

du 13 janvier 2004

dans la cause

Monsieur G.
représenté par Me Alexandre Faltin et Xavier Oberson,
avocats

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Monsieur G_____, domicilié _____, chemin des L_____ à B_____/Genève, exerce la profession d'artiste peintre indépendant. Son épouse, Madame G_____, travaille en qualité d'enseignante à 50 % auprès du département de l'instruction publique (ci-après: le DIP).

2. Dans sa déclaration fiscale pour l'impôt cantonal 1998, le contribuable a indiqué les revenus suivants :

salaire brut Madame	CHF	56'058.-
revenu activité indépendante Monsieur	CHF	0.-
rendement fortune mobilière	CHF	
204'895.-		
revenu immobilier	CHF	9'073.-
revenu brut total	CHF	270'026.-

Il a fait valoir, entre autres déductions, une perte de CHF 33'905.- liée à son activité professionnelle indépendante, ainsi qu'une "provision droits de succession T. G_____ 1/3" de CHF 120'000.-. Le revenu imposable s'élevait à CHF 179'165.-.

En outre, il a déclaré une fortune mobilière de CHF 5'941'243.-. L'état des titres de sa déclaration fiscale était accompagné de divers relevés bancaires concernant l'hoirie de M. T. G_____ dont le contribuable est membre à hauteur du tiers. D'après le relevé de Pictet et Cie au 31 décembre 1997, l'hoirie détenait 180 actions de la Clinique générale Beaulieu (valeur de l'action CHF 2'701.-), ainsi que 10 actions de Zschokke Holding (valeur de l'action CHF 300.-).

3. S'agissant de son activité d'artiste peintre, le contribuable a annexé à sa déclaration un document intitulé "actif au 31 décembre 1997", ainsi qu'un "compte de profits et pertes de l'exercice 1997".

L'actif au 31 décembre 1997 comportait trois postes, à savoir :

atelier de peinture (avant amortissement)	CHF	815'200.-
agencement, aménagement, installation (avant amortissement)	CHF	24'138.-
véhicule utilitaire	CHF	18'000.-

Le compte de profits et pertes 1997 mentionnait des charges pour CHF 105'188,70 et des produits ascendant à CHF 71'283,70 d'où une perte de l'exercice s'élevant à CHF 33'905.-.

4. Le 18 décembre 1998, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration) a notifié au contribuable un bordereau de taxation provisoire, d'un montant de CHF 43'615,70, calculé sur un revenu imposable de CHF 179'111.- au taux de CHF 179'164.-, et sur une fortune imposable de CHF 6'619'749.- au taux de CHF 6'662'895.-.

5. En date du 19 novembre 1999, l'administration a remis au contribuable un bordereau rectificatif modifiant la taxation provisoire de 1999.

Le revenu imposable était porté à CHF 213'928.- et la fortune imposable à CHF 7'315'893.-. Le montant à payer s'élevait à CHF 63'210,15.

6. Le 2 décembre 1999, le contribuable a élevé réclamation contre ce bordereau rectificatif 1999.

L'administration avait écarté la perte commerciale de CHF 33'905.-, elle avait imposé deux fois le bien immobilier professionnel et n'avait pas pris en considération la quote-part de la provision afférente à la succession de M. T. G_____ qui s'ajoutait aux CHF 310'882.- de dettes de la succession dus au 31 décembre 1997 par chacun des héritiers.

7. Par décision du 11 juillet 2000, l'administration a ramené la fortune imposable à CHF 6'593'382.- au taux de CHF 6'718'562.- et a maintenu pour le surplus la taxation. L'activité d'artiste peintre du contribuable s'apparentait plus à une activité accessoire qu'à une activité commerciale proprement dite et génératrice de profits. En conséquence, les frais généraux avaient été admis à hauteur des recettes qu'ils avaient pu générer. Les provisions sur succession n'avaient pas été admises au regard de l'article 39 alinéa 1 de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).

8. Par acte du 21 juillet 2000, le contribuable a recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission).

Il exerçait son activité artistique depuis 1963. Une telle activité impliquait de très nombreuses années de travail avant d'arriver à la notoriété et de pouvoir vivre de sa création. La stagnation des ventes d'objets d'art avait pour cause les périodes de crise durant lesquelles les gens hésitaient à investir dans des oeuvres artistiques. Sa contribution au patrimoine culturel suisse était reconnue, comme le démontrait l'élaboration d'une monographie retraçant l'évolution de sa peinture de 1963 à 1993. La perte d'exploitation devait dès lors être acceptée.

Quant à la provision pour droits de succession, elle devait être admise. Suite au décès de son père, survenu en 1997, il avait porté dans sa déclaration fiscale en 1998, une provision de CHF 120'000.- au chapitre des dettes en prévision des droits de succession à payer.

En ce qui concernait l'abattement sur les titres genevois en CHF 31'993.-, le service de taxation n'en avait pas tenu compte bien qu'il ait été vérifié et accepté par le service des titres de l'administration.

9. Dans sa réponse du 30 novembre 2000, l'administration a relevé que l'activité d'artiste peintre du recourant avait généré les résultats suivants :

•	exercice 1987	perte de CHF 11'660,45	(produits de CHF 30'352.-)
•	exercice 1988	perte de CHF 34'577,40	(produits de CHF 50'900.-)
•	exercice 1989	perte de CHF 21'466,10	(produits de CHF 54'678,70)
•	exercice 1990	perte de CHF 40'504,05	(produits de CHF 38'525,55)
•	exercice 1991	perte de CHF 12'964,25	(produits de CHF 84'208,35)
•	exercice 1992	perte de CHF 55'406,75	(produits de CHF 41'344,40)
•	exercice 1993	perte de CHF 91'515,65	(produits de CHF 27'185.-)
•	exercice 1994	perte de CHF 63'513,45	(produits de CHF 33'052.-)
•	exercice 1995	perte de CHF 67'439,70	(produits de CHF 28'700.-)
•	exercice 1996	perte de CHF 68'262.-	(produits de CHF 15'502,60)
•	exercice 1997	perte de CHF 33'905.-	(produits de CHF 71'283,70)
•	exercice 1998	perte de CHF 63'492.-	(produits de CHF 27'297.-)
•	exercice 1999	perte de CHF 42'721,60	(produits de CHF)

29'738.-).

Le recourant ne tenait pas de véritable comptabilité. Il n'élaborait pas de bilan reflétant l'état de ses biens et de ses dettes.

L'activité d'artiste peintre du recourant, qui ne générait que des pertes depuis de très nombreuses années, n'était pas à même de lui procurer des revenus réguliers pour subvenir à ses besoins.

Si le contribuable ne disposait pas des revenus confortables de sa fortune mobilière de CHF 5'941'243.-, ayant généré un rendement de CHF 204'249.- et du revenu de l'activité professionnelle de son épouse, il ne pourrait pas continuer à exercer son "hobby" à perte. C'était ainsi à juste titre que la perte de CHF 33'905.- avait été écartée.

Au sujet de la provision pour droits de succession, l'administration a observé que le bordereau de droits de succession n'avait été notifié que le 13 septembre 1999 et qu'à la date déterminante du 1er janvier 1998, la créance d'impôt en tant que telle ne constituait pas encore une dette justifiée.

Le recourant n'était pas habilité à déduire une dette chirographaire de CHF 120'000.-.

Quant aux conclusions du recourant relatives à l'abattement sur les titres genevois, l'administration a demandé à la commission de lui donner acte de ce que la fortune mobilière devait être ramenée à CHF 5'939'070.-, en lieu et place de CHF 5'941'243.-.

Elle a conclu au rejet du recours pour le surplus.

10. Dans sa réplique du 29 décembre 2000, le contribuable a indiqué que sa comptabilité était basée sur les encaissements et les décaissements ce qui impliquait que le bilan ne comportait pas de compte transitoire, ni des débiteurs et fournisseurs qui pouvaient être restés impayés. Qualifier de "hobby" l'activité d'artiste peintre du recourant était insultant au regard de son imposant curriculum vitae.

Quant à la provision de CHF 120'000.- au titre de droits de succession à payer, le contribuable soulignait que l'administration avait admis lors de la taxation de

son frère et de sa sœur sur une déduction de CHF 120'000.- pour le même motif. En refusant une telle déduction, l'administration violait le principe de l'égalité de traitement.

11. L'administration a renoncé à dupliquer.
12. À la demande de la commission du 11 septembre 2002, le recourant a produit copie de la déclaration de succession de feu M. T. G_____ d'après laquelle il était héritier à hauteur d'un tiers de ladite succession.
13. Le 11 octobre 2002, l'administration a fourni à la commission les bordereaux des droits de succession relatifs à la succession de feu M. T. G_____, desquels il apparaissait que la totalité des droits s'était élevée à CHF 362'350,10.
14. Par décision du 14 novembre 2002, la commission a rejeté le recours en tant qu'il portait sur la défalcation de la perte de CHF 33'905.- découlant de l'activité d'artiste peintre du recourant.

Elle a admis en déduction de la fortune du recourant une dette chirographaire de CHF 120'000.-, de même que l'abattement sur les titres.

15. Par acte du 18 décembre 2002, le contribuable a recouru auprès du Tribunal administratif. Il conclut à l'annulation partielle de la décision de la commission dans la mesure où elle avait refusé de prendre en compte la déduction de la perte d'exploitation de CHF 33'905.- et qu'elle mettait à sa charge un émolument de CHF 400.-.

Il y avait lieu de déduire la perte de CHF 33'905.- qui selon les critères de l'article 21 LCP constituait des pertes commerciales comptabilisées de l'exercice commercial déterminant. Cette perte était réalisée dans le cadre d'une entreprise exploitée par le contribuable. En effet, il disposait de ses propres locaux et organisait son travail selon les critères qu'il avait choisis. De par ses nombreuses expositions et son site Internet, son activité était reconnaissable à l'extérieur.

16. La commission et l'AFC ont conclu au rejet du recours.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56 A 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. La seule question qu'il convient de résoudre en l'espèce est celle de savoir si le recourant peut déduire la perte de CHF 33'905.- liée à son activité d'artiste peintre de ses revenus bruts, pour l'année 1998.
3. Le 1er janvier 2001 est entrée en vigueur la nouvelle loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques - LIPP, divisée désormais en quatre parties (LIPP-I, LITPP-II, LIPP-III et LIPP-IV), qui a modifié ou abrogé la plupart des dispositions de la loi générale sur les contributions publiques (ci-après LPC), parmi lesquelles l'article 21 LCP.

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, 4e éd., 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 de droit fiscal genevois ne prévoient pas d'effet rétroactif.

Le litige portant sur la taxation 1998, il convient d'appliquer les dispositions de la LCP dans leur teneur d'alors (ci après : aLCP).

4. L'article 21 aLCP énumère de façon exhaustive les exceptions à l'impôt sur le revenu. A teneur de l'article 21 lettre l aLCP, seules les pertes commerciales et comptabilisées de l'exercice déterminant sont déductibles.

Par " perte commerciale ", 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 S. du 3 décembre 2002; ATA D. du 20 juin 1979 in RDAF 1979 p. 330).

Selon la doctrine et la jurisprudence constantes, la notion de "perte commerciale" doit être interprétée de manière restrictive (ATA H. du 12 novembre 2002; H. du 26 novembre 1996). Il a toujours été admis que cette disposition exigeait impérativement une comptabilité au sens des articles 957 et suivants CO, avec établissement d'un bilan, d'un compte de pertes et profits et d'un inventaire (ATA P. du 29 mai 1996 ; H. du 21 avril 1991; L. du 21 mars 1990 ; F. du 16 mars 1988) et que l'activité soit exercée en la forme commerciale.

a) La question de savoir si le recourant tient ou non une comptabilité n'a pas été examinée par la commission intimée. Elle peut toutefois demeurer ouverte compte tenu de l'issue du litige.

b) Il s'agit dès lors de déterminer si l'activité d'artiste peintre exercée par le recourant, revêt un caractère commercial ou lucratif.

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 faits 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; Ernst BLUMENSTEIN/ Peter LOCHER, System des Steuerrechts, 6e éd. 2002, p. 176; Ernst HÖHN / Robert WALDBURGER, Steuerrecht, 9e éd. 2001, Band I, ad § 14 no 37 p. 304; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 2e éd. 2002, no 26-33 p. 85 ss; Markus REICH in: Martin ZWEIFEL/Peter ATHANAS, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, ad. art. 18 no 14 p. 159). Une activité lucrative indépendante peut être exercée à titre principal ou accessoire, être durable ou temporaire. 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 (Markus REICH in: Martin ZWEIFEL/Peter ATHANAS, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, ad. art. 8 no 1 ss p. 128 ss).

