

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/111/2015-ICCIFD

ATA/777/2016

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 13 septembre 2016

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
8 février 2016 (JTAPI/135/2016)**

EN FAIT

1. Monsieur A_____ (ci-après : le contribuable ou le liquidateur), né le _____ 1953, exploite depuis 1988 en nom propre une fiduciaire sous la raison sociale « Fiduciaire A_____ » à l'adresse _____, rue B_____ à Genève.
2. Selon le registre des habitants de l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM), le contribuable a été inscrit comme domicilié dans le canton de Genève du 24 juin 1980 au 28 mars 1983. À cette date, il a avisé qu'il quittait la Suisse pour habiter Annemasse, en France. Le 28 août 1990, il a annoncé son retour dans le canton. Le 1^{er} décembre 1991, il a quitté le canton pour s'établir à Bassy, en France. Toutefois, dès le 1^{er} août 2002, il s'est annoncé à l'OCPM comme revenant en Suisse en se domiciliant chez un tiers au _____, route de D_____ à Chêne-Bourg. Enfin, depuis le 28 janvier 2013, il est domicilié au _____, E_____ à Chêne-Bourg.
3. Le 15 avril 2000, la société F_____ (ci-après : F_____), agissant à titre fiduciaire pour un tiers non identifié, a vendu, pour un prix de CHF 3'900'000.-, à la société G_____ (ci-après : G_____), alors représentée notamment par M. A_____, la totalité du capital-actions de la Société immobilière H_____ (ci-après : la SI). M. A_____ est devenu l'administrateur unique de la SI H_____ le 25 avril 2000.
4. Le 14 décembre 2001, la SI est entrée en liquidation, le contribuable ayant été désigné comme liquidateur. Elle a été radiée du registre du commerce (ci-après : RC) le 27 septembre 2012.
5. Un contentieux opposant la SI et son liquidateur à l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH), division de l'impôt anticipé (ci-après : IA), a surgi en 2005 au sujet du paiement de cet impôt dû sur l'excédent de liquidation envisagé en CHF 6'513'265.49. Le litige s'est terminé le 13 avril 2010, lorsque le Tribunal fédéral a rejeté leur recours (2C_551/2009), confirmant un arrêt du 24 juillet 2009 (Cour I A-4216/2007), par lequel le Tribunal administratif fédéral avait rejeté leur recours contre une décision sur réclamation de l'AFC-CH du 18 mai 2007.

Le complexe de fait à l'origine du contentieux était le suivant : le 30 septembre 2003, la SI en liquidation a requis de l'AFC-CH qu'elle l'autorise à remplacer le paiement du montant d'impôt dû par une déclaration de la prestation imposable qui mentionnerait la G_____ comme unique bénéficiaire. Simultanément, le liquidateur transmettait à l'AFC-CH le bilan final de liquidation.

Par courrier du 31 mars 2004, l'AFC-CH a rejeté la requête, motif pris qu'elle ne disposait d'aucun document l'informant de l'identité réelle du précédent actionnaire de la SI, et que des éléments exposés elle retenait que le procédé utilisé permettait d'éluider l'impôt. Par ce courrier, comme par celui du 24 octobre 2003, puis par celui ultérieur du 19 mai 2004, l'AFC-CH relevait la responsabilité solidaire dont répondait les personnes chargées de la liquidation d'une société sur l'acquiescement de l'IA.

Le 8 décembre 2004, la SI a été invitée à lui faire parvenir le montant de CHF 2'279'642.90 dû à titre d'impôt anticipé sur l'excédent de liquidation. En effet, dès lors que les conditions requises pour bénéficier de la procédure de déclaration n'étaient pas remplies, l'AFC-CH n'ayant pas obtenu le paiement de l'IA, et n'ayant pu obtenir copie de la ou des conventions liées au rachat du capital-actions de la SI par G_____, ni identifier le bénéficiaire de l'excédent de liquidation, l'AFC-CH a refusé, par décision formelle du 25 avril 2005, de remplacer le paiement l'impôt par une déclaration, et de délier ainsi la société SI et son liquidateur de toute responsabilité à ce niveau, en la sommant de verser le montant de CHF 2'279'642.90. Cette décision a été confirmée par le Tribunal fédéral par l'arrêt précité du 13 avril 2010, suite au recours de la SI en liquidation et du liquidateur qui contestaient l'existence, le principe et le montant de l'imposition, mais aussi la responsabilité subsidiaire du liquidateur.

La teneur des arrêts précités sera reprise en tant que de besoin dans l'examen du fond du recours.

6. Parallèlement au contentieux précité, le contribuable a fait l'objet à titre personnel, le 27 octobre 2010, de deux bordereaux de taxation d'office relatifs l'un à l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'autre à l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2009.
7. Il a formé une réclamation auprès de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) le 22 novembre 2010 contre ces deux bordereaux, en transmettant en annexe une déclaration fiscale 2009 qu'il avait complétée et signée le 19 novembre 2010. À teneur de cette dernière, il n'avait réalisé aucun revenu brut de l'activité dépendante, ni aucun revenu de l'activité indépendante, l'exercice étant déficitaire.

Il a fait valoir la déduction de cotisations à l'assurance-vieillesse et survivants (ci-après : AVS) et au troisième pilier A, à concurrence d'un montant de CHF 13'065.- ; de primes d'assurance maladie en CHF 8'565.- pour l'ICC et CHF 1'700.- pour l'IFD ; des intérêts chirographaires et hypothécaires en CHF 159.-.

À ces montants, il a ajouté un montant de CHF 2'102'648.- à titre de déduction pour pertes commerciales et/ou pertes non compensées. Il a en effet

annexé à sa déclaration les états financiers de sa société fiduciaire. Le bilan présentait une perte de CHF 2'102'648.- représentant la différence entre un actif comptabilisé de CHF 35'306.97, et un passif de CHF 2'137'955.56 dans lequel était repris, dans un poste « SI H_____ », le montant d'impôt anticipé de CHF 2'279'642.90 précité. Selon le compte de pertes et profits, ses honoraires nets après déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA) s'élevaient à CHF 362'422.35. Ses charges s'élevaient à CHF 2'465'070.38, incluant le montant de CHF 2'279'642.90 comptabilisé dans une rubrique « frais divers, action en responsabilité solidaire ».

8. Le 25 février 2011, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a sollicité des explications concernant la dette figurant dans les passifs commerciaux en CHF 2'279'642.90, ainsi que la charge comptabilisée à concurrence du même montant au passif du compte de pertes et profits et des indications précises concernant le rapport commercial avec son activité indépendante.

9. Par courrier du 12 octobre 2011 et rappel du 16 novembre 2011, l'AFC-GE a demandé au contribuable, avec délai de réponse au 6 décembre 2011, différents renseignements. Dès lors qu'il était inscrit au RC en tant que liquidateur, il devait indiquer d'ordre et pour le compte de qui il agissait en tant que mandataire ou intermédiaire voire copropriétaire en SI. Il devait communiquer la liste de l'ensemble des codébiteurs (des différents propriétaires) et les raisons pour lesquelles il n'avait pas refacturé et réparti cette créance aux différents intéressés. Il devait fournir une copie de la totalité du jugement du Tribunal fédéral du 13 avril 2010 et du Tribunal administratif fédéral du 24 juillet 2009. À l'expiration de cette échéance et faute de réponse suffisante, la taxation serait maintenue voire modifiée en sa défaveur.

10. Le 17 novembre 2011, le contribuable a rappelé qu'il avait adressé tous les justificatifs par courrier du 24 octobre 2011 et les a transmis à nouveau.

Les arrêts des juridictions fédérales précitées retenaient qu'il avait agi en tant que liquidateur de la SI, et que la créance en paiement de l'impôt anticipé n'avait pu être refacturée à la société « bénéficiaire », dès lors que la loi prévoyait la responsabilité solidaire du liquidateur avec la société liquidée mais non pas la responsabilité de la société bénéficiaire.

11. Le 4 juillet 2013, l'AFC-GE a adressé à M. A_____ un courrier valant pour l'ICC et pour l'IFD 2009. Elle entendait reprendre le bénéfice déclaré en sa défaveur, sur trois points. Les montants déduits à titre de cotisations à l'assurance-maladie dans ses déductions privées. S'agissant du compte de pertes et profits de son activité indépendante au titre de « Fiduciaire A_____ », une reprise du poste libellé « frais de déplacement domicile/travail en CHF 15'400.- ». En effet, le trajet simple de son domicile route de D_____, _____ à Chêne-Bougeries à son lieu de travail à la rue I_____, aller ou retour, n'excédait pas trente minutes en

utilisant les Transports publics genevois (ci-après : TPG). Le refus de la comptabilisation de la provision pour l'action en responsabilité solidaire, en application du principe de l'étanchéité des exercices commerciaux. Dès lors, le nouveau bénéfice net avait été déterminé, et s'élevait à CHF 192'395.-.

Compte tenu de ce montant, une déduction supplémentaire de CHF 12'175.- avait été prise en compte pour les cotisations à la caisse de compensation AVS.

12. Le 12 juillet 2013, M. A_____ a contesté formellement les rectifications envisagées. Le montant de la provision de CHF 2'279'642.90 avait été comptabilisée en 2009 à la suite de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 24 juillet 2009. Aucune provision n'avait été constituée antérieurement, car il pensait, en toute bonne foi, ne pas être seul condamné à payer cette somme exorbitante.
13. Le 10 décembre 2014, l'AFC-GE a rendu deux décisions. L'une concernait l'ICC, et l'autre l'IFD 2009 rectifiait les deux bordereaux de taxation. Ces décisions reprenaient les rectifications en défaveur du contribuable énoncées dans le courrier du 4 juillet 2013. Concernant la reprise sur bénéfice liée au refus d'admettre la provision de CHF 2'279'642.90, l'AFC-GE se fondait sur l'étanchéité des exercices commerciaux. Tant pour l'ICC que pour l'IFD, une provision devait être comptabilisée dans sa totalité l'année où les faits qui l'avaient générée s'étaient produits. L'appréciation du risque devait être effectuée en tenant compte de tous les faits connus à la date du bouclage des comptes et non de faits ultérieurs venant confirmer le montant de la provision. En l'espèce, c'était en 2004, voire à tout le moins au 31 décembre 2005 que le contribuable connaissait la probabilité d'être condamné solidairement au paiement de la créance d'impôt anticipé. Il était comptable de profession et ne pouvait ignorer qu'il s'exposait à une responsabilité solidaire pour le paiement de la créance d'impôt en question, en tant que liquidateur de la SI. La provision litigieuse n'avait pas de lien suffisant avec l'exercice fiscal 2009. Elle avait pris naissance à tout le moins en 2005, et aurait dû être constituée lors de cet exercice, voire au plus tôt en 2004.
14. Le 10 décembre 2014, avec la décision précitée, l'AFC-GE a notifié au contribuable deux bordereaux d'impôt 2009, l'un pour l'ICC de CHF 36'938.30 et l'autre pour l'IFD de CHF 9'628.55.
15. Le 9 janvier 2015, M. A_____ a formé un recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les deux décisions sur réclamation précitées concluant à leur annulation. Il a complété son recours le 15 janvier 2015.

Concernant son domicile à Genève, s'il avait une adresse déclarée auprès de l'OCPM, sa résidence effective était en France depuis quinze ans. Il produisait une attestation de sa commune de domicile soit celle de Bassy confirmant ce fait. Dès

lors, il avait le droit de déduire les frais de déplacement dans sa déclaration fiscale genevoise.

Il maintenait son droit de déduire le montant de ses primes d'assurance maladie.

Concernant la déductibilité de la charge liée à la provision pour action en responsabilité solidaire, il maintenait que ce n'était qu'au moment de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 24 juillet 2009 que la dette était devenue certaine à ses yeux. S'il avait provisionné une somme aussi extravagante dans ses comptes avant 2009, l'AFC-GE aurait certainement refusé de la prendre en compte, en alléguant que la charge n'était ni effective, ni définitive. Il n'avait été condamné que parce qu'il n'avait pas transmis des informations suffisantes sur la personne du précédent actionnaire de la recourante.

16. Le 13 avril 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Elle admettait que les cotisations d'assurance maladie en CHF 8'565.- pouvaient être déduites par le contribuable de ses revenus. Pour le reste, la décision sur réclamation devait être maintenue pour les motifs développés dans ses décisions sur réclamation.

17. Le 18 juin 2015, le contribuable a encore transmis un certificat de domicile établi par le maire de la commune de Bassy, certifiant qu'il y était domicilié depuis 1991, à l'adresse chemin J_____.

18. Le 29 juillet 2015, l'AFC-GE a fait valoir que le certificat en question ne confirmait, ni qu'il s'acquittait d'un impôt sur le revenu en France, ni qu'il était exonéré d'un tel impôt. Le recourant figurait toujours, y compris pour l'année 2009, comme domicilié à Genève dans les registres de l'OCPM. Il se pourrait tout à fait que l'attestation délivrée par le maire de Bassy l'ait été en lien avec un bien immobilier dont il disposerait sur cette commune.

19. Le 21 août 2015, le recourant a contesté détenir un quelconque bien en France dans la commune considérée.

20. Par jugement du 8 février 2016, le TAPI a admis partiellement le recours de M. A_____ et renvoyé le dossier pour nouvelle taxation. Il l'a rejeté pour le surplus. Le recours était admis en raison de l'admission par l'AFC-GE d'une déduction de CHF 8'565.- au titre de cotisations d'assurance maladie. Pour le reste, la décision sur réclamation était confirmée.

S'agissant du domicile fiscal de l'intéressé à Genève. Quel que soit le certificat de domicile qu'a pu produire le recourant, émanant de la mairie de Bassy, c'était le domicile à Genève de ce dernier, résultant de son enregistrement auprès de l'OCPM qui faisait foi. Au demeurant, le recourant n'avait apporté aucune preuve

qu'il était assujéti pour l'année 2009 à l'impôt en France. Dans ces circonstances, il ne pouvait se prévaloir de frais de déplacement entre son lieu de travail et la localité de Bassy.

L'AFC-GE avait à juste titre retenu que la comptabilisation de la provision de CHF 2'279'642.90 dans le compte de charge de l'entreprise en raison individuelle de l'intéressé était tardive. Le 25 avril 2005, l'intéressé savait qu'il risquait d'être recherché pour le montant de l'impôt anticipé qui ne serait pas réglé par le vendeur des titres en tant que liquidateur de la société. En mai 2007, il ne pouvait plus ignorer qu'il encourait le risque d'être recherché en responsabilité solidaire pour le paiement de la créance d'impôt. C'était donc à cette date qu'il aurait dû constituer la provision comptable dans les états financiers de la SI. Au demeurant, la perte en question n'était pas définie, ni définitive. En effet, il n'était pas établi, ni même allégué, que le liquidateur de la SI aurait vainement tenté de récupérer l'impôt anticipé. Dans une telle hypothèse, le recourant disposerait d'une action récursoire à son égard. La décision de l'AFC-GE de rectifier le compte de charge en écartant la comptabilisation de cette provision devait être confirmée.

21. Par acte posté le 10 mars 2016, M. A_____ a interjeté un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI du 8 février 2016, en concluant à son annulation s'agissant des deux points sur lesquels il recourait. Il maintenait avoir été en 2009 domicilié en France. L'attestation du maire de Bassy était une preuve suffisante. Concernant la provision, il persistait dans les termes de son argumentation développée devant le TAPI.
22. Le 22 avril 2016, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Elle demandait la confirmation du jugement du TAPI relativement aux frais de déplacement qui n'étaient pas justifiés du fait de l'absence de domicile en France de l'intéressé. Les principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt impliquaient que le contribuable n'avait pas le choix de déterminer à quel exercice il pouvait faire supporter des frais ou des dépenses. Chaque charge, comme chaque recette, devait être attribuée à l'exercice durant lequel était née l'obligation ou les prétentions juridiques. La provision qui n'avait été constituée dans les livres de l'entreprise en raison individuelle de l'intéressé qu'en 2009, devait être écartée sur le plan fiscal, car elle n'avait pas suffisamment de lien avec cet exercice

En principe des provisions pour des charges futures n'étaient pas admises, sauf si deux conditions étaient réunies. D'une part, les faits qui étaient la cause du risque de perte devaient s'être produits au cours de l'exercice clos pendant la période de calcul. D'autre part, le risque de perte devait être certain ou quasi certain, mais non nécessairement définitif. Une provision pour litige pouvait être constituée, dès lors qu'elle était liée à une prétention vis-à-vis du débiteur découlant d'une action judiciaire en cours. De même, le principe d'intégralité qui découlait du principe de sincérité, exigeait que les faits économiques qui avaient un effet sur les

capitaux engagés soient pris en compte tant dans le bilan que dans le compte de pertes et profits. En l'occurrence, il était tardif de déclarer la provision en 2009, alors qu'elle aurait dû l'être au plus tard en 2005 ou 2007. C'était à juste titre que l'AFC-GE et le TAPI avaient refusé d'admettre la déduction d'une telle provision, constituée durant l'exercice considéré.

23. Par avis du 19 mai 2016, le juge délégué a informé les parties que la cause était gardée à juger, aucune des parties n'ayant formé de requête supplémentaire ou de demande d'acte d'instruction, et le recourant n'ayant pas exercé son droit à la réplique.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2012 du 1^{er} avril 2013 consid. 8 ; 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 2 et les références citées).

La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 et 2C_60/2013 du 14 août 2013 consid. 1 ; ATA/204/2014 du 1^{er} avril 2014 consid. 3).

Le 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000).

L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Pour les périodes fiscales antérieures, les dispositions des anciennes lois s'appliquent même après l'entrée en vigueur de la loi.

En l'espèce, le recours concerne la période fiscale 2009. Dès lors, c'est, pour l'IFD, la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et, pour l'ICC, la loi sur l'imposition des personnes physiques - objet de l'impôt - assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP- I - D 3 11) ; la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000

(aLIPP-II - D 3 12) ; la loi sur l'imposition des personnes physiques - impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (aLIPP-III - D 3 13), la loi sur l'imposition des personnes physiques - impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14), la loi sur l'imposition des personnes physiques - détermination du revenu net - calcul de l'impôt et rabais d'impôt - compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16).

3. Le recourant conteste son assujettissement illimité en Suisse pour l'année fiscale litigieuse et affirme qu'il était domicilié en France voisine durant cet exercice.
4. La Suisse et la France sont liées par la Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales du 9 septembre 1966 (CDI-F RS 0.672.934.91).

Les conventions internationales en matière de double imposition ne contiennent que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des États mais ne fondent pas l'imposition elle-même (ATF 117 Ib 358 consid. 3 in fine et les références citées ; ATA/570/2015 du 2 juin 2015 consid. 7). Par conséquent, il faut d'abord s'assurer de l'existence d'un droit interne d'imposition, puis, le cas échéant, vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_436/2011 du 13 décembre 2011 consid. 2.1 ; 2C_627/2011 du 7 mars 2011 consid. 3 ; ATA/570/2015 précité consid. 7 et les arrêts cités ; Xavier OBERSON, Précis de droit fiscal international, 4^{ème} éd., 2014, p. 49 n. 138 et 139).

5. Il convient dès lors de déterminer en premier lieu si le recourant remplit les conditions d'assujettissement illimité du droit fiscal suisse pour l'année fiscale considérée.
 - a. Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse (art. 3 al. 1 LIFD). Cette disposition a son pendant, en droit cantonal, à l'art. 2 al. 1 à 3 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - objet de l'impôt - assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (aLIPP- I - D 3 11).
 - b. Même si la LIFD et la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) connaissent une définition du domicile (art. 3 LIFD et 3 LHID) qui n'est plus, à l'instar des anciennes lois fiscales, calquée sur la définition du droit civil, la notion de domicile fiscal reste néanmoins très proche de celle du droit civil (ATF 131 V 59 consid. 5.7 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.475/2003 du 26 juillet 2004 consid. 2.2 ;

ATA/570/2015 précité consid. 9a ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 52 ss n. 152 et 153 ; Walter RYSER/Bernard ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2002, p. 31 ; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, 2^{ème} éd., 1998, note 2b p. 311).

Ainsi, le domicile fiscal correspond en principe au domicile civil, c'est-à-dire le lieu où la personne réside avec l'intention de s'établir (art. 23 al. 1 du code civil suisse du 10 décembre 1907 - CC - RS 210), ou le lieu où se situe le centre de ses intérêts personnels et professionnels (ATF 134 V 236 consid. 2.1 ; 131 V 59 consid. 5.7 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_918/2011 du 12 avril 2012 consid. 3.1 ; ATA/203/2015 du 24 février 2015 consid. 7a ; ATA/858/2014 du 4 novembre 2014 consid. 5b). Il n'est pas nécessaire à cet égard qu'elle ait l'intention d'y demeurer pour toujours ou pour une durée indéterminée. Il suffit qu'elle veuille faire d'un endroit déterminé le centre de ses relations personnelles et économiques et qu'elle lui confère ainsi une certaine stabilité. Le fait qu'une personne a déposé ses papiers ou exerce ses droits politiques dans un autre lieu n'a pas de portée déterminante (ATF 132 I 29 consid. 4.1 ; 131 I 145 consid. 4.2). Ces circonstances extérieures peuvent toutefois constituer des indices à l'appui du domicile fiscal lorsqu'ils sont confirmés par ailleurs par le comportement de la personne (ATA/570/2015 précité consid. 9a et les arrêts cités).

