

du 6 mai 2003

dans la cause

Monsieur M
représenté par Me Roland Burkhard, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Né en 1944, Monsieur M_____ exerce la profession de "journaliste-documentaliste" à titre indépendant, à Genève.

A teneur du fichier de l'Office cantonal de la population (ci-après : l'OCP), il est domicilié professionnellement dans cette ville, au n° __, de la rue B_____.

2. Dans sa déclaration provisoire pour l'exercice fiscal 1997, datée du 9 octobre 1997, M. M_____ a fait état d'un revenu et d'une fortune imposables respectivement de CHF 25'285 et CHF 196'198.-.

3. En date du 18 décembre 1997, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) lui a notifié un bordereau de taxation provisoire pour l'année 1997, d'un montant de CHF 5'911.50, calculé en fonction du revenu et de la fortune imposables tels que mentionnés dans sa déclaration provisoire.

4. Le 18 février 1998, M. M_____ a indiqué, dans sa déclaration définitive 1997, une pension de conjoint survivant de la caisse de prévoyance du personnel enseignant de l'instruction publique et des fonctionnaires de l'administration du canton de Genève (ci-après : CIA) de CHF 37'863, une rente survivant de la CNA de CHF 38'880.-, un revenu de CHF 218.- représentant le rendement de sa fortune mobilière, soit la valeur locative en CHF 8'073.- d'un immeuble sis en France.

Il faisait valoir entre autres déductions une perte de son activité indépendante chiffrée à CHF 40'083.-. Enfin, il mentionnait un revenu imposable de CHF 17'663.- au taux de CHF 24'152.- et une fortune imposable de CHF 22'042.- au taux de CHF 191'009.-.

5. Le 17 juillet 1998, un nouveau bordereau intitulé "rectificatif 1997" a été adressé à M. M_____, dans lequel l'AFC réclamait un supplément d'impôt de CHF 8'592.05.

Ce bordereau prenait en compte un revenu imposable de CHF 58'214.- au taux de CHF 64'636.- et une fortune imposable de CHF 2'327.- au taux de CHF 164'563.-.

6. Le 27 juillet 1998, M. M_____ a fait parvenir à l'AFC une réclamation contre le bordereau susmentionné.

Il faisait grief à l'AFC d'avoir écarté la perte en CHF 40'083, ainsi que les cotisations AVS en CHF 401.-, déjà payées à la caisse de compensation.

7. Dans sa déclaration provisoire pour l'exercice fiscal 1998, du 2 octobre 1998, M. M_____ a fait état d'un revenu et d'une fortune imposables respectivement de CHF 24'014.- et CHF 186'409.-.

8. En date du 28 décembre 1998, l'AFC lui a notifié un bordereau de taxation provisoire pour l'année 1998, d'un montant de CHF 5'622.85, calculé en fonction des montants précités.

9. Le 28 février 1998, M. M_____ a indiqué, dans sa déclaration définitive 1998, une pension de conjoint survivant de la CIA de CHF 37'883, une rente survivant de la CNA de CHF 38'888.-, un revenu de CHF 30.- représentant le rendement de sa fortune mobilière, soit la valeur locative en CHF 7'935.- d'un immeuble sis en France.

Il faisait valoir entre autres déductions une perte de son activité indépendante chiffrées à CHF 46'092.-.

10. Le 28 octobre 1999, L'AFC a adressé à M. M_____ un bordereau rectificatif modifiant la taxation provisoire 1998.

11. Ce bordereau a fait l'objet d'une réclamation le 29 octobre 1999 au motif que les "chiffres taxables" étaient sans rapport aucun avec la déclaration fiscale déposée.

12. Par décisions séparées du 24 octobre 2000, l'AFC statuant sur les deux réclamations formées par M. M_____ a maintenu les bordereaux rectificatifs 1997 et 1998.

L'activité indépendante de documentaliste, qui avait débuté en 1989, ne pouvait être considérée comme une activité commerciale au regard des chiffres d'affaires obtenus. Par conséquent, les pertes mentionnées en déduction dans les déclarations 1997 et

1998, ne pouvaient être acceptées.

13. Le 14 novembre 2000, M. M_____ a interjeté deux recours séparés contre ces décisions auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission). Il a conclu, principalement, à être libéré de toute imposition en Suisse, à l'exception de l'impôt à la source qui devait être prélevé sur sa rente CIA et, subsidiairement, à l'admission des pertes d'entreprises.

Dans ses écritures, il exposait être un "professionnel reconnu" et joignait une photocopie de sa carte de journaliste délivrée par la "National Union of journalists section française". Depuis fin 1994, il n'avait plus à être imposé en Suisse, dès lors que ses archives et bureaux se trouvaient dans sa résidence française, à F_____. Ses activités en Suisse se réduisaient à une case postale. La caisse nationale de compensation avait d'ailleurs reconnu sa qualité d'indépendant par des taxations minimales mais, compte tenu de sa situation en France, elle l'avait radié dès le 1er janvier 1999.

14. Invitée à répondre aux recours de M. M_____, l'AFC a déposé ses observations, le 30 mars 2001 et conclu au rejet de ceux-ci.

Le recourant n'avait subi que des pertes depuis le début de son activité indépendante à savoir :

exercice 1989

perte déclarée : CHF 14'085.70 recettes : CHF 2'154.50

exercice 1990

perte déclarée : CHF 16'974.32 recettes : CHF 6'427.83

exercice 1991

perte déclarée : CHF 17'356.71 recettes : CHF 9'730.95

exercice 1992

perte déclarée : CHF 22'587.35 recettes : CHF 5'452.20

exercice 1993

perte déclarée : CHF 35'088.87 recettes : CHF 17'807.08

exercice 1994

perte déclarée : CHF 33'559.21 recettes : CHF 2'158.55

exercice 1995

perte déclarée : CHF 34'549.22 recettes : CHF 2'812.00

exercice 1996

perte déclarée : CHF 40'082.85 recettes : CHF 4'797.30

exercice 1997

perte déclarée : CHF 46'091.70 recettes : CHF 8'969.80

S'agissant de la conclusion principale de M. M_____, l'AFC relevait que ce dernier était domicilié __, rue B_____ à Genève, depuis le 21 janvier 1971. Il avait annoncé son départ de Genève, à l'OCP le 14 avril 1999, pour y revenir, à la même adresse, le 5 mai 1999. Jusqu'au jour de son décès, l'épouse du recourant vivait d'ailleurs également au __, rue B_____, à Genève.

Quant aux conclusions subsidiaires, l'AFC constatait que l'activité indépendante du recourant n'était pas à même de lui procurer des revenus réguliers pour subvenir à ses besoins. Sans la mise au bénéfice de rentes substantielles en sa qualité de conjoint survivant, il n'aurait pu continuer à exercer son hobby à perte. L'activité de documentaliste du recourant ne pouvait être considérée comme une activité commerciale au sens de l'article 21 litt 1 LCP et c'était dès lors à bon droit que les pertes mentionnées dans les déclarations 1997 et 1998 n'avaient pas été admises en déduction.

15. Dans sa réplique du 31 mai 2000, M. M_____ a rappelé qu'il était "reporter documentaliste et écrivain". Il "sortait" quelques livres et éditait des articles pour des journaux spécialisés. Jusqu'au décès de son épouse, survenu le 29 mars 1994, c'était toujours cette dernière qui s'était occupée des papiers administratifs. Enseignante de nationalité suisse, son épouse avait l'obligation d'être domiciliée en Suisse, raison pour laquelle c'était depuis le printemps 1994 seulement qu'il vivait en France, pour preuve un certificat de domicile établi par la commune de X_____ (Haute-Savoie - France) du 5 mai 2001, attestant qu'il était domicilié dans ladite commune depuis mars 1994. M. M_____ versait en outre à la procédure une attestation de l'agence immobilière B_____ et Cie S.A. du 11 mai 2001, spécifiant qu'il n'avait jamais été titulaire d'un bail dans l'immeuble sis, __, rue B_____, à Genève.

16. L'AFC a dupliqué en date du 15 août 2001.

Le recourant n'avait pas apporté la preuve de la constitution d'un nouveau domicile en France, à compter du mois de mars 1994. Bien au contraire, il avait gardé son domicile à Genève, ainsi que l'attestait de manière expresse le fichier de l'OCP. Quant à l'activité déployée par M. M_____, seul était probant le fait qu'elle

n'était pas à même de lui procurer des revenus réguliers.

17. Par décision du 20 juin 2002, la commission a, après les avoir joints, rejeté les deux recours interjetés par M. M_____.

S'agissant des conclusions principales du recourant, ce dernier n'avait pas apporté la preuve qu'il était assujéti de manière illimitée aux impôts français depuis 1994, ni qu'il exerçait dans ce pays une activité lucrative indépendante. De même, il n'avait pas été à même de démontrer s'être constitué un véritable domicile en France au sens de l'article 23 CCS. C'était dès lors à bon droit que l'AFC l'avait assujéti de manière illimitée aux impôts genevois durant les exercices fiscaux 1997 et 1998.

La conclusion subsidiaire du recourant devait également être rejetée pour les motifs déjà exposés dans ses écritures du 30 mars 2001.

18. Le 26 juillet 2002, M. M_____ a formé recours auprès du Tribunal administratif contre cette décision et conclu à son annulation ainsi qu'au versement d'une indemnité valant participation aux honoraires de son conseil.

Reprenant pour l'essentiel les arguments développés dans ses écritures à la commission des 14 novembre 2000 et 31 mai 2001, il a précisé que, connaissant mal les démarches pour régulariser sa situation avec le contrôle des habitants, il avait laissé courir la situation jusqu'à ce que l'office cantonal de l'assurance maladie, l'AVS et même la chancellerie d'Etat lui demande de retirer ses papiers de Genève. Le fisc de Haute-Savoie avait constaté que la majorité de ses revenus provenaient d'autres pays, en particulier d'Angleterre et que son statut de journaliste professionnel l'exemptait de la taxe professionnelle en France et de divers autres impôts. En résumé, son domicile civil au sens de l'article 23 CCS avait été de 1968 à mars 1994 le ___ de la rue B_____, à Genève. Depuis cette date, il vivait à X_____, en Haute-Savoie. Il résidait par ailleurs quelques mois par années dans le sud de la France et en Espagne. Ce n'était que pour des questions de convenance personnelle qu'il avait conservé une case postale à Genève.

S'agissant des pertes liées à son activité

indépendante, il exposait qu'en raison des investissements fournis jusqu'alors, il devrait à l'avenir obtenir des revenus substantiels. Cela étant, l'absence de bénéfice ne signifiait pas que l'activité en question ne soit pas commerciale.

19. Le 25 octobre 2002, l'AFC a répondu au recours et conclut à son rejet.

Aux 1er janvier 1997 et 1998, dates pertinentes pour l'examen de sa situation, M. M_____ était domicilié à Genève. Aucune des pièces versées à la procédure par le recourant ne permettait de considérer que ce dernier se serait constitué un nouveau domicile. D'ailleurs, il avait continué à remplir ses déclarations fiscales à Genève sans jamais exposer être fiscalement assujetti à un autre endroit.

20. Le même jour, 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. 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. De nouvelles dispositions fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001 (loi sur l'imposition des personnes physiques - détermination du revenu net - calcul de l'impôt et du rabais d'impôt - compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 - LIPP - V D 3 16). Toutefois, dans la présente cause, l'ensemble des faits pertinents, antérieurs à l'entrée en vigueur du nouveau droit, doivent être examinés sous l'angle des dispositions légales applicables au moment des faits (ATA B. du 26 juin 2001). La loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP; D 3 05) est donc applicable au présent litige.
3. En l'espèce, le recourant allègue s'être constitué un nouveau domicile en France à compter de la fin du mois de mars 1994.

Il s'agira dès lors d'établir si aux 1er janvier

1997 et 1er janvier 1998 (dates déterminantes pour l'examen de la situation personnelle du contribuable pour les taxations 1997 et 1998), le recourant était légalement domicilié à Genève et assujetti de manière illimitée aux impôts dans ce canton.

4. a. Selon l'article 2 alinéa 1 LCP, sont astreintes au paiement des impôts sur leur revenu et sur leur fortune les personnes physiques domiciliées dans le canton.

b. Le domicile fiscal correspond en principe au domicile civil, c'est à dire le lieu où la personne réside avec l'intention de s'établir durablement (art. 23 al. 1 CC), ou le lieu où se situe le centre de ses intérêts personnels et professionnels (ATF 125 I 54; ATA W. du 18 mars 2003). Il n'est pas nécessaire à cet égard qu'elle ait l'intention d'y demeurer pour toujours ou pour une durée indéterminée. Il suffit qu'elle veuille faire d'un endroit déterminé le centre de ses relations personnelles et économiques et qu'elle lui confère ainsi une certaine stabilité. Le lieu où une personne a déposé ses papiers ou exerce ses droits politiques n'a pas de portée déterminante; ces circonstances extérieures peuvent toutefois constituer des indices à l'appui du domicile fiscal lorsqu'ils sont confirmés par ailleurs par le comportement de la personne (ATA C. du 4 mai 1999; RDAF 1998 p. 68 et jurisprudence citée).

c. Pour déterminer le domicile fiscal d'une personne qui alterne les séjours à deux endroits différents, notamment lorsque le lieu où elle exerce son activité ne coïncide pas avec le lieu où elle réside, il faut examiner avec lequel de ces endroits ses relations sont les plus étroites. Le centre des intérêts vitaux se détermine d'après l'ensemble des événements objectifs extérieurs permettant de reconnaître ces intérêts, et non simplement d'après les souhaits exprimés par la personne concernée (ATF 123 I 289).

d. Enfin, nul ne peut avoir plusieurs domiciles (art. 23 al. 2 CC). Toute personne conserve en effet son domicile aussi longtemps qu'elle ne s'en est pas créé un nouveau (art. 24 al. 1 CC). Le fardeau de la preuve lui incombe et elle doit ainsi établir non seulement qu'elle a rompu ses liens avec son précédent domicile, mais aussi qu'elle en a créé un nouveau.

5. Dans la présente affaire, le Tribunal administratif relève que le contribuable a spontanément

rempli et signé ses déclarations fiscales 1997 et 1998 en indiquant, en regard de la rubrique domicile pour 1996 et 1997 : 360 jours - __, rue B_____, Genève.

Ce n'est que beaucoup plus tard, soit le 14 novembre 2000, à l'occasion de son recours auprès de la commission, que le recourant, après s'être entouré de l'avis d'un mandataire professionnellement qualifié, a changé sa version des faits et fait valoir, pour la première fois, qu'il n'était plus contribuable en Suisse, depuis fin 1994. Le tribunal de céans ne retiendra pas cette version tardive. La préférence doit en principe être accordée à celle que l'intéressé a donnée en premier, alors qu'il en ignorait les conséquences juridiques, les explications nouvelles pouvant être, consciemment ou non, le produit de réflexions ultérieures (ATA C. du 4 mai 1999).

De même, les pièces produites par le recourant pour justifier de la constitution d'un nouveau domicile en France dès le printemps 1994, ne sauraient, au regard de la jurisprudence précitée, être considérées autrement que comme des indices, non corroborés en l'espèce, par le comportement du recourant. En effet, sa volonté de se constituer un nouveau domicile n'était nullement reconnaissable pour les tiers - dont la Caisse cantonale genevoise de compensation qui a pris acte de son départ de Genève, au 31 décembre 1998 seulement - puisque son courrier a continué à lui être adressé à son adresse genevoise. Aucune pièce ne démontre par ailleurs, qu'il aurait été assujetti aux impôts, depuis 1994, dans un autre lieu que Genève.

Enfin, le recourant, bien que propriétaire d'une maison en France, n'allègue pas avoir d'attaches personnelles et/ou professionnelles particulières dans ce pays, ni dans aucun autre d'ailleurs, aux périodes considérées.

Pour toutes ces raisons, le Tribunal administratif confirmera que M. M_____ était assujetti de manière illimitée aux impôts cantonaux genevois, pour les taxations 1997 et 1998. Le recours sera donc rejeté sur ce point.

6. A titre subsidiaire, le recourant fait grief à l'AFC de n'avoir pas considéré son activité de journaliste-documentaliste comme une activité commerciale indépendante et par conséquent refusé d'admettre en

déduction les pertes mentionnées dans les déclarations 1997 et 1998.

7. A teneur de l'article 16 LCP, l'impôt sur le revenu est perçu sur l'ensemble des revenus nets annuels réalisés par le contribuable.

8. Les dépenses à caractère social, pour attributions faites à autrui, ou celles liées à l'acquisition du revenu sont déduites (art. 21 LCP).

Cette disposition énumère exhaustivement les exceptions à l'impôt sur le revenu. La nature et l'étendue des déductions autorisées doivent par conséquent être interprétées restrictivement (ATA S. du 3 décembre 2002; AFC c/H. du 22 novembre 2002; H. du 26 novembre 1996).

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

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 S. du 3 décembre 2002; D. du 20 juin 1979 in RDAF 1979, p. 330).

En l'espèce, est seule litigieuse la condition de la forme commerciale, celle liée à la tenue d'une comptabilité étant remplie. Il convient donc de déterminer, si c'est à juste titre, que la commission a considéré que les pertes invoquées par le recourant ne résultaient pas d'une activité indépendante à caractère commercial.

10. 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 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 (RDAF 1992, p. 275). Ainsi, le Tribunal administratif a refusé d'admettre la déduction des pertes liées à l'activité de productrice cinématographique, réalisées par une employée de banque, du revenu obtenu en cette dernière qualité (ATA W. du 2 février 1999, voir également RDAF 1984 p. 32).

Pour les mêmes raisons, les pertes liées à l'activité de psychologue/psychothérapeute, réalisées par une recourante disposant par ailleurs d'une fortune suffisante, n'ont pas pu être déduites du revenu provenant de cette dernière (ATA S. du 3 décembre 2002).

11. La situation du recourant ne diffère pas des cas précités. Même s'il n'est pas contesté que ce dernier rencontre des difficultés à réaliser un bénéfice dans le cadre de sa profession de "journaliste-documentaliste", il n'en demeure pas moins que la relation de nécessité précitée fait défaut et que si ce dernier ne bénéficiait pas de rentes substantielles, en sa qualité de conjoint survivant, il n'aurait pas pu continuer à exercer sa profession, sous cette forme.
12. Dès lors, sur ce point également, le recours sera rejeté.

Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant qui succombe. 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 26 juillet 2002 par Monsieur M_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 20 juin 2002;

au fond :

le rejette ;

met à la charge du recourant un

émolument de CHF 1'000.-;

communique le présent arrêt à Me Roland Burkhard, avocat du recourant, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

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

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 :

Mme M. Oranci