Quand bien même la notion d'activité lucrative englobe normalement les éléments mentionnés ci-dessus, ceci ne signifie pas qu'une activité pour laquelle certains de ces éléments feraient défaut ne devrait plus automatiquement être considérée comme indépendante. Ainsi, par exemple, pour des professions libérales ou artistiques, l'engagement de capital peut être inexistant. Le Tribunal fédéral a d'ailleurs admis qu'on peut se trouver en présence d'une activité lucrative indépendante lorsque le contribuable n'apparaît pas sur le marché et qu'il n'y a pas d'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle ou artisanale (ATF 122 II 446 consid. 5 p. 452 ss).

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.

Si, au contraire, 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. Il maintient, en d'autres termes, de manière purement artificielle une activité économiquement condamnée et qui, partant, ne

saurait plus être qualifiée de lucrative. Les dépenses qu'il y consacre ne peuvent alors, pour cette raison même, plus être considérées comme engagées en vue de se procurer un revenu; elles sont au contraire motivées par des considérations extra économiques; elles relèvent, en conséquence, de l'emploi du revenu (ou de la fortune) privé et, comme telles, ne sont pas déductibles du revenu brut (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.40/2003 du 12 septembre 2003).

Ainsi dans l'arrêt précité, le Tribunal fédéral (ci- après : TF) a refusé la déduction des pertes liées à l'activité d'une psychologue-psychothérapeute disposant par ailleurs d'une fortune suffisante.

De même, le TF confirmant un arrêt du Tribunal administratif, n'a pas admis qu'un artiste-peintre déduise de son salaire d'ingénieur civil les frais exposés dans le cadre de la production de son revenu de peintre, au motif qu'il n'avait pas le droit de faire état des frais d'acquisition d'un revenu inexistant, étant donné la relation de nécessité qui devait exister entre un revenu déterminé et les dépenses consenties pour obtenir ce dernier (RDAF 1984, p. 32).

Pour les mêmes raisons, les pertes liées à l'activité de productrice cinématographique, réalisées par une employée de banque, n'ont pas pu être déduites du revenu obtenu en cette dernière qualité (ATA W. du 2 février 1999 ; ATA T. du 6 janvier 2004).

5. Dans le cas d'espèce, il est constant que le recourant exerce son activité d'artiste peintre depuis de très nombreuses années. Il résulte du dossier que de 1987 à 1999 tous les exercices se sont soldés par des pertes. L'activité du recourant est par ailleurs demeurée déficitaire durant les années fiscales ultérieures. Au vu de ces résultats, force est dès lors de constater qu'aucune perspective sérieuse d'amélioration sensible et rapide de la situation peut raisonnablement être envisagée. En particulier, et conformément à la jurisprudence précitée, aucun investisseur raisonnable ne serait disposé, au vu de cette situation, à engager des fonds pour permettre la poursuite de cette activité

C'est dans ce contexte que doivent être prises en considération les pertes dégagées par l'activité du contribuable. Il est manifeste que celui-ci ne poursuit pas cette activité pour des raisons économiques

puisqu'elle est déficitaire depuis une douzaine d'années. Ainsi, si le recourant ne disposait pas de revenu provenant de sa fortune mobilière, il ne pourrait pas continuer à exercer son activité. Dans de telles conditions, l'activité d'artiste peintre de l'intéressé ne peut être qualifiée d'activité lucrative indépendante, l'intention de réaliser un bénéfice faisant défaut. En conséquence, les pertes invoquées ne sauraient être déduites du revenu du recourant.

6. Dès lors, le recours sera rejeté.

Un émoluments de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant. Vu l'issue du litige, il ne lui sera pas alloué d'indemnité (art.87 LPA).

PAR CES MOTIFS
Le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 18 décembre 2002 par Monsieur G_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 14 novembre 2002;

au fond :

le rejette ;

met à la charge du recourant un émoluments de CHF 1'000.-;

communique le présent arrêt à Mes Alexandre Faltin et Xavier Oberson, avocats du recourant, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale genevoise.

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Paychère, Schucani, Mmes Bonnefemme-Hurni, Bovy, juges.

Au nom du Tribunal administratif :
la greffière-juriste : le président :
C. Del Gaudio-Siegrist Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme N. Mega