

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4331/2007-ICCIFD

ATA/146/2011

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 8 mars 2011**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Madame D \_\_\_\_\_,**  
représentée par Madame F \_\_\_\_\_, mandataire

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière  
administrative du 2 novembre 2009 (DCCR/1104/2009)**

---

## EN FAIT

1. Madame D\_\_\_\_\_ (ci-après : la contribuable), née en 1942, est domiciliée 12, route Y\_\_\_\_\_ à Genève.

2. Dans sa déclaration fiscale 2006, la contribuable a déclaré avoir perçu de son employeur, SRG SSR idée suisse (ci-après : SSR), CHF 9'453.- au titre de revenu brut lié à l'activité dépendante et CHF 65'936.- au titre de rentes (AVS et LPP).

Elle a complété le feuillet relatif à l'activité indépendante, mentionnant qu'elle était artiste-peintre avec pour adresse son domicile privé, 12, route Y\_\_\_\_\_. Elle n'a fait état d'aucun revenu provenant de cette activité indépendante. En revanche, elle a déclaré une perte commerciale de CHF 18'658.-.

Pour justifier ce montant, elle a annexé à sa déclaration un « compte de résultat » faisant état d'un chiffre d'affaires résultant des ventes équivalant à CHF 0.-, mais des charges pour le montant précité, selon le détail suivant :

- achat matériaux-fourniture CHF 12'441.- ;
- autres charges d'exploitation - installation-atelier CHF 1'200.- ;
- loyer CHF 4'104.- ;
- vernissage CHF 913.-.

3. Le 29 août 2007, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a adressé à la contribuable :

- un bordereau d'imposition pour l'impôt communal et cantonal (ci-après : ICC) 2006 de CHF 14'382,15, fondé sur un revenu de CHF 68'302.- et une fortune de CH 659'533.- ;
- un bordereau d'imposition pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2006 de CHF 1'512,75, fondé sur un revenu de CHF 76'115.-.

Ce faisant, l'AFC-GE n'a pas pris en compte la perte commerciale de CHF 18'658.- précitée, dès lors que ces pertes ne pouvaient être admises qu'à concurrence des gains qu'elles avaient permis de réaliser.

4. Par courrier du 4 septembre 2007, la contribuable, représentée par sa fille, Madame F\_\_\_\_\_, a adressé une réclamation à l'AFC-GE. Elle avait organisé une exposition de ses œuvres entre décembre 2006 et février 2007. Au

31 décembre 2006, elle n'avait encaissé aucun produit mais avait eu des dépenses. Elle comprenait de la position de l'AFC-GE que les charges encourues en 2006 étaient « des frais justifiés par l'usage commercial à déduire de tout revenu généré par l'activité dans les délais prescrits dans les dispositions fédérales et cantonales topiques ». Si ce qu'elle déduisait ne correspondait pas à la position de l'AFC-GE, celle-ci devait le lui faire savoir par retour du courrier. Elle faisait élection de domicile chez sa fille au chemin \_\_\_\_\_ à Collonge-Bellerive.

5. Le 11 octobre 2007, considérant le courrier précité comme une réclamation, l'AFC-GE a adressé à la contribuable deux lettres, l'une relative à l'ICC et l'autre à l'IFD, selon lesquelles elle maintenait les taxations. Pour l'ICC, elle se référait à l'art. 3 let. b al. 3a de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP V - D 3 08), et pour l'IFD, à l'art. 27 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). Mme D\_\_\_\_\_ n'avait réalisé aucun revenu de son activité indépendante. Selon les dispositions précitées, elle ne pouvait déduire que les frais ayant permis de réaliser des gains, ce qui n'était pas le cas en l'espèce.
6. Le 9 novembre 2007, Mme D\_\_\_\_\_ a interjeté recours, par un seul acte, contre les deux décisions sur réclamation précitées auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI), et auprès de celle pour l'IFD, remplacées depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA) puis, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI).

Le recours relatif à l'ICC a été traité par la CCRMI, sous le numéro de cause A/4331/2007, tandis que celui relatif à l'IFD l'a été par la commission cantonale de recours en matière d'impôt fédéral direct (ci-après : CCRIFD) sous le numéro de cause A/4332/2007.

Dans les deux causes, Mme D\_\_\_\_\_ a présenté une argumentation similaire. Elle déployait une activité d'artiste-peintre en remplacement de l'activité lucrative dépendante, exercée auprès de la SSR jusqu'en 2006. Elle comptait exercer sa passion pour l'art plastique afin d'en obtenir un revenu complémentaire.

Elle avait organisé sa première exposition du 14 décembre 2006 au 8 février 2007 dans une galerie de la Vieille-Ville. Cinq objets avaient été vendus à cette occasion pour le prix total de CHF 12'030.-, réglés à la Galerie \_\_\_\_\_, dont elle devait se voir rétrocéder les 60 %. A la date du recours, elle n'avait perçu que CHF 2'500.- de cette galerie, qui faisait l'objet de poursuites. Elle comptait poursuivre la vente de ses œuvres. Les dépenses qu'elle avait engagées, qui constituaient des pertes pour l'exercice 2006, devaient être admises en déduction de son revenu de cette année-là.

7. Le 31 juillet 2008, dans les causes A/4331/2007 et A/4332/2007 et par une argumentation identique, l'AFC-GE a conclu au rejet des recours. Compte tenu du principe de périodicité et d'étanchéité des exercices fiscaux, c'était la situation au 31 décembre de l'année civile qui déterminait l'assujettissement fiscal. Les déductions autorisées étaient fixées exhaustivement et limitativement par la loi. La déduction de pertes commerciales prévue à l'art. 3 let b LIPP-V, respectivement à l'art. 27 al. 1 LIFD, n'était possible que si lesdites pertes pouvaient être rattachées à la réalisation de revenus. Les dépenses liées à l'exercice d'un hobby n'étaient pas déductibles.
8. Le 29 août 2008, la recourante a persisté dans son recours. Elle exerçait une activité indépendante. L'exposition qu'elle avait organisée à la Galerie \_\_\_\_\_ à Genève en était la preuve. Elle se référait à un arrêt du Tribunal administratif du canton de Vaud du 9 janvier 2003 qui s'appliquait à son cas et dans lequel cette juridiction avait admis l'existence d'une telle activité indépendante.

Si son activité d'artiste-peintre n'était pas admise comme telle, cela signifiait que ses bénéfices futurs sur la vente de ses œuvres ne seraient pas soumis à l'impôt. Elle contestait avoir demandé que ses charges commerciales soient déduites du revenu de son activité lucrative dépendante.
9. Le 3 septembre 2008, l'AFC-GE a renoncé à dupliquer dans les deux causes.
10. Après avoir joint les deux causes, la CCRA a rejeté les deux recours le 2 novembre 2009. Il n'y avait pas de déduction possible de perte dans le cadre d'une activité lucrative indépendante lorsque celle-ci ne générait pas de revenu. Cette décision a été notifiée à la recourante le 11 novembre 2009.
11. Le 8 décembre 2009, Mme F\_\_\_\_\_ a interjeté recours au nom de sa mère contre la décision précitée de la CCRA, en concluant à l'annulation du bordereau IFD 2006.
12. Le 9 décembre 2009, des conclusions similaires concernant l'annulation du bordereau ICC 2006 ont été déposées au Tribunal administratif (ci-après : Tribunal administratif), devenu depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 la chambre administrative de la section administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), sans autre commentaire.
13. Seul l'acte de recours du 8 décembre 2009 contenant les conclusions en annulation du bordereau d'IFD a été transmis à l'AFC-GE le 29 janvier 2010.

Mme D\_\_\_\_\_ avait reçu la décision de la CCRA le 11 novembre 2009. A l'appui de son recours, elle développait l'argumentation présentée antérieurement. Elle entendait sérieusement exercer à titre d'indépendante une activité sous son nom d'artiste, B\_\_\_\_\_. Elle avait déjà une certaine notoriété,

ayant été primée pour une œuvre dans un concours d'architecture. C'était dans ce but qu'elle avait envisagé d'emménager, en 2006, un atelier dans son appartement privé et engagé diverses dépenses, tout en organisant une première exposition du 14 décembre 2006 au 8 février 2007 à la Galerie \_\_\_\_\_, suite à laquelle elle avait vendu des objets pour une valeur de CHF 12'000.-. Elle envisageait d'organiser une autre exposition à Zürich et œuvrait pour de nouvelles créations artistiques à y présenter. Elle avait investi des fonds dans l'optique de réaliser des profits et donc devait pouvoir faire déduire les charges de ses revenus en 2006. Si tel ne pouvait être le cas, tout ce qu'elle réaliserait lors de l'aliénation de ses œuvres devrait être exonéré d'impôt. Elle se référait, à l'appui de son argumentation, à la position du Tribunal fédéral dans un arrêt 2C\_101/2008 du 18 juin 2008.

14. Le 22 mars 2010, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. A teneur de la jurisprudence constante de la chambre de céans et du Tribunal fédéral, lorsqu'une personne se lançait dans une activité lucrative indépendante aucun montant ne pouvait être déduit à titre de perte commerciale en l'absence de revenu. L'arrêt du Tribunal fédéral du 18 juin 2008 précité dont la recourante se prévalait n'était pas pertinent. L'activité indépendante, dans la cause en question, avait été exercée dans la continuité d'une activité déployée par un contribuable, dans un premier temps en raison individuelle, et puis dans le cadre d'une société en commandite. Les pertes admises résultaient d'une activité lucrative indépendante, qui n'avait pas un caractère de hobby ou d'une activité sporadique exercée en dehors des rapports de travail. Dans le cas de Mme D\_\_\_\_\_, dès lors qu'elle n'avait pas réalisé de revenu en 2006 par son activité artistique, elle ne pouvait pas déduire de pertes afférentes à celle-ci. Sa conclusion subsidiaire devait être rejetée en vertu des principes de périodicité de l'impôt et de l'étanchéité des exercices fiscaux.
15. Le 22 mars 2010, l'administration fédérale des contributions a renoncé à présenter des observations, concluant à la confirmation de la décision querellée.
16. Le 26 mars 2010, le juge délégué a informé les parties que la cause était gardée à juger, sauf requête complémentaire à formuler jusqu'au 10 avril 2010.
17. Le 8 avril 2010, Mme D\_\_\_\_\_ a rappelé que son recours était également dirigé contre la partie du dispositif de la décision de la CCRA du 2 novembre 2009 qui concernait l'ICC. Suite à une erreur d'impression, les conclusions du recours déposé le 8 décembre 2009 n'avaient pas précisé cela. Elle avait rectifié cette erreur en déposant des conclusions complémentaires au greffe du Tribunal administratif le 9 mars 2010.
18. Le 20 octobre 2010, le juge délégué a transmis à l'AFC-GE les conclusions complémentaires en question, après avoir constaté qu'elles n'avaient pas été transmises à celle-ci, et lui a accordé un délai pour répondre à ce volet du recours.
19. Le 27 octobre 2010, l'AFC-GE a conclu au rejet des recours.

20. L'AFC-CH a renoncé à déposer des observations.
21. Le 28 octobre 2010, les parties ont été avisées que la cause était gardée à juger.

## EN DROIT

1. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative de la Cour de justice, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1<sup>er</sup> janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable de ce point de vue (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010 - aLOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 dans sa teneur au 31 décembre 2010). Il en va de même des conclusions complémentaires déposées au greffe de la Chambre de céans le 9 décembre 2010, soit dans le délai de recours de trente jours.
3. Le litige porte sur le refus de déduire du revenu ICC et IFD 2006 les pertes liées à l'activité indépendante d'artiste-peintre, dans laquelle la recourante s'est lancée en 2006 lorsqu'elle a pris sa retraite.
4. Sur le plan fédéral, les normes relatives à la taxation de l'activité lucrative indépendante sont régies par LIFD. Les contribuables exerçant une telle activité sont autorisés à déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 1 LIFD). Sont notamment déductibles :
  - les pertes subies durant les trois périodes de calcul précédentes qui n'ont pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu imposable des années précédentes (art. 31 al. 1 LIFD) ;
  - les amortissements et les provisions au sens des art. 28 et 29 LIFD (art. 27 let. a LIFD) ;
  - les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées (art. 27 let b LIFD).

5. a. Sur le plan cantonal, la nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques adoptée le 12 juin 2009 par le Grand Conseil a été acceptée en votation populaire le 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Cette loi unifie les cinq lois issues de l'adaptation de la législation fiscale genevoise sur l'imposition des personnes physiques aux exigences de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). A teneur de son art. 69 al. 1 let. e, la LIPP abroge la loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16).

Conformément à son art. 71, la LIPP est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010. D'après son art. 72 al. 1, elle s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010. Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

Le litige concernant la période fiscale 2006 doit ainsi être examiné au regard de l'aLIPP-V, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001.

- b. En matière d'ICC, selon l'art. 1 aLIPP-V, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus bruts les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 2 à 8.