c. Pour déterminer le domicile fiscal d'une personne qui alterne les séjours à deux endroits différents, notamment lorsque le lieu où elle exerce son activité ne coïncide pas avec le lieu où elle réside, il faut examiner avec lequel de ces endroits ses relations sont les plus étroites (ATF 132 I 29 consid. 4.2 ; 131 I 145 consid. 4.1). Ce qui importe sur ce point n'est pas la volonté intime de la personne, mais les circonstances reconnaissables par des tiers. Dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement un domicile fiscal (ATF 132 I 29 consid. 4.1 ; 125 I 54 consid. 2a ; 123 I 289 consid. 2b ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.99/2006 du 31 août 2006 consid. 6.1 ; ATA/570/2015 précité consid. 9b).

d. Le Tribunal fédéral a retenu que, en matière de droit fiscal international, il ne suffit pas, pour admettre la constitution d'un nouveau domicile, d'avoir coupé les liens avec le domicile antérieur ; il faut au contraire s'être constitué un nouveau domicile fiscal. Ainsi, dans la règle, selon le principe de la rémanence du domicile fiscal, le contribuable qui abandonne son domicile suisse pour se rendre à l'étranger conserve son domicile fiscal au lieu de son ancien domicile tant qu'il ne s'en est pas constitué un nouveau au lieu de sa nouvelle installation. La notion du domicile fiscal reste ainsi très proche de celle du droit civil et l'art. 24 al. 1 CC, qui prévoit que toute personne conserve son domicile aussi longtemps qu'elle ne s'en est pas créé un nouveau, s'applique par analogie en matière de droit fiscal international (ATF 138 II 300 consid. 3.3 p. 306 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_609/2015 du 5 novembre 2015 consid. 6.3 ; 2C_335/2014 du 19 janvier 2015 consid. 5.1 et les arrêts, ainsi que les références cités).

6. a. En matière fiscale, il appartient à l'autorité d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation (art. 123 al. 1 LIFD), tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 ; 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.3). En ce qui concerne le domicile, cela implique qu'il appartient à l'autorité d'apporter les éléments de fait nécessaires pour établir le domicile fiscal déterminant pour l'assujettissement (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 précité consid. 4.4 ; 2C_627/2011 du 7 mars 2012 consid. 4.2 ; ATA/570/2015 précité consid. 11a et les arrêts cités). Quand des indices clairs et précis rendent vraisemblable l'état de fait établi par l'autorité, il revient ensuite au contribuable de réfuter, preuves à l'appui, les faits avancés par celle-ci (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 précité consid. 4.4 ; 2C_484/2009 du 30 septembre 2010 consid. 3.3 ; ATA/570/2015 précité consid. 11a).
- b. La procédure de taxation est caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 précité consid. 4.4 ; 2A.374/2006 précité consid. 4 ; ATA/570/2015 précité consid. 11b et les arrêts cités). Savoir si un fait est ou non prouvé relève des faits, alors que la répartition du fardeau de la preuve est une question de droit (ATF 130 III 321 consid. 5 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 précité consid. 4.4 ; 5A.118/2012 du 20 avril 2012 consid. 3.2).
- c. En cas de changement de domicile, le fardeau de la preuve de la création d'un nouveau domicile incombe au contribuable (ATF 138 II 300 consid. 3.4 ; ATA/570/2015 précité consid. 11c). Il lui est dans ce cadre nécessaire de démontrer la réalité de ce nouveau domicile, soit le déplacement du centre de ses intérêts vitaux en un autre lieu (Xavier OBERSON, op. cit., p. 76 ss n. 3), preuve qui ne peut être admise que si la personne y paie des impôts ou prouve qu'elle en est exemptée (arrêt du Tribunal 2C_484/2009 consid. 3.4= RDAF 2011 II 149)
7. En l'espèce, à teneur du registre de la population de l'OCPM, depuis 1980, le recourant a alterné les périodes de séjour en Suisse et en France, en annonçant notamment quitter le canton de Genève pour prendre un domicile dans la commune française de Bassy du 1^{er} décembre 1991 au 1^{er} août 2002. Toutefois, dès cette dernière date, il s'est annoncé comme reprenant un domicile dans le canton de Genève, confirmant cette prise de résidence par l'enregistrement d'un changement d'adresse en janvier 2013. Dans la mesure où le recourant, non seulement habite, mais encore déploie ses activités professionnelles dans le canton et qu'il ne conteste pas y remplir et déposer, depuis 2002, une déclaration fiscale de personne physique assujettie de manière illimitée, ensuite de son inscription au rôle des contribuables (art. 24 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17), l'autorité intimée était en droit de retenir l'existence d'un tel assujettissement illimité, même si le recourant a mentionné Bassy comme étant son adresse, dans sa déclaration fiscale. L'AFC-GE était d'autant plus autorisée à le