

# **VS\_GERICHTE F1 24 45 vom 18. April 2024**

VS Kantonsgericht, 2024-04-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs\\_gerichte\\_F1 24 45](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_F1_24_45)

FR: VS\_GERICHTE F1 24 45 du 18 avril 2024

IT: VS\_GERICHTE F1 24 45 del 18 aprile 2024

## **Regeste**

F1 24 45 (CCR 2023/1) ARRÊT DU 18 AVRIL 2024 Tribunal cantonal du Valais Cour de droit fiscal Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge et Dominique Morand, juge assesseur ; Julia Kamhi, greffière, en la cause X \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_, recourants, représentés par Z \_\_\_\_\_ SA, contre COMMISSION CANTONALE D'IMPÔTS DES PERSONNES PHYSIQUES, autorité attaquée (Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques, période fiscale 2018) recours contre la décision du 12 décembre 2022

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Conformément à la loi réorganisant la juridiction fiscale du 11 mars 2022 (RCV 2022-102), la Cour de céans constitue désormais l'autorité ordinaire de recours contre les décisions des autorités fiscales (cf. not. art. 81a al. 1 LPJA et art. 8 LALIFD). Il lui appartient par conséquent de statuer sur le recours du 12 janvier 2023, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par la CCR.

### **E. 1.2**

Le recours porte tant sur l'IFD que sur les ICC et peut être traité dans un seul arrêt (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Il a été formé régulièrement, de sorte qu'il convient d'entrer en matière (art. 140 ss LIFD ; art. 50 al. 1 LHID ; art. 150 et 150a LF dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023 ; art. 150 LF).

### **E. 1.3**

Le SCC a déposé son dossier. La requête correspondante des recourants est ainsi satisfaite.  
II. Impôt fédéral direct

## **E. 2**

Les recourants invoquent une violation des art. 18 et 27 LIFD, faisant valoir que la perte de 13'793 fr. réalisée par X \_\_\_\_\_ durant l'exercice 2018 devait être déduite de leurs revenus imposables.

- 6 -

### **E. 2.1**

Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel, dont font notamment partie les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées (art. 27 al. 1 et 2 let. b LIFD). On entend par activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 LIFD toute activité entreprise par une personne à ses propres risques,

avec la mise en œuvre de travail et de capital, dans une organisation librement choisie dans le but d'obtenir un gain (ATF 125 II 113 consid. 5b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_339/2020 du 5 janvier 2021 consid. 7.3.1). Une telle activité peut être exercée à titre principal ou accessoire, de manière durable ou temporaire. Pour déterminer si l'on se trouve en présence d'une activité lucrative indépendante, il convient de se fonder sur l'ensemble des circonstances du cas; les différents critères ne doivent pas être examinés de manière isolée et peuvent être réalisés avec une intensité variable (ibidem).

### **E. 2.2**

Pour être qualifiée d'indépendante, il est dans tous les cas décisif que l'activité dans son ensemble soit orientée vers l'obtention d'un gain (ATF 125 précité consid. 3c) ce qui s'évalue selon un critère subjectif et un critère objectif (ATF 143 V 177 consid. 4.2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_339/2020 précité consid. 7.3.2). Le critère subjectif est rempli en présence d'une intention de réaliser un profit. Pour que le critère objectif soit considéré comme réalisé, l'activité doit être profitable dans la durée (ibidem). Selon la jurisprudence, c'est 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, elles ne font pas perdre à l'activité en question son caractère lucratif. En revanche, si 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_339/2020 précité consid. 7.3.2, 2C\_307/2010 du 27 août 2010 consid. 2.2). L'activité n'est dans ce cas plus exercée en vue d'atteindre un profit ; elle relève du hobby ou du passe-temps (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_339/2020 précité consid. 7.3.2, 2C\_389/2018 du 9 mai 2019 consid. 3.2.1 ; LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über direkte Bundessteuer, 2ème éd. 2019, n° 14 ad art. 18 LIFD). Les dépenses consacrées à l'activité ne peuvent alors, pour cette raison même, plus être considérées comme engagées en vue de se procurer un revenu ; elles relèvent de l'emploi du

- 7 - (ou de la fortune privée) et, comme telles, ne sont pas déductibles (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_339/2020 précité consid. 7.3.2, 2C\_307/2010 précité consid. 2.2). Le défaut de profitabilité exclut le caractère lucratif de l'activité indépendante, quelles que soient les autres caractéristiques de l'activité entreprise (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_339/2020 précité consid. 7.3.2). A cet égard, la situation des années précédentes ou suivantes peut, selon les circonstances, fournir certains indices (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_339/2020 précité consid. 7.3.3, 2A.46/2005 du 31 août 2005 consid. 2.2.2). Dans la mesure où l'activité lucrative indépendante est un état de fait durable, l'autorité de taxation est libre de réévaluer les conditions de fait et de droit à chaque période de taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_495/2019 du 19 juin 2020 consid. 2.2.3).

### **E. 2.3**

La conclusion de l'autorité de taxation quant à l'amateurisme ou à l'exercice d'un hobby nécessite une analyse économique approfondie dans le cas concret (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_495/2019 précité consid. 2.2.3). Cette appréciation doit porter en premier lieu sur les

conditions d'exploitation (notamment le chiffre d'affaires, les charges de marchandises, les charges de personnel, les charges de location, les amortissements, les autres charges déterminantes, les éventuels résultats hors exploitation, le financement, la nature et le montant des fonds propres). Il convient également de tenir compte, par exemple, de la branche à laquelle appartient l'entreprise, des investissements réalisés et prévus, de la situation géographique et du niveau de développement de l'entreprise, ainsi que de la possibilité de réagir à court ou moyen terme à un changement de l'environnement de marché ou à des résultats défavorables, voire de mettre fin à l'exploitation. Il convient également de tenir compte de la situation personnelle (âge, formation, expérience professionnelle, état de santé, revenus et fortune, autres activités professionnelles principales et/ou accessoires de l'indépendant) (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_917/2021 du 13 décembre 2022 consid. 2.2.5, 2C\_495/2019 précité consid. 2.2.4). Enfin, il faut tenir compte des conditions économiques globales (environnement du marché, situation concrète de la concurrence, situation générale sur le marché concerné, évolution de la conjoncture et éventuelles situations de crise [crise financière et économique à partir de 2007, crise de l'euro à partir de 2010, pandémie Covid-19, etc.]) (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_495/2019 précité consid. 2.2.4). Lorsque les conditions économiques spécifiques doivent être examinées, il peut s'avérer essentiel de déterminer pour quelles raisons concrètes l'entreprise est poursuivie malgré des pertes de longue durée (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_917/2021 précité consid. 2.2.5.).

- 8 - Le Tribunal fédéral a ainsi nié le caractère lucratif d'un commerce de vin qui avait engendré des pertes allant de 25'000 fr. à 151'000 fr. environ durant huit exercices successifs. Les recourants subvenaient à leurs besoins grâce à leur rente AVS et aux rendements de titres et d'immeubles, et aucune amélioration n'était perceptible pour l'avenir (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_14/2013 et 2C\_15/2013 du 30 mai 2013 consid. 5 ; NOËL, in : NOËL/AUBRY GIRARDIN (édit.), Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, n° 2 ad art. 18 LIFD). Le Tribunal fédéral a également nié le caractère lucratif d'une activité agricole, nonobstant le fait que le contribuable employait un collaborateur à plein temps et réalisait un chiffre d'affaires annuel d'environ 70'000 francs. Le concerné avait toujours réalisé des pertes depuis la reprise de l'exploitation, de 1500 fr. à 41'400 fr. environ sur une période de six ans. Cette évolution autorisait à supposer que l'activité ne pouvait pas du tout être exploitée de manière rentable dans sa forme actuelle. Le fait que les déficits étaient prétendument dus à l'impossibilité d'obtenir des paiements directs agricoles en application de l'OPD ne changeait rien au fait que l'exploitation représentait une source de pertes permanentes (arrêt du Tribunal fédéral 2A.68/2004 du 4 juin 2004 consid. 2.2 : LOCHER, op. cit., n° 23 ad art. 18 LIFD). Le Tribunal fédéral a en revanche reconnu le caractère lucratif de l'activité d'une fleuriste qui exploitait son magasin depuis dix ans, admettant qu'il s'agissait d'un cas limite. Le commerce avait régulièrement réalisé des pertes durant les cinq premières années de son existence, pour un total d'environ 109'000 francs, ainsi que durant les deux années postérieures à la période fiscale litigieuse. Toutefois, durant les quatre exercices précédant l'exercice litigieux, il avait réalisé un résultat équilibré, légèrement positif dans l'ensemble. Il fonctionnait avec des employés et le chiffre d'affaires réalisé durant l'exercice litigieux était considérable, de plus de 370'000 francs. Ainsi, il n'était pas encore possible de conclure que la contribuable ne cherchait pas à réaliser des bénéfices ou que ses objectifs commerciaux étaient irréalistes (arrêt du Tribunal fédéral 2A.46/2005 précité consid. 3 ; LOCHER, op. cit., n° 24 ad art. 18 LIFD).

#### **E. 2.4.1**

En l'espèce, il est incontestable que l'activité de la recourante a été pendant de nombreuses années orientée vers l'obtention d'un gain. L'exploitation a été, exception faite de 2004, bénéficiaire entre les années 2000 et 2014 et les chiffres d'affaires réalisés durant certains exercices étaient très importants. Cela étant, à la fin de l'exercice 2018, le commerce de la recourante réalisait des pertes pour la quatrième année consécutive. En outre, son chiffre d'affaires était en baisse constante depuis l'année 2011, ainsi que l'a observé à juste titre l'autorité intimée. Les exercices suivants ont confirmé cette situation déficitaire, puisque la recourante a également réalisé des pertes en 2019 et

- 9 - 2020 et que son chiffre d'affaires a encore diminué. Dans ces conditions, seules des circonstances permettant d'admettre l'existence d'une situation passagère auraient permis à l'activité de conserver son caractère lucratif. Or, de tels éléments font défaut dans le cas d'espèce. En effet, la recourante a justifié les pertes réalisées par les difficultés dues à l'essor du commerce en ligne, la forte concurrence internationale et le développement du tourisme d'achat, qui a contraint les commerces suisses à abaisser leurs prix de vente. De tels facteurs n'étaient pas inhérents au commerce de la recourante mais structurels, tel que l'a observé à bon droit l'autorité intimée. Ainsi, un redressement de la situation économique de l'exploitation aurait nécessité une adaptation aux nouveaux modes de consommation de la clientèle. La recourante a elle-même exposé que la régression générale du commerce de détail de la chaussure avait contraint les grandes enseignes à revoir leur stratégie et adapter leur structure au marché actuel, afin de pallier la pression de la concurrence. Or, elle a également déclaré qu'une modification opérationnelle de son activité n'était pas envisageable, compte tenu de son âge, des coûts liés à une éventuelle restructuration et du fait qu'elle se trouvait à la fin de sa carrière professionnelle. Force est donc de constater que la recourante a persisté dans le maintien de son activité sous une forme identique, malgré les pertes déjà réalisées, les difficultés du marché et son choix de ne pas mettre en place de nouvelles méthodes de vente. L'on observe au surplus que la crise liée au Covid-19, survenue au début de l'année 2020, n'a pas pu être à l'origine des pertes réalisées durant l'exercice litigieux ou les années antérieures. En outre, les recourants disposaient de leurs rentes AVS et des revenus tirés de l'activité indépendante de Y \_\_\_\_\_ pour subvenir à leurs besoins. Ainsi, le choix de la recourante de persister dans son exploitation en 2018, après avoir réalisé des pertes durant trois exercices successifs, échappait à des critères de rationalité économique, tel que l'a relevé à bon droit l'autorité intimée.

#### **E. 2.4.2**

La recourante argue encore que les pertes réalisées étaient modestes et que l'autorité de taxation avait toujours reconnu l'exercice d'une activité lucrative indépendante durant les exercices antérieurs. Le montant des pertes réalisées, pour autant qu'il puisse être qualifié de faible, ne change cependant rien au fait que l'exploitation a été déficitaire durant six années consécutives et qu'aucune amélioration n'était perceptible en l'absence de changement structurel. En outre, l'autorité inférieure était en droit de réévaluer la situation au vu des nouveaux résultats réalisés, comme on l'a vu plus haut. La recourante ne peut non plus rien tirer de l'art. 31 LIFD, qui autorise la déduction des pertes qui n'ont pas pu l'être durant les sept périodes de calcul précédentes. En effet, selon la jurisprudence, la durée prévue dans cette disposition (à

- 10 - l'époque 3 ans) n'est qu'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 (arrêt du Tribunal fédéral 2A.40/2003 du 12 septembre 2003 consid. 2.3). La recourante fait également valoir que la cessation de son activité en 2021 démontre qu'elle avait l'intention de réaliser un gain les années antérieures. Elle ne peut être suivie sur ce point, dans la mesure où elle a elle-même concédé que les difficultés rencontrées auraient requis un changement opérationnel et structurel, auquel elle n'avait cependant pas l'intention de procéder compte tenu de son âge. Sa décision de mettre un terme à l'exploitation conforte le constat que le commerce n'était plus viable économiquement. L'on observe finalement que la recourante n'a aucunement allégué avoir pris des mesures afin de redresser la situation économique de son commerce. Elle n'a non plus fait valoir qu'un investisseur tiers raisonnable en aurait repris l'exploitation en 2021.

#### **E. 2.4.3**

La recourante invoque enfin que le déficit de l'exercice 2018 devait être déduit au titre de frais de liquidation de son activité. A cet égard, s'il est exact que les pertes de liquidation survenues à la suite de la cessation d'une activité indépendante peuvent être déduites en application de l'art. 27 LIFD, cela suppose que le contribuable exerçait toujours une activité indépendante au sens de l'art. 18 al. 1 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_376/2011 et 2C\_377/2011 du 27 avril 2012 consid. 5.2 et 6.3, in : RDAF 2012 II 133). Or, tel n'était plus le cas de la recourante en 2018, comme constaté ci-dessus. Au demeurant, celle-ci n'a pas allégué avoir mis un terme à son activité avant ou durant l'exercice 2018, mais seulement en juin 2021.

#### **E. 2.4.4**

En définitive, l'appréciation de l'autorité intimée selon laquelle l'activité de la recourante ne pouvait plus être considérée comme une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 LIFD ne prête pas le flanc à la critique. Le recours doit donc être rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct 2018. III. Impôts cantonaux et communaux

#### **E. 3**

En droit fiscal harmonisé, la notion de pertes commerciales déductibles est identique à celle de la LIFD (art. 10 al. 1 let. c et al. 2 LHID ; et 23 et 27 LF). En outre, la notion d'activité lucrative indépendante doit être interprétée de la même manière qu'en droit fédéral (art. 8 LHID ; art. 14 LF ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_339/2020 précité consid. 11). Il peut ainsi être renvoyé à la motivation développée en matière d'impôt fédéral direct.

- 11 -

#### **E. 4**

Partant, le recours doit aussi être rejeté en tant qu'il concerne les impôts cantonaux et communaux de la période fiscale 2018. IV. Conclusion, frais et dépens

#### **E. 5**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

#### **E. 6**

Les frais de la cause, fixés principalement sur le vu des principes de la couverture des frais et de l'équivalence des prestations, à 1500 fr., sont mis solidairement à la charge des recourants, qui succombent et n'ont 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.