En application de l'art. 3 al. 3 aLIPP-V, sont déduits du revenu provenant d'une activité lucrative indépendante « les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Font notamment partie de ces frais :

- les dépenses faites pour l'exploitation d'un commerce, d'une industrie ou d'une entreprise et celles qui sont nécessaires pour l'exercice d'une profession ou d'un métier (art. 3 al. 3 let. a aLIPP-V) ;
- le loyer des locaux et des immeubles qui sont affectés à l'exercice d'un commerce, d'une industrie, d'une profession ou d'un métier (art. 3 al. 3 let. b aLIPP-V) ;
- les pertes de sept exercices au plus précédant la période fiscale, pour la part qui n'a pas pu être déduite dans la taxation de l'impôt d'années antérieures (art. 3 al. 3 let. f aLIPP-V) ».

6. La question de la déduction des pertes liées à une activité lucrative indépendante est réglée de manière similaire par les législations fiscales cantonale et fédérale (ATA/126/2010 du 2 mars 2010, consid. 6 ; dans ce sens également : circulaire de la direction de l'administration fiscale cantonale du 22 novembre 2002 aux associations professionnelles). Le présent contentieux relatif à l'ICC et l'IFD peut donc en l'espèce être tranché suivant les mêmes principes.

7. Selon la doctrine et la jurisprudence constantes, la notion de « perte commerciale » doit être interprétée de manière restrictive (ATA/754/2002 du

26 novembre 2002). Il faut entendre par-là la perte qui résulte du fait que, pour l'exercice fiscal pris en considération et en ce qui concerne l'activité commerciale exercée, 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).

8. Suivant le principe de la généralité de l'impôt, les pertes, 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, aucune déduction ne peut être faite 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/126/2010 précité, consid. 8c ; ATA/754/2002 du 3 décembre 2002 ; RDAF 1992, p. 275). Ainsi, pour ce motif, le 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, (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 par celle-ci du revenu obtenu en cette dernière qualité (ATA/90/1999 du 2 février 1999).

En l'occurrence, c'est au cours de l'exercice fiscal 2006 que la recourante, à l'occasion de sa retraite, s'est lancée dans le développement de son atelier de peintre et la vente de ses créations artistiques par l'organisation d'une exposition. Même si, conformément au principe de périodicité, elle a comptabilisé en 2006 les dépenses engagées dans ce cadre c'est à tort, en vertu des principes rappelés ci-dessus, qu'elle prétend pouvoir déduire celles-ci de ses revenus. En effet, elle n'a, en 2006, réalisé aucun revenu en lien avec cette activité si bien que ces montants ne peuvent être considérés comme des dépenses ayant permis la réalisation d'un revenu. Ils ne peuvent donc être pris en compte comme déduction au sens des art. 31 LIFD et 3 al. 3 a LIPP-V. Tout au plus s'agit-il de montants investis et prélevés par la recourante sur sa fortune privée en vue d'une activité future. Le contentieux ne portant que sur l'année 2006, point n'est besoin, vu cette absence de revenu, de déterminer si l'activité dans laquelle l'intéressée s'est lancée remplit les conditions d'une activité lucrative indépendante, principale ou accessoire, ou si elle doit être considérée comme un hobby.

9. L'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_101/2008 du 18 juin 2008 (RDAF II 505) cité par la recourante n'est pas pertinent. Il traite en effet d'une question différente de celle posée par le présent contentieux, soit la prise en compte de pertes engendrées par une activité commerciale en raison individuelle lorsque celle-ci continue, sous une autre forme juridique.
10. En vertu des principes de périodicité de l'impôt et de l'étanchéité des examens fiscaux, la décision de l'AFC-GE ne règle que la situation de la contribuable pour l'exercice fiscal 2006. De même, ce n'est que de ce contentieux



que la chambre de céans est saisie. Pour cette raison, les conclusions prises par la recourante en vue de faire constater des éléments ou des principes réglant son assujettissement ultérieur, sont irrecevables, tant sur le plan de l'IFD que de l'ICC.

11. Le recours sera rejeté, dans la mesure où il est recevable. Un émolument de CHF 750.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

rejette le recours interjeté le 8 décembre 2009 par Madame D\_\_\_\_\_ contre la décision du 2 novembre 2009 de la commission cantonale de recours en matière administrative dans la mesure où il est recevable ;

met un émolument de CHF 750.- à la charge de Madame D\_\_\_\_\_ ;

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

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 Madame D\_\_\_\_\_, soit pour elle à Madame F\_\_\_\_\_, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière juriste :

la présidente siégeant :

S. Hüsler Enz

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :