

Tribunale federale
Tribunal federal

2A.40/2003/KJE/elo
{T 0/2}

Arrêt du 12 septembre 2003
Ile Cour de droit public

Composition
MM. les Juges Wurzbürger, Président,
Müller et Meylan, juge suppléant.
Greffière: Mme Kurtoglu-Jolidon.

Parties
X. _____, recourante,
représentée par Me Anne Sonnex Kyd, avocate,
avenue Krieg 44, case postale 45, 1211 Genève 17,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève, rue du Stand 26, case postale 3937,
1211 Genève 3,
Tribunal administratif du canton de Genève,
rue du Mont-Blanc 18, case postale 1956,
1211 Genève 1.

Objet
impôt fédéral direct 1997-1998 (activité lucrative indépendante),

recours de droit administratif contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Genève du 3 décembre 2002.

Faits:

A.

Domiciliée à Genève, X. _____, née en 1941, y exerce depuis 1993, à titre indépendant, la profession de psychologue et psychothérapeute. Elle a déposé les déclarations fiscales cantonales 1996 et 1997, basées sur les revenus obtenus en 1995, respectivement en 1996, et donc valables également pour l'impôt fédéral direct 1997-1998. Il en ressortait un revenu moyen imposable, pour l'impôt fédéral direct de la période fiscale 1997-1998, de 62'083 fr. après déduction des pertes liées à l'activité de la contribuable à raison de 12'055 fr. en 1995 (14'055 fr. de charges moins 2'000 fr. de produits) et de 41'429 fr. en 1996 (43'429 fr. de charges moins 2'000 fr. de produits). X. _____ a, en outre, déclaré une fortune imposable pour l'impôt cantonal et communal, de 3'777'767 fr. en 1995 et de 3'903'701 fr. en 1996.

Par décision de taxation du 20 novembre 1998, confirmée par décision sur réclamation le 17 mars 2000, l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale) a arrêté le revenu imposable pour l'impôt fédéral direct 1997-1998 à 93'700 fr., soit la moyenne entre le revenu net 1995 d'un montant de 90'382 fr. et le revenu net 1996 d'un montant de 97'052 fr. Cette administration n'a admis la déduction des frais généraux, pour 1995 et 1996, qu'à concurrence du chiffre d'affaires réalisé ces mêmes années.

B.

X. _____ a recouru vainement auprès de la Commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après: la Commission), puis du Tribunal administratif du canton de Genève (ci-après: le Tribunal administratif).

Ce dernier, statuant par arrêt du 3 décembre 2002, a rappelé que si, selon le principe de la généralité de l'impôt, les déductions, y compris les dépenses afférentes à un revenu déterminé, étaient soustraites du revenu global et non pas de chacun des éléments de revenu qu'elles concernent, il ne pouvait cependant être fait de déduction lorsque le revenu était inexistant, étant donné la relation de nécessité qui doit exister entre un revenu déterminé et les dépenses consenties pour obtenir celui-ci. Il a considéré que la situation de X. _____ réalisait cette hypothèse, et qu'en effet, bien qu'elle

rencontrât des difficultés à réaliser un bénéfice dans l'exercice de sa profession, il n'en restait pas moins que cette relation de nécessité faisait défaut et que, si l'intéressée ne disposait pas des revenus provenant de sa fortune, elle n'aurait pas pu continuer à exercer cette profession comme indépendante.

C.

Agissant par la voie du recours de droit administratif, X. _____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt du Tribunal administratif, ainsi que les décisions de la Commission cantonale de recours et de l'Administration fiscale et, principalement, de dire que les charges de son activité indépendante, soit 14'055 fr. pour 1995 et 43'429 fr. pour 1996, doivent être déduites des revenus globaux de ces mêmes années, subsidiairement, de renvoyer la cause à l'autorité inférieure ou de première instance pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

L'Administration fiscale et l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet du recours. Le Tribunal administratif s'en remet à justice en ce qui concerne la recevabilité du recours et déclare persister dans les termes et conclusions de son arrêt.

D.

Le 24 juin 2003, X. _____ a fait parvenir au Tribunal fédéral des pièces supplémentaires. Elle a ensuite été autorisée à déposer une réplique limitée aux éventuels éléments nouveaux contenus dans les observations de l'Administration fiscale et de l'Administration fédérale des contributions. Elle y confirme ses conclusions.

Le Tribunal fédéral considère en droit:

1.

Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 129 II 225 consid. 1 p. 227; 128 II 13 consid. 1a p. 16, 46 consid. 2a p. 47 et la jurisprudence citée).

1.1 Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre un arrêt rendu par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale et fondé sur le droit public fédéral, le présent recours est recevable en vertu des art. 97 ss OJ, ainsi que de la règle particulière de l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (ci-après: LIFD ou la loi sur l'impôt fédéral direct; RS 642.11), en vigueur depuis le 1er janvier 1995.

Toutefois, le présent recours de droit administratif est irrecevable dans la mesure où il conclut à l'annulation des décisions prises par l'Administration fiscale et par la Commission, étant donné l'effet dévolutif du recours déposé auprès du Tribunal administratif (ATF 126 II 300 consid. 2a p. 302/303; 125 II 29 consid. 1c p. 33; 104 Ib 412 consid. 1c p. 416; cf. Ulrich Häfelin/Georg Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 3e éd., n. 1402 p. 356).

1.2 Lorsque le recours est dirigé, comme en l'espèce, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans la décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 105 al. 2 OJ). Aussi, la possibilité d'alléguer des faits nouveaux ou de faire valoir de nouveaux moyens de preuve est-elle très restreinte (ATF 128 II 145 consid. 1.2.1 p. 150; 125 II 217 consid. 3a p. 221; 124 II 409 consid. 3a p. 420; 121 II 97 consid. 1c p. 99; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2e éd., p. 286/287). Selon la jurisprudence, seules sont admissibles dans ce cas les preuves que l'instance inférieure aurait dû retenir d'office, et dont le défaut d'administration constitue une violation de règles essentielles de procédure (ATF 124 II 409 consid. 3a p. 420; 121 II 97 consid. 1c p. 99; 107 Ib 167 consid. 1b p. 169). En particulier, les modifications ultérieures de l'état de fait ne peuvent normalement pas être prises en considération, car on ne saurait reprocher à une autorité d'avoir mal constaté les faits, au sens de l'art. 105 al. 2 OJ, lorsque ceux-ci ont changé après sa décision (ATF 125 II 217 consid. 3a p.

221; 121 II 97 consid. 1c p. 99; 107 Ib 167 consid. 1b p. 169; voir aussi ATF 122 II 1 consid. 1b p. 4, 299 consid. 5d p. 310 et 385 consid. 2 p. 390).

Le 24 juin 2003, la recourante a produit de nouvelles pièces, soit ses états financiers au 31 décembre 2002 qui montraient un bénéfice de 2'854.95 fr. Il ne s'agit pas d'un fait que l'autorité intimée aurait dû retenir d'office, puisqu'elle a rendu son arrêt le 3 décembre 2002 et que les états financiers susmentionnés ont été établis postérieurement à cette date. Partant, le Tribunal administratif ne pouvait en tenir compte. Ces nouvelles pièces ne sont donc pas recevables.

2.

Il s'agit de définir si les pertes subies par la recourante, dans le cadre de son activité de psychologue-psychothérapeute en 1995 et 1996, peuvent être déduites de ses revenus bruts de ces

mêmes années pour l'impôt fédéral direct 1997-1998.

2.1 Selon l'art. 18 al. 1 LIFD, sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante. Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33 LIFD. Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 1 LIFD); font notamment partie de ces frais les amortissements et provisions au sens des articles 28 et 29 LIFD (art. 27 al. 2 lit. a LIFD). Les pertes subies durant les trois périodes de calcul précédentes peuvent être déduites du revenu moyen de la période de calcul (art. 43 LIFD), à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu imposable des années précédentes (art. 31 al. 1 LIFD).

2.2 Il résulte du texte même de l'art. 27 LIFD que des pertes ne sauraient être déduites qu'autant qu'elles se sont produites dans l'exercice d'une activité lucrative indépendante, soit d'une activité destinée à procurer un revenu à celui qui s'y livre. Les pertes consistent alors dans l'excédent des charges - soit de l'ensemble des dépenses engagées, conformément à l'usage commercial ou professionnel, en vue d'acquies ce revenu - reporté au compte de résultats d'un exercice déterminé sur les produits réalisés pendant la même période.

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; Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 6e éd., p. 176; Ernst Höhn / Robert Waldburger, Steuerrecht, 9e éd., Band I, ad § 14 no 37 p. 304; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2e éd., 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, dans le cas normal, englobe bien 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).

2.3 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.

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'art. 31 al. 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.

2.4 Dans le cas particulier, il est constant que la recourante exerce comme psychologue et psychothérapeute indépendante depuis 1993. Il résulte du dossier cantonal que, pour les exercices 1993, 1994, 1995 et 1996, le chiffre d'affaires réalisé dans l'exercice de cette activité s'est établi à respectivement 280 fr., 887 fr. 50, 2'000 fr. et 2'000 fr., pour des charges de respectivement 6'793 fr., 12'948 fr., 14'055 fr. 75 et 43'429 fr. 50; soit des pertes de respectivement 6'513 fr., 12'060 fr. 95, 12'055 fr. 35 et 41'429 fr. 50.

Il faut ainsi constater, au vu de ces résultats, que, après quatre ans, le taux d'activité déployé par la recourante demeure extrêmement faible et les recettes hors de proportion avec les charges, même si certains chiffres extrêmes doivent être pris avec quelque précaution. Il en est ainsi, par exemple, des charges de 43'429 fr.50 pour l'exercice 1996 qui comprennent un poste "provision pour litige" se montant à 24'779 fr. 20. Il n'apparaît pas d'emblée clairement s'il s'agit d'un litige en relation avec l'activité exercée par la recourante, si une provision de cette importance était justifiée et si, partant, ce montant eût, en toute hypothèse, été déductible et, dans l'affirmative, dans quelle proportion.

La recourante n'affirme elle-même pas que ces résultats seraient dus à des facteurs dont tout laissait prévoir qu'ils ne seraient que passagers. Elle insiste certes, et à juste titre, sur le temps nécessaire pour se constituer une clientèle, mais elle fait également état de son âge et du fait que ses prestations ne sont remboursables qu'autant qu'elles ont été fournies sur prescription d'un psychiatre, ce qui constitue des facteurs structurels et donc durables.

Il faut dès lors admettre qu'au vu des résultats enregistrés en 1993 et 1994, et alors qu'aucune perspective sérieuse d'amélioration sensible et rapide de la situation ne paraissait pouvoir être raisonnablement envisagée, ce qu'ont confirmé les résultats des exercices 1995 et 1996, la question de la justification économique de l'activité exercée par la recourante ne pouvait plus être éludée. En outre, au vu de cette situation, aucun investisseur raisonnable n'aurait sans doute été disposé à engager des fonds (ou des fonds supplémentaires) pour permettre la poursuite de cette activité.

C'est ce que confirment au demeurant les exercices ultérieurs 1997 à 2001, dont les résultats ont été, en cours de procédure, portés à la connaissance du Tribunal administratif, et qui se soldent tous par des pertes. Même si une certaine amélioration paraît se dessiner, les résultats demeurent très insuffisants et les taux d'activité très faibles. C'est ainsi que les recettes enregistrées pour l'exercice 2001, soit 23'600 fr., représenteraient, à un taux horaire de 80 fr., l'équivalent de 295 heures, soit, à raison de journées de six heures, quelque cinquante jours sur une année. Cet exercice se solde d'ailleurs encore par une perte de quelque 1'600 fr.

C'est dans ce contexte que doivent être prises en considération les pertes dégagées par l'activité de la recourante. Activité qui n'est en tout cas pas maintenue pour des raisons économiques puisqu'elle est déficitaire depuis presque dix ans. Dans de telles conditions, les heures de consultation de la recourante ne peuvent être qualifiées d'activité lucrative indépendante, l'intention de réaliser un bénéfice faisant défaut.

Il découle de ce qui précède que les pertes réalisées par la recourante doivent être considérées comme des dépenses privées. Dès lors, le Tribunal administratif pouvait, sans aucunement violer le droit fédéral, en particulier les art. 25 et 27 LIFD, ni abuser de son pouvoir d'appréciation, confirmer le refus d'admettre comme déductions les pertes encourues sur les exercices 1995 et 1996.

2.5 Il est ainsi sans importance, contrairement à ce que soutient la recourante, que celle-ci n'exerce pas une activité lucrative principale, à la différence des cas précédemment jugés par le Tribunal administratif (ingénieur civil salarié exerçant en outre une activité d'artiste peintre, employée de banque exerçant parallèlement une activité de productrice de cinéma). Il est de même sans importance que, dans ces cas, les intéressés n'aient réalisé aucun chiffre d'affaires dans l'exercice de l'activité indépendante dont ils prétendaient déduire les pertes, alors que la recourante a elle-même réalisé des recettes pour les exercices 1995 et 1996, ce que le Tribunal administratif n'a nullement perdu de vue.

Il résulte de ces mêmes considérations que la circulaire cantonale du 22 novembre 2002 relative à l'interprétation de l'art. 27 LIFD, que la recourante reproche au Tribunal administratif d'avoir appliquée "rétroactivement" au cas présent, n'est en rien décisive pour le sort qu'il convient de réserver à celui-ci.

3.

Au vu de ce qui précède que le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable (cf. consid. 1.1. ci-dessus). Succombant, la recourante doit supporter un émolument judiciaire (art. 156 al. 1 OJ). Il n'est pas alloué de dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.

Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

2.

Un émolument judiciaire de 2'000 fr. est mis à la charge de la recourante.

3.

Le présent arrêt est communiqué en copie à la mandataire de la recourante, à l'Administration fiscale cantonale et au Tribunal administratif du canton de Genève ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique de l'impôt fédéral direct.

Lausanne, le 12 septembre 2003

Au nom de la IIe Cour de droit public

du Tribunal fédéral suisse

Le président: La greffière: