, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, p. 463 n. 35). Partant, le contribuable exerce manifestement une activité lucrative indépendante au sens de l'article 27 LIFD.
6. Reste à déterminer si les pertes sur les éléments de la fortune commerciale du contribuable et provenant de son activité indépendante d'avocat peuvent être déduites.
7. Selon une information n° 7/2002 de la direction de l'AFC, adressée le 22 novembre 2002 aux associations professionnelles, les articles 27 LIFD et 3 alinéa 3 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (LIPP V - D 3 16), identique à l'ancien article 21 LCP alinéa 1 lettre l de la loi sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), définissent de la même manière la notion de frais et charges déductibles dans le cadre de l'activité indépendante. Il en résulte que la jurisprudence cantonale développée antérieurement est applicable à la présente cause (ATA/754/2002 du 3 décembre 2002).
8. La notion de "perte commerciale" doit être interprétée de manière restrictive (ATA/754/2002 du 3 décembre 2002).

Par perte commerciale comptabilisée, il faut entendre la perte qui résulte du fait que pour l'année fiscale précédente, l'activité commerciale exercée a engendré des dépenses professionnelles dépassant les revenus y relatifs, le contribuable subissant une perte se répercutant sur l'exercice comptable ultérieur (ATA/280/2002 du 28 mai 2002 et références citées).

9. a. Selon le principe de la généralité de l'impôt, les déductions, y compris celles des dépenses afférentes à un revenu déterminé, sont soustraites du total du revenu brut et non pas de chacun des éléments du revenu qu'elles concernent. Cependant, il ne peut être fait de déduction lorsque le revenu est inexistant, étant donné la relation de nécessité qui doit exister entre un revenu déterminé et les dépenses consenties pour obtenir ce dernier (ATA/335/2005 du 10 mai 2005 et références citées).
- b. Seuls les frais effectifs, naturellement et logiquement liés à la réalisation du revenu taxé, sont déductibles du revenu brut. La preuve de leur nécessité et de leur montant est indispensable ; elle incombe au contribuable (ATA/335/2005 du 10 mai 2005).
10. Ainsi, le Tribunal administratif a jugé qu'un artiste-peintre ne pouvait pas déduire de son salaire d'ingénieur civil les frais exposés dans le cadre de la production de son revenu de peintre (RDAF 1984 32). Il en a été de même pour une employée de banque qui prétendait déduire du revenu obtenu dans le cadre de cette profession les pertes résultant d'une activité de productrice cinématographique (ATA/90/1999 du 2 février 1999), un enseignant qui souhaitait déduire du revenu provenant de cette activité salariée, les dépenses liées à une activité indépendante accessoire de recherche et de développement dans le même domaine (ATA/29/2001 du 16 janvier 2001), une contribuable exerçant une activité salariée de consultante qui voulait déduire du revenu obtenu dans le cadre de celle-ci les dépenses d'investissements destinées à la création de son activité indépendante accessoire (ATA/524/2004 du 8 juin 2004).
11. En l'espèce, le contribuable exerce également deux activités, l'une principale et salariée en tant qu'assistant à l'Université de Berne à 60%, l'autre, accessoire en qualité d'avocat indépendant à un taux de 25 à 30%. Ces taux d'activité ne sont pas contestés. Les dépenses indiquées au titre de déductions sont liées à son activité accessoire qui n'a généré aucun revenu durant les périodes de taxation. Bien que cette activité s'inscrive dans le domaine que le contribuable enseigne à l'université de Berne, elle représente une activité distincte. En effet, son assistantat n'impliquait pas nécessairement l'exercice du métier d'avocat, même si cette expérience pouvait représenter un atout dans sa formation académique. Dès lors, l'activité que le recourant a développé au sein de son cabinet d'avocat n'était pas liée au revenu taxé, provenant de son activité salariée principale pendant la même période. Eu égard aux jurisprudences et à la doctrine précitées, le contribuable ne peut prétendre à la déduction des dépenses déclarées, car la relation de nécessité

qui doit exister entre un revenu déterminé et les dépenses consenties pour obtenir ce dernier fait manifestement défaut.

12. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.
13. Un émoulement de CHF 1'500.- sera mis à la charge du contribuable (art. 87 LPA). Il ne lui sera pas alloué d'indemnité.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 30 juillet 2007 par Monsieur G_____ contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 13 juin 2007 ;

au fond :

le rejette ;

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

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

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

communique le présent arrêt à Monsieur G_____, à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la secrétaire-juriste :

la présidente :

E. Boillat

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :