

VS_GERICHTE F1 24 135 vom 28. September 2025

VS Kantonsgericht, 2025-09-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_F1_24_135

FR: VS_GERICHTE F1 24 135 du 28 septembre 2025

IT: VS_GERICHTE F1 24 135 del 28 settembre 2025

Erwägungen

E. 1

Interjeté dans le délai et les formes prescrits auprès de la juridiction compétente pour en connaître, le recours est recevable (art. 140 ss LIFD ; art. 50 al. 1 LHID ; art. 150 LF). Il porte tant sur l'IFD que sur les ICC et peut être traité dans un seul arrêt (ATF 142 II 293 consid. 1.2). II. Objet du litige

E. 2.1

Le litige porte sur la déduction des pertes issues de l'activité artistique du recourant durant les sept périodes fiscales antérieures à celle ici litigieuse. Les parties divergent quant à la qualification fiscale de cette activité, le recourant estimant qu'il s'agit d'une activité indépendante tandis que le fisc y voit un hobby.

E. 2.2

Bien que l'existence d'une activité indépendante au sens de l'art. 18 LIFD soit une condition préalable à la déduction de pertes reportées (cf. infra consid. 3.2), cette question peut demeurer indécise en l'espèce. En effet, même en supposant que le recourant exerce effectivement une telle activité, ce qui ne va pas de soi (sur la

- 6 - problématique, cf. p. ex. ACDF F1 24 131 du 21 février 2025 consid. 9, F1 24 45 du 18 avril 2024 consid. 2), les conditions requises à la déduction des pertes alléguées ne seraient de toute manière pas réalisées, comme on le verra ci-après (cf. infra consid. 3.5 et 4.3). Il n'est pas davantage nécessaire de trancher cette question pour confirmer que le revenu tiré de cette activité est en tout état de cause soumis à l'impôt. En effet, même s'il devait être qualifié de hobby, il serait imposable en vertu de la clause générale des art. 16 al. 1 LIFD et 12 al. 1 LF (ACCR du 12 septembre 2019 dans la cause G. et U. Z. consid. 2b ; NOËL, in : NOËL/AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, n° 25 ad art. 16 LIFD). Le Tribunal relèvera enfin et à toutes fins utiles – le recourant n'invoquant plus de grief y relatif à ce stade de la procédure – que l'exonération éventuelle du subside de 30'000 fr. ne dépend pas de la nature de l'activité exercée, mais de la réalisation des conditions prévues aux art. 24 let. d LIFD et 20 let. d LF, à savoir notamment que le recourant se soit trouvé dans une situation de gêne et que le subside lui ait été accordé en vue de lui venir en aide (ATF 146 II 6 consid. 7.2). Or, ces conditions ne sont manifestement pas réalisées en l'espèce au vu de la situation financière du recourant à la fin de la période litigieuse (cf. p. 14 du dossier du SCC) et du but – culturel – motivant le versement du subside (cf. p. 19 du dossier du SCC).

E. 2.3

Au vu des griefs invoqués céans et des précisions ci-dessus, le présent arrêt se limitera à examiner le bien-fondé du refus du fisc de déduire les pertes alléguées par le recourant. III.

Impôt fédéral direct

E. 3

Le recourant conteste le refus du fisc de déduire les pertes générées par son activité artistique durant les périodes fiscales 2015 à 2021, invoquant une violation des art. 27 ss LIFD.

E. 3.1

Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD) peuvent notamment déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 1 LIFD). Font en particulier partie de ces frais les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées (art. 27 al. 2 let. b LIFD). A ce propos, l'art. 31 al. 1 LIFD dispose que les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites pour autant qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu imposable des années concernées.

E. 3.2

Le report de pertes n'est possible qu'à certaines conditions. Ainsi, seules les pertes provenant d'une activité lucrative indépendante peuvent être reportées (ATF 144 II 352 - 7 - consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_189/2016, 2C_190/2016 du 13 février 2017 consid. 6.4.1 ; REICH/ZÜGER/BETSCHART, in : ZWEIFEL/BEUSCH [édit.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4ème éd. 2022, n° 8 ad art. 31 LIFD). Ces pertes peuvent être compensées non seulement avec le revenu de l'activité indépendante, mais également avec d'autres revenus (ATF 144 II 352 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_33/2009 du 27 novembre 2009 consid. 2.1 ; REICH/ZÜGER/BETSCHART, op. cit., n° 8 ad art. 31 LIFD). Les pertes ne sont toutefois déductibles qu'aussi longtemps que le contribuable exerce l'activité indépendante les ayant engendrées ou que si, ayant cessé cette activité, il en commence ou en poursuit une autre à la suite de la précédente (ATF 144 II 352 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_189/2016, 2C_190/2016 précité consid. 6.4.2). Pour que l'art. 31 LIFD soit applicable, il faut donc que le contribuable soit soumis aux art. 27 ss LIFD lors de la période fiscale concernée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_33/2009 du 27 novembre 2009 consid. 3.2). Il faut en outre que les pertes commerciales dont le report est demandé n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu imposable des années précédentes, le contribuable ne pouvant pas choisir à son bon vouloir le moment du report de pertes : celles-ci doivent venir en déduction du revenu dès que possible (ATF 144 II 352 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 9C_364/2023 du 12 août 2024 consid. 2.1.2, 2C_696/2013 du 29 avril 2014 consid. 3.1 ; REICH/ZÜGER/BETSCHART, op. cit., n° 13 ad art. 31 LIFD). L'indépendant n'a ainsi pas le choix de compenser les pertes commerciales avec les autres revenus de la période fiscale ou de les reporter sur la période fiscale suivante (REICH/ZÜGER/BETSCHART, op. cit., n° 7 ad art. 31 LIFD). Finalement, pour être prises en considération, il faut que ces pertes aient été comptabilisées (ATF 144 II 352 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_189/2016, 2C_190/2016 précité consid. 6.4.4).

E. 3.3

Il découle de ce qui précède que la compensation de pertes qui aurait dû intervenir lors d'une période fiscale déterminée ne peut plus être rattrapée au cours d'une période ultérieure (arrêt du Tribunal fédéral 9C_364/2023 précité consid. 2.1.2). L'existence d'un

résultat positif entraîne nécessairement la présomption irréfragable qu'il n'y a plus de pertes reportées à compenser (arrêts du Tribunal fédéral 9C_364/2023 précité consid. 2.1.2, 2C_973/2012 du 4 octobre 2013 consid. 4.2 ; REICH/ZÜGER/BETSCHART, op. cit., n° 15 ad art. 31 LIFD).

E. 3.4

Bien que la prise en compte des excédents de pertes prévue par la loi soit en principe effectuée d'office, l'indépendant a l'obligation de faire valoir immédiatement la déduction, le cas échéant par la voie du recours (REICH/ZÜGER/BETSCHART, op. cit., n° 13 ad art. 31 LIFD ; cf. ég. arrêt du Tribunal fédéral 2C_1278/2012 du 14 octobre 2013

- 8 - consid. 3.1). Le fait qu'une personne physique ou morale taxée sur un bénéfice net au cours d'une période fiscale ne conteste pas sa taxation justifie l'hypothèse qu'il n'existe pas (ou plus) de pertes à reporter. Dans cette mesure, l'existence de pertes ou leur compensation intégrale par des bénéfices jusqu'à la clôture du dernier exercice fiscal constitue une décision définitive sur laquelle il n'est plus possible de revenir, à moins que les conditions d'une révision ne soient réalisées (arrêt du Tribunal fédéral 9C_364/2023 précité consid. 2.1.3). Toute autre solution serait contraire au principe de sécurité juridique, car les évaluations antérieures des autorités fiscales (judiciaires) pourraient alors toujours être remises en question lors des périodes fiscales ultérieures. Le contribuable serait ainsi en mesure de revenir, lors de nouvelles périodes fiscales, sur des appréciations précédemment acceptées et sur ses propres déclarations concernant l'existence et le montant des pertes, ce qui ne serait pas compatible avec le principe de la bonne foi et l'interdiction des comportements contradictoires qui en découle (art. 5 al. 3 Cst. ; arrêts du Tribunal fédéral 9C_364/2023 précité consid. 2.1.3, 2C_696/2013 précité consid. 3.4.2).

E. 3.5.1

En l'occurrence, le refus de l'autorité intimée de déduire les pertes revendiquées par le recourant doit être confirmé à la lecture du dossier. L'on observe d'une part qu'aucune des décisions de taxation pour les périodes fiscales 2015 à 2021 ne s'est soldée par une perte à reporter, puisque le contribuable a systématiquement été taxé sur un revenu de l'activité indépendante de 1 fr. et sur un revenu net (code 2400) compris entre 56'000 fr. et 70'000 francs. D'ailleurs, malgré le fait qu'il a remis chaque année ses comptes d'exploitation au fisc, il n'a lui-même pas revendiqué ces pertes dans ses déclarations d'impôts, ayant systématiquement déclaré un montant de 1 fr. au titre de l'activité indépendante (hormis s'agissant de la période fiscale 2015, pour laquelle cette rubrique a été laissée vide). D'autre part, même si le recourant avait revendiqué ces pertes en bonne et due forme et que le fisc les avait admises, elles auraient chaque année dû être intégralement déduites de son revenu salarié, lequel était largement supérieur aux montants des pertes. Ainsi, contrairement à la conception erronée du recourant, il n'y avait pas lieu d'attendre un exercice bénéficiaire de l'activité artistique pour compenser ces pertes, comme on l'a vu plus haut. Celles-ci pouvaient et devaient être déduites de son revenu salarié – et pour autant que l'on soit effectivement en présence d'une activité indépendante. Partant, le recourant ne peut plus prétendre à la déduction de pertes pour la période fiscale litigieuse.

- 9 -

E. 3.5.2

Le contribuable a également fait valoir que le fisc avait par le passé accepté de reporter les pertes de certains exercices sur des bénéfices postérieurs de l'activité artistique (soit notamment sur les périodes 2009 et 2012). A cet égard, le SCC a exposé que cette manière de procéder résultait d'une pratique exceptionnelle, contraire aux principes applicables au report de pertes et abandonnée dès la période fiscale 2013. L'on observe à ce sujet que cette pratique n'est effectivement pas conforme aux règles exposées ci-dessus, qui imposent de compenser les pertes dès que possible en présence d'un revenu positif. Elle ne saurait dès lors être appliquée à la période ici litigieuse, nonobstant les taxations précédentes. En effet, au vu du principe de l'étanchéité des périodes fiscales, les taxations antérieures ne sauraient engager l'autorité ; à défaut, elle risquerait de se trouver indéfiniment liée par une erreur ou une omission qu'elle aurait pu commettre initialement (ATF 147 II 155 consid. 10.5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_491/2024 du 24 avril 2025 consid. 8.2). Partant, le contribuable ne peut rien tirer de la manière dont ses charges ont été déduites lors des périodes fiscales 2012 et antérieures.

E. 3.5.3

En définitive, c'est à juste titre que l'autorité intimée a considéré que les conditions d'un report de pertes au sens de l'art. 31 al. 1 LIFD n'étaient pas réalisées en l'espèce. Les griefs y relatifs doivent donc être rejetés.

E. 4

Le recourant se prévaut également d'un accord passé avec l'autorité fiscale selon lequel ses pertes ne seraient pas imputées sur son revenu salarié, mais reportées sur un exercice bénéficiaire ultérieur. Ce faisant, il semble invoquer la protection de sa bonne foi face à un renseignement fourni par l'autorité (cf. art. 9 Cst.).

E. 4.1

Le droit à la protection de la confiance (art. 9 Cst.) placée dans un renseignement donné par l'administration et s'écartant de la loi l'emporte sur l'intérêt public à la correcte application du droit fiscal matériel à condition a) que l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, b) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences, c) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour d) prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice, et e) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 150 I 1 consid. 4.1, 141 I 161 consid. 3.1).

