

du 28 mai 2002

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE GENEVOISE

_____ contre

Madame M. et Monsieur E. C.

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

EN FAIT

1. Madame M. et Monsieur E. C. (ci-après: les contribuables) ont ouvert, en 1996, un cabinet de naturopathie à Genève, sous la raison sociale "X, Cabinet de naturopathie", activité exercée sous la forme indépendante.

Parallèlement, chacun a poursuivi une activité dépendante à mi-temps.

2. Dans leur déclaration pour l'impôt cantonal et communal 1998, les contribuables ont indiqué un revenu imposable de CHF 33'581.--. Pour la période du 1er janvier au 31 décembre 1997, les revenus de leur activité dépendante ascendaient à CHF 106'575.--. Parmi les déductions, ils ont mentionné une perte commerciale de CHF 23'496.--.

Le compte de pertes et profits révélait un montant d'honoraires de CHF 4'520.--, un total de charges de CHF 28'015,50, comprenant les frais d'exploitation, de locaux, administratifs et professionnels, ainsi qu'une rubrique "promotion, divers" et "amortissement", et une perte nette de l'exercice de CHF 23'495,50.

3. Le 16 décembre 1998, l'administration fiscale cantonale (ci-après: l'AFC) a notifié aux contribuables un bordereau de taxation provisoire d'un montant de CHF 5'764,05, calculé sur la base du revenu imposable déclaré.

4. À la demande de l'AFC, les contribuables ont remis, le 21 juin 1999, le bilan au 31 mai 1998 de leur activité indépendante ainsi que le compte de pertes et profits de l'exercice 1997-1998.

Il apparaissait une perte de CHF 21'335,30, des charges de CHF 31'945,30 ainsi que des honoraires de CHF 10'610.--.

5. Le 14 juillet 1999, l'AFC a notifié aux contribuables un bordereau de taxation rectificatif 1998 à hauteur de CHF 12'452,10 tenant compte d'un revenu imposable de CHF 57'077.--. L'AFC n'a pas pris en considération la perte commerciale.

6. Les contribuables ont élevé réclamation contre cette taxation le 5 août 1999.

Ils ont demandé à l'AFC de prendre en compte, dans le calcul de leur revenu imposable, la perte commerciale de CHF 23'496.-- qu'ils avaient subie dans l'exercice de leur activité d'indépendants.

Le cabinet médical était en développement et présentait un chiffre d'affaires en progression, sans toutefois dégager encore de bénéfice.

Ils rencontraient des difficultés à se faire connaître en raison de l'interdiction qui leur était faite de faire de la publicité.

Enfin, ils envisageaient de se consacrer pleinement à cette activité en fonction des bénéfices futurs.

7. Par décision sur réclamation du 21 décembre 1999, l'AFC a maintenu la taxation.

L'activité exercée par les contribuables ne constituait pas une activité lucrative génératrice de produits et, selon les propres déclarations des contribuables, les investissements étaient faits en vue d'une activité future totalement indépendante.

8. Par acte du 20 janvier 2000, les contribuables ont recouru, par l'intermédiaire de leur conseil, contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après: la commission de recours).

Ils ont fait valoir qu'ils exerçaient une réelle activité indépendante, qu'il ne pouvait s'agir d'un hobby. En outre, les éléments comptabilisés dans le poste de charges du compte de pertes et profits 1996-1997 n'étaient constitués que de dépenses en vue d'obtenir un revenu lors de l'année de calcul. Les investissements figuraient à l'actif de leur bilan et étaient amortis conformément à l'usage commercial.

9. L'AFC a conclu au rejet du recours, dans sa réponse du 26 mai 2000.

10. Le 18 juin 2001, les recourants ont complété leurs écritures du 20 janvier 2000 en présentant les comptes

1999-2000. Les honoraires s'élevaient à CHF 30'202.--, et l'exercice faisait ressortir un bénéfice de CHF 509,65.

11. Par décision du 25 octobre 2001, la commission de recours a admis le principe de la déduction pour perte commerciale au sens de l'article 21 lettre l de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 1), et a retourné le dossier à l'administration pour nouvelle décision de taxation, après vérification par cette dernière que l'ensemble des charges invoquées par les recourants étaient sujettes à déduction au sens de l'article 21 lettre a LCP et pour déterminer ensuite le montant de la perte commerciale à déduire.

12. Par acte du 28 novembre 2001, l'AFC a recouru contre cette dernière décision par devant le Tribunal administratif. Elle a conclu à son annulation et à la confirmation de sa propre décision du 21 décembre 1999.

La commission de recours s'est écartée de la jurisprudence du Tribunal administratif, en admettant la déduction de frais, engagés par les contribuables, destinés à la mise sur pied de leur activité indépendante; frais en aucune manière liés au revenu taxé.

A cet égard, la recourante soutient que les considérants de la décision de la commission de recours sont mal fondés en admettant l'existence d'une activité indépendante en la forme commerciale.

13. Les contribuables ont conclu au rejet du recours.

Ils ont réalisé un chiffre d'affaires, certes modeste, et les jurisprudences refusant les déductions professionnelles en cas d'absence de revenu de l'activité indépendante ne sauraient trouver application in casu.

On ne saurait exiger d'une entreprise qui a subi des pertes, que les charges commerciales soient en relation avec le revenu taxé.

Finalement, les charges enregistrées dans le compte de pertes et profits au 31 mai 1997 sont des dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu de l'activité indépendante, réalisé à l'issue de l'exercice comptable.

14. La commission de recours a persisté dans les termes de sa décision.
15. Par courrier du 4 février 2002, les parties ont été informées de ce que l'affaire était gardée à juger.
16. Le 14 mai 2002, les contribuables ont informé le Tribunal administratif qu'ils retireraient le mandat donné à leur conseil, pour des raisons financières.

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 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Le 1er janvier 2001 est entrée en vigueur la nouvelle loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques - LIPP, divisée désormais en cinq parties, qui a modifié ou abrogé la plupart des dispositions de la loi générale sur les contributionns publiques.
En vertu du principe de la non-rétroactivité, le nouveau droit ne s'applique pas aux faits antérieurs à sa mise en vigueur (P. MOOR; Droit administratif, Vol. I, 1988, p. 144; B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4ème édition, Bâle 1991, p. 116). Le droit nouveau ne peut avoir un effet rétroactif que si la rétroactivité est prévue par la loi, est limitée dans le temps, ne conduit pas à des inégalités choquantes, est motivée par des intérêts publics pertinents et ne porte pas atteinte à des droits acquis (B. KNAPP, op. cit., p. 118).

En l'espèce, les nouvelles dispositions du droit fiscal genevois ne prévoient pas un effet rétroactif (ATA du 26 juin 2001 cause B). La situation des contribuables sera jugée selon le droit applicable à l'époque des faits allégués.
3. Selon l'article 16 LCP, l'impôt sur le revenu est perçu sur l'ensemble des revenus nets annuels des contribuables sous la forme de prestations périodiques quelle qu'en soit l'origine.
4. De l'ensemble des revenus bruts effectivement réalisés par les contribuables, sont déduites les dépenses à caractère social, pour attributions faites à

autrui, ou celles liées à l'acquisition du revenu (art. 21 LCP).

L'article 21 LCP énumère exhaustivement les exceptions à l'impôt sur le revenu. La nature et l'étendue des déductions autorisées doivent être interprétées restrictivement.

5. L'article 21 1 LCP prévoit que le contribuable peut déduire les pertes commerciales comptabilisées de l'exercice commercial.

a. L'application de cette disposition exige la tenue d'une comptabilité au sens des articles 957 et suivants du CO, avec établissement d'un bilan, d'un compte de pertes et profits et d'un inventaire, et d'autre part une activité lucrative indépendante.

b. Par "perte commerciale comptabilisée", il faut entendre la perte qui résulte du fait que pour l'année fiscale précédente et en ce qui concerne l'activité commerciale envisagée, les dépenses professionnelles ont dépassé les revenus y relatifs, le contribuable subissant une perte se répercutant sur l'exercice comptable ultérieur (ATA D. du 20 juin 1979 in RDAF 1979 p. 330).

6. 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 (SJ 1964 p. 461). Cependant, il ne peut être fait 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 (RDAF 1992 p. 275).

Conformément à la jurisprudence et à la doctrine dominante, seuls les frais effectivement dépensés, naturellement et logiquement liés à la réalisation du revenu taxé, sont déductibles du revenu brut; il ne peut s'agir ni de dépenses plus ou moins en corrélation avec l'exercice d'une profession lucrative, ni de frais de convenance personnelle ou destinés à rendre le travail plus facile et plus agréable, tout en étant plus ou moins en rapport avec l'activité exercée (ATA AFC du 13 janvier 1998). La preuve de leur nécessité et de leur montant est indispensable; elle incombe au contribuable.

7. Sont ainsi déductibles les seuls frais

d'acquisition du revenu entrant en compte pour le calcul de l'impôt dû et dans la seule mesure où le contribuable n'aurait pu l'acquérir sans avoir exposé lesdits frais. Ne sont notamment pas considérés comme tels les dépenses dites d'investissement ou d'établissement qui sont des mises de fonds pour créer, améliorer ou étendre une source de revenus, car il leur manque le rapport direct avec un revenu déterminé, celui de la période de calcul (ATA A. du 26 janvier 1993 et réf. citées; RDAF 1993 p. 116; ATA L. du 18 août 1989; B du 29 avril 1981; E. BLUMSTEIN et P. LORCHER, System des Steurrechts, Zurich 1992, p. 200 et 203; J.-M. BARILLIER, Frais d'acquisition du revenu des simples particuliers, Lausanne 1970, p. 17-19, 23).

8. Le litige ne porte que sur la question de la déductibilité de la perte commerciale des contribuables.

A cet effet, il appartient au tribunal de céans de déterminer si l'activité des contribuables exercée dans le cadre de leur cabinet de naturopathie doit être qualifiée d'activité lucrative indépendante, condition préalable nécessaire pour pouvoir se prévaloir d'une perte commerciale, la présence d'une comptabilité n'étant pas remise en cause.

La notion d'activité lucrative indépendante n'est pas définie par le droit fiscal. La jurisprudence et la doctrine énoncent qu'est indépendant celui qui exerce son activité selon sa propre organisation librement choisie - reconnaissable de l'extérieur - et à ses propres risques et profits (ATF 121 I 259 et références citées). Sont notamment considérées comme indépendantes les personnes exploitant une entreprise, à savoir celles qui, dans le cadre d'une unité organisée du travail et du capital, offrent des prestations aux tiers de façon systématique et identifiable sur le marché, en vue de la recherche d'un profit (X. Oberson, Droit fiscal suisse, p. 77, n° 24 et références citées).

Pour savoir si une activité doit être considérée comme dépendante ou indépendante du point de vue fiscal, l'élément décisif est la mesure de l'indépendance personnelle et économique de l'intéressé dans l'accomplissement de sa tâche (ATF précité).

Enfin, l'activité indépendante se distingue du hobby dans l'intention de réaliser un gain.

En l'espèce, il appert que les contribuables ont librement choisi leur organisation, en convenant préalablement de devenir membres de la Fédération suisse des praticiens de santé en naturopathie, en choisissant leurs locaux, le matériel, les produits de soins ou encore la façon d'exercer leur activité. Aucun doute ne subsiste quant à leur volonté de dégager un profit de leur cabinet. En effet, ils perçoivent des honoraires auprès de leurs clients et ont exprimé clairement leur volonté de devenir totalement indépendants dès que les bénéfices réalisés le leur permettraient; à cet égard, les revenus des contribuables ont régulièrement augmenté depuis leur installation. Ils mettent en oeuvre leurs connaissances professionnelles en vue de déployer leur activité. Exerçant depuis plus de cinq ans, soit depuis juin 1996, les contribuables ont démontré la continuité de celle-ci. Enfin, ils fournissent leurs prestations sous leur seule responsabilité, à leurs risques et périls.

Il ressort clairement de ce qui précède que les contribuables exercent une activité indépendante en la forme commerciale. C'est à raison que la commission de recours a admis ce point et donc le principe d'une déduction pour pertes commerciales au sens de l'article 21 let. 1 LCP.

S'agissant du montant de la perte, il appartiendra à l'AFC de l'établir sur la base des principes jurisprudentiels ci-dessus exposés, en déterminant si l'ensemble des charges comptabilisées par les recourants sont déductibles au sens de l'article 21 let. a LCP.

9. En conséquence, le recours de l'AFC sera rejeté et la décision attaquée confirmée.

Aucun émolument ne sera perçu et une indemnité de CHF 1'000.- sera allouée aux intimés qui ont dû rémunérer un conseil pour le dépôt du recours et dont le mandat s'est terminé après la clôture de l'instruction.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 28 novembre 2001 par l'administration fiscale cantonale genevoise contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 25 octobre 2001;

au fond :

le rejette;

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

alloue aux intimés une indemnité de CHF 1'000.- à la charge de l'Etat;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale genevoise ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et aux intimés.

Siégeants : M. Paychère, président, MM. Thélin et Schucani, Mme Bonnefemme-Hurni, juges et M. Bonard, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :
la greffière-juriste adj.: le vice-président :

M. Tonossi

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

M. Oranci