

F1 24 171

**ARRÊT DU 15 MARS 2026**

**Tribunal cantonal du Valais  
Cour de droit fiscal**

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge ; Philippe Imboden, juge assesseur ; Julia Kamhi, greffière,

**en la cause**

**X \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_**, recourants, représentés par Z \_\_\_\_\_ SA,

**contre**

**COMMISSION CANTONALE D'IMPÔTS DES PERSONNES PHYSIQUES,**

(Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques, période fiscale 2022)

recours contre la décision sur réclamation du 16 octobre 2024

## Faits

A. X \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_ sont domiciliés à A \_\_\_\_\_ (commune de B \_\_\_\_\_).

Le contribuable exerce à plein temps une activité lucrative dépendante auprès de C \_\_\_\_\_ SA, de laquelle il a réalisé un salaire net de 103'074 fr. durant la période fiscale 2022, ici litigieuse. Il est propriétaire d'une douzaine de vaches de la race d'Hérens, animaux qu'il destine à la vente ou à la production de viande. L'activité agricole accessoire exercée en relation a donné les résultats suivants (en fr. ; cf. p. 9 du dossier du Tribunal cantonal [TC]) :

Exercice	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Subsides	20'782	25'857	45'416	29'137	34'540	33'421
Ventes de lait	6481	204	0	495	0	0
Ventes de fromage	0	0	0	0	0	0
Ventes animaux	0	2342	4976	3000	2400	0
Ventes de viande	0	6965	0	2094	1983	9505
<b>Total des produits</b>	<b>27'263</b>	<b>35'368</b>	<b>50'392</b>	<b>34'726</b>	<b>38'923</b>	<b>42'926</b>
Charges	37'381	43'922	42'184	44'022	43'228	46'714
Revenu net	-10'118	- 8554	8208	- 9296	- 4305	- 3788
Revenu des vignes	24	420	- 632	- 43	- 632	- 632
<b>Perte / Bénéfice</b>	<b>- 10'094</b>	<b>- 8134</b>	<b>7576</b>	<b>- 9339</b>	<b>- 4937</b>	<b>- 4420</b>

L'exercice 2016 s'est quant à lui soldé par un bénéfice de 6120 fr. et celui de 2023 par une perte de 6585 fr. (cf. pp. 1 et 4 du dossier du Service cantonal des contributions [SCC]).

B. Par décision du 8 février 2024, le SCC a procédé à la taxation des contribuables pour la période fiscale 2022. Il a notamment refusé de déduire la perte de 4420 fr. déclarée par Y \_\_\_\_\_ au titre de l'activité indépendante agricole au motif que celle-ci constituait un hobby.

C. Par courrier électronique du 20 février 2024, X \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_ ont formé réclamation contre cette décision, contestant le refus de déduire la perte revendiquée. Ils se sont également enquis du traitement fiscal de l'activité agricole pour les périodes

ultérieures, notamment s'agissant de l'imposition des subventions et d'un éventuel nouveau bénéfice, ainsi que du report des pertes.

Le 21 février 2024, le SCC leur a répondu que les subventions étaient imposables en fonction du résultat de l'activité. Les pertes encourues par un hobby n'étaient quant à elles pas déductibles ni compensables sur un exercice ultérieur. En revanche, un éventuel gain tiré de cette activité était imposable en vertu de l'art. 16 LIFD.

Le 8 mars 2024, les contribuables ont indiqué maintenir leur réclamation. Une activité agricole ne pouvait pas être considérée comme un hobby, cela d'autant moins si elle bénéficiait de subventions étatiques. Il s'agissait en l'occurrence d'une activité à part entière, qui générait tant des produits que des charges. En l'absence de possibilité de déduire les pertes, les agriculteurs n'auraient plus d'intérêt à poursuivre cette activité de manière accessoire. En outre, si le gain tiré d'un hobby était imposable, il devait en aller de même s'agissant des pertes. Les déficits des derniers exercices étaient par ailleurs principalement dus au remplacement d'une auto-chargeuse.

**D.** Par décision du 16 octobre 2024 expédiée le 30 octobre 2024, la Commission d'impôts des personnes physiques (CIPP) a rejeté la réclamation. Elle a considéré que les revenus d'exploitation du contribuable étaient modestes et très largement (soit cinq à dix fois) inférieurs aux charges engendrées par son activité. Celle-ci avait généré un déficit annuel moyen de 4891 fr. et n'avait dégagé un bénéfice qu'à une seule reprise entre 2017 et 2022, malgré les subsides reçus. L'exercice 2023 s'était par ailleurs à nouveau soldé par une perte. En outre, il n'apparaissait pas que le contribuable avait engagé des moyens supplémentaires ou pris des mesures particulières pour développer son exploitation et améliorer ses résultats. Telle qu'exercée actuellement, cette activité n'était pas de nature à générer un profit durable. Les époux disposaient par ailleurs d'autres revenus pour subvenir à leurs besoins, soit des salaires cumulés de 127'953 fr. et des loyers à hauteur de 26'400 francs. C'était donc pour des motifs non économiques que le contribuable persistait dans cette activité, qui ne pouvait donc plus être qualifiée d'activité lucrative indépendante. La perte y relative n'était dès lors plus déductible.

**E.** Le 29 novembre 2024, X \_\_\_\_\_ et Y \_\_\_\_\_ ont recouru contre cette décision devant la Cour de céans, concluant à l'admission de la perte déclarée, à la déductibilité annuelle des pertes résultant de l'activité agricole et à être mis au bénéfice d'un traitement identique à celui réservé aux autres agriculteurs du D \_\_\_\_\_. A l'appui de leurs conclusions, ils invoquent une violation des art. 18 et 27 LIFD, 14 et 23 LF. Ils soutiennent en substance que l'activité agricole litigieuse, consistant à élever une

douzaine de vaches, exploiter 527 m<sup>2</sup> de vignes et plusieurs mètres carrés de prairie destinés à la production de foin, ne relève pas d'un hobby mais d'une véritable activité indépendante. A titre de moyens de preuve, ils requièrent l'édition du dossier de la cause ainsi que l'audition du recourant. Ils produisent également les comptes d'exploitation détaillés pour les exercices 2017 à 2022.

L'Administration fédérale des contributions (AFC) ne s'est pas déterminée.

Le 29 janvier 2025, la CIPP a déposé son dossier et conclu au rejet du recours. Elle a relevé que les recourants avaient eux-mêmes reconnu que leurs investissements n'étaient pas couverts par les produits résultant de l'activité agricole. Or, c'était précisément ce constat qui, avec l'écoulement du temps, avait pour conséquence que cette activité ne pouvait plus être qualifiée d'activité lucrative indépendante.

Cette écriture a été transmise le 7 février 2025 aux recourants, qui n'ont pas déposé d'observations complémentaires.

## **Considérant en droit**

### *I. Procédure*

#### **1.**

**1.1** Le recours porte tant sur l'IFD que sur les ICC et peut être traité dans un seul arrêt (ATF 142 II 293 consid. 1.2). Il a été formé régulièrement de sorte qu'il convient d'entrer en matière (art. 140 ss LIFD ; art. 50 al. 1 et 2 LHID ; art. 150 LF ; art. 81a al. 1 et 2, 80 al. 1 let. a et c, 44 al. 1 let. a et 48 LPJA), sous réserve de ce qui suit.

**1.2** La décision sur réclamation délimite le cadre matériel admissible de l'objet du litige (ATF 144 II 359 consid. 4.3 ; ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3<sup>ème</sup> éd. 2024, n° 19 ad § 39). Celle en cause porte uniquement sur la période fiscale 2022. Les conclusions du recourant tendant à ce que les pertes encourues par son activité agricole soient déductibles lors de chaque exercice ultérieur sont partant irrecevables.

**1.3** La CIPP a déposé son dossier. La requête correspondante des recourants est ainsi satisfaite. Il n'y a pas lieu de procéder à l'interrogatoire du recourant, qui a eu tout le loisir de s'exprimer par écrit (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. d, 56 al. 1 et 17 al. 2 LPJA). Il importe à cet égard de rappeler que, dans une procédure purement fiscale, le

droit d'être entendu ne confère pas au contribuable celui de l'être oralement (ATF 140 I 68 consid. 9.6.1).

## *II. Impôt fédéral direct*

**2.** Le recourant soutient que le refus de l'autorité intimée d'admettre la perte de 4420 fr. résultant de son activité agricole viole les art. 18 et 27 LIFD.

**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. 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 9C\_658/2022 du 1<sup>er</sup> mai 2023 consid. 4.1). Sont notamment des indices démontrant l'existence d'une telle activité : l'emploi de personnel, l'importance des investissements, une clientèle multiple et changeante et l'existence de locaux commerciaux propres. Une activité lucrative indépendante peut être exercée à titre principal ou accessoire et 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 (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_658/2022 précité consid. 4.1).

**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 II 113 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 9C\_658/2022 précité consid. 4.1). Le critère subjectif est rempli en présence d'une intention de réaliser un profit (*ibidem*). Cette volonté se mesure à l'aide d'indices extérieurs, non des simples déclarations de l'intéressé (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_307/2010 du 27 août 2010 consid. 2.2 ; LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über direkte Bundessteuer, 2<sup>ème</sup> éd. 2019, n<sup>os</sup> 14 et 22 ad art. 18 LIFD ; NOËL, in : NOËL/AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2<sup>ème</sup> éd. 2017, n° 2 ad art. 18 LIFD).

Pour que le critère objectif soit considéré comme réalisé, l'activité doit être profitable dans la durée (ATF 143 V 177 consid. 4.2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C\_658/2022 précité consid. 4.1). 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 précité 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, *op. cit.*, n° 14 ad art. 18 LIFD). Les dépenses ainsi consenties relèvent de l'emploi du revenu (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 celle-ci (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_339/2020 précité consid. 7.3.4). A cet égard, la situation des années précédentes ou suivantes peut, selon les circonstances, fournir certains indices (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_339/2020 précité consid. 7.3.3, 2A.126/2007 du 19 septembre 2007 consid. 2.3).

**2.3** Dans le domaine de l'élevage, il n'est pas rare que des activités déficitaires soient qualifiées de hobbies (LOCHER, *op. cit.*, n° 23 ad art. 18 LIFD ; cf. ég. ACCR du 18 septembre 2013 dans la cause G. R. et S. consid. 2b). Il en va de même des activités agricoles exploitées à titre accessoire qui enregistrent des pertes d'exploitation sur plusieurs exercices (*ibidem*).

Le Tribunal fédéral a nié l'existence d'une activité lucrative indépendante s'agissant d'un contribuable valaisan qui exploitait un élevage de chèvres parallèlement à l'exercice d'une activité salariée à plein temps. Après avoir réalisé des bénéfices compris entre 500 fr. à 2800 fr. sur trois exercices consécutifs, il avait subi des pertes allant d'environ 3000 fr. à 20'000 fr. au cours des trois années précédant la période fiscale litigieuse,

ainsi que durant les trois exercices postérieurs à celle-ci. Ses comptes révélèrent que presque aucun animal n'avait été vendu et qu'aucun produit agricole n'avait été commercialisé. La rentabilisation de l'exploitation eût nécessité une amélioration de l'efficacité de l'élevage ou une mise en vente de produits laitiers. La situation s'était en outre détériorée durant l'exercice litigieux à la suite d'investissements considérables sur une nouvelle étable, ce qui rendait durablement impossible l'obtention d'un rendement (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_186/2014, 2C\_187/2014 du 4 septembre 2014 consid. 3.3 et 3.4).

L'ancienne Commission de recours en matière fiscale (CCR) a également nié le caractère lucratif d'un élevage de vaches de la race d'Hérens subventionné par l'Etat qui avait engendré des pertes allant d'environ 6000 fr. à 14'000 fr. sur une période de cinq ans. Le contribuable tirait peu de bénéfices de la vente à des tiers et l'organisation de son exploitation ne laissait entrevoir aucune possibilité de réaliser des bénéfices. Il exerçait par ailleurs une autre activité lucrative à plein temps (ACCR du 20 avril 2016 dans la cause T.G. consid. 3g et 3h).

## **2.4**

**2.4.1** En l'espèce, le point litigieux porte sur la question de savoir si l'activité agricole accessoire du recourant est orientée vers l'obtention d'un gain, les autres critères mentionnés ci-dessus n'étant pas contestés. Quoiqu'en dise le recourant, cet élément revêt un caractère décisif pour qualifier son exploitation d'activité lucrative indépendante.

Sur le plan objectif, les éléments au dossier démontrent que l'activité en question n'est durablement pas profitable. Certes, ni l'autorité intimée ni le recourant n'ont précisé durant quel laps de temps l'exploitation avait par le passé dégagé des bénéfices. Il n'en demeure pas moins qu'à la clôture de l'exercice 2022, le recourant avait enregistré cinq exercices déficitaires sur six, dont trois consécutifs. Par ailleurs, l'exercice postérieur à la période en cause s'est également révélé déficitaire. Contrairement à ce que soutient le recourant, le seul fait que son activité accessoire soit génératrice d'un chiffre d'affaires ne suffit pas à admettre qu'elle est profitable, un tel raisonnement faisant fi des charges supportées. De même, la compensation comptable de certains revenus en nature avec des frais d'entretien ne change rien aux pertes constatées. Quant aux subventions versées par l'Etat, elles ne permettent pas à elles seules d'admettre l'existence d'une activité orientée vers l'obtention d'un gain. De tels subsides sont en effet destinés à sauvegarder le patrimoine agricole (cf. art. 99 al. 1 LcAgr) et leur octroi n'est pas subordonné à l'existence d'une activité lucrative indépendante au sens du droit fiscal

(cf. art. 70a LAgr ; art. 3 al. 1 OPD ; art. 4 de la Directive sur la politique cantonale de soutien aux races autochtones d'origine valaisanne).

Le recourant n'a au demeurant pas démontré que la situation déficitaire ne revêtait qu'un caractère passager. Il s'est prévalu d'amortissements liés à des investissements effectuées pour l'étable, le matériel et les machines d'exploitation. Il n'a toutefois précisé ni les montants ni les exercices en cause, alors même que les rubriques concernées de ses comptes (« étable/droits » ; « machines/frais » ; cf. p. 9 du dossier du TC) ne permettent pas d'identifier l'existence de charges d'amortissements en sus d'autres frais d'exploitation. Quoi qu'il en soit, le postulat selon lequel ces dépenses devaient nécessairement entraîner un déficit sur plusieurs exercices ne plaide pas en faveur de l'admission d'une activité génératrice de profits. Le recourant n'a pas davantage allégué en quoi ces investissements présentaient un caractère extraordinaire susceptible de justifier un tel déficit et de lui conférer un caractère passager. Il ne s'est pas non plus exprimé sur d'éventuelles possibilités de rendre son élevage plus efficient ou d'augmenter la vente de produits laitiers. Au contraire, il apparaît, au vu de ses déclarations, que l'exploitation ne peut être agrandie ni rentabilisée malgré un regroupement communautaire dans la région (cf. p. 2 du mémoire de recours). L'on doit en déduire que la situation n'est pas susceptible de s'améliorer à l'avenir.

**2.4.2** Sur le plan subjectif, il appert que le recourant n'exerce pas son activité agricole dans l'intention de réaliser un profit. Il n'a en effet à aucun moment allégué que cela était son objectif. L'on infère de ses déclarations qu'il semble se contenter, pour poursuivre son activité, de la possibilité de déduire ses pertes de ses autres revenus imposables (cf. le courriel du 8 mars 2024 de son représentant au SCC). Il n'a par ailleurs nullement évoqué vouloir réorganiser son exploitation ou y mettre un terme si la situation déficitaire devait perdurer. De surcroît, la couverture de ses besoins courants ne nécessite pas que son activité agricole soit rentable, au vu du salaire qu'il réalise de son activité à plein temps (soit 103'074 fr. en 2022). Ses allégations laissent par ailleurs supposer qu'il gère cette exploitation par passion (cf. p. 2 du mémoire de recours). Il s'impose dès lors de constater que le choix de la poursuivre est mû par d'autres motifs que des considérations économiques, tel que l'a relevé à bon droit l'autorité intimée.

**2.4.3** En définitive, l'appréciation de l'autorité inférieure selon laquelle l'activité agricole du recourant ne revêt pas le caractère d'activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 LIFD ne prête pas le flanc à la critique. Les griefs y relatifs doivent donc être rejetés.

L'on relèvera pour le surplus qu'il n'est pas contradictoire d'imposer les bénéfices tirés d'un hobby (à ce sujet, cf. ACDF F1 24 135 du 28 septembre 2025 consid. 2.2 ; NOËL, *op. cit.*, n° 25 ad art. 16 LIFD) tout en refusant de déduire les pertes qui y sont associées. L'art. 16 al. 1 LIFD consacre en effet la théorie de l'accroissement du patrimoine, respectivement du principe de l'imposition du revenu global net, selon lesquels tous les montants qui accroissent le patrimoine d'une personne sont inclus dans son revenu imposable, à moins d'être expressément exonérés (ATF 146 II 6 consid. 4.1). A l'inverse, les dépenses qui constituent une utilisation du revenu ne sont pas déductibles (art. 34 LIFD ; NOËL, *op. cit.*, n° 1 ad art. 34 LIFD).

**3.** Dans une conclusion supplémentaire, le recourant demande à être traité de manière identique aux autres agriculteurs du D \_\_\_\_\_. Ce faisant, il invoque implicitement une violation du principe d'égalité de traitement (art. 8 al. 1 Cst.), qui impose à l'autorité de traiter ce qui est semblable de manière identique et ce qui est dissemblable de manière différente (ATF 148 I 286 consid. 5.1). Il n'a toutefois allégué aucun élément concret démontrant que son cas aurait été traité de manière différente d'autres contribuables se trouvant dans une situation similaire. Il y a par conséquent lieu d'écarter ce grief purement appellatoire sans plus ample examen (RVJ 1994 p. 33 consid. 5).

### *III. Impôts cantonaux et communaux*

**4.** 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 9C\_658/2022 précité consid. 6). Par conséquent, les considérations développées ci-dessus s'appliquent également aux impôts cantonaux et communaux.

### *IV. Conclusion, frais et dépens*

#### **5.**

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

**5.2** Vu l'issue du litige, les frais de la cause, arrêtés à 1200 fr. eu égard, notamment, aux principes de la couverture des frais et de l'équivalence des prestations, sont mis à la charge des recourants, qui n'ont pas droit à des dépens (art. 144 LIFD, art. 8 LALIFD ; art. 150 al. 3 LF ; art. 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).

**Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce**

1. Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.
2. Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal.
3. Les frais, par 1200 fr., sont mis à la charge des recourants, qui n'ont pas droit à des dépens.
4. Le présent arrêt est communiqué à Z \_\_\_\_\_ SA, pour les recourants, à la Commission cantonale d'impôts des personnes physiques, à Sion, à l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct, à Sion, et à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne.

Sion, le 15 mars 2026