E. 4.2

Un renseignement doit être considéré comme inexact lorsqu'une interprétation d'une disposition appliquée à un état de fait concret est contraire au sens et au but de la

- 10 - loi, ou lorsqu'il se heurte à une pratique admise et portée à la connaissance du public (BÜRGISSER, Du ruling fiscal, in : RDAF 2014 II p. 401 ss, p. 413 ; GANI, Ruling fiscal : un contrat de confiance ?, in : MEIER/PAPPAUX [édit.], Risque(s) et droit, 2010, p. 123 ss, p. 141). La question de savoir si le contribuable pouvait se rendre compte de l'inexactitude du renseignement doit être appréciée en fonction de ses connaissances en droit fiscal ou de celles de son représentant juridique (ATF 127 I 31 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1116/2018 du 5 août 2020 consid. 4.2 ; BÜRGISSER, op. cit., p. 414 s.). A cet égard, la jurisprudence

se montre plus stricte lorsque le contribuable agit par l'intermédiaire d'un mandataire professionnel, considérant qu'un conseiller fiscal se doit de déterminer les règles légales ou jurisprudentielles applicables (arrêt du Tribunal fédéral 9C_74/2023 précité consid. 5.3.3.2 ; YERSIN/AUBRY GIRARDIN, in : NOËL/AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, n° 80 ad Remarques préliminaires).

E. 4.3

En l'occurrence, le recourant n'a offert aucun moyen de preuve propre à établir l'existence d'un accord passé avec le fisc, n'ayant d'ailleurs précisé ni la date ni la forme sous laquelle cet accord serait intervenu. Son grief doit dès lors être écarté pour ce seul motif (dans ce sens, cf. arrêt du Tribunal fédéral 9C_240/2024 du 14 novembre 2024 consid. 7.3, confirmant l'ACDF F1 24 38 consid. 3.2). Par ailleurs, même à supposer l'existence d'un tel accord, il ne pourrait de toute manière pas engager le fisc sous l'angle du principe de la bonne foi, puisqu'il serait sans conteste contraire à la jurisprudence exposée ci-dessus, qui impose que les pertes soient déduites dès que possible, le cas échéant des autres revenus du contribuable (cf. supra consid. 3.2). Au demeurant, le recourant, représenté dès l'origine par un mandataire fiscal (cf. mémoire de recours, p. 1), pouvait se rendre compte du caractère manifestement inexact de ce prétendu renseignement et revendiquer chaque année la déduction des pertes réalisées – et pour autant que le caractère indépendant de son activité soit effectivement donné. Les première et troisième conditions du droit à la protection de la bonne foi ne sont dès lors pas réalisées en l'espèce. Le grief formulé par le recourant à ce titre doit donc être rejeté. IV. Impôts cantonaux et communaux

E. 5

Les principes juridiques précités, qui concernent le report des pertes issues d'une activité lucrative indépendante, trouvent leur parallèle en matière d'ICC (art. 10 al. 1 let. c et al. 2 LHID ; art. 27 al. 1 LF) (arrêt du Tribunal fédéral 2C_986/2017 du 28 juin 2018 consid. 8). La jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct est donc également valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes

- 11 - (ATF 143 II 402 consid. 7.1). Il peut ainsi être renvoyé, s'agissant des ICC, à la motivation développée en matière d'IFD. V. Conclusion, frais et dépens

E. 6

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours, tant en matière d'IFD que d'ICC (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

E. 7

Vu l'issue du litige, les frais de la cause, fixés principalement sur le vu des principes de la couverture des frais et de l'équivalence des prestations, à 1200 fr., sont mis à la charge du recourant, qui succombe et n'a pas droit à des dépens (art. 144 LIFD, art. 8 LALIFD ; art. 150 al. 3 LF ; art. 88 al. 2, 89 al. 1 LPJA, art. 64 al. 1 a contrario PA, art. 91 al. 1 a contrario LPJA ; art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 LTar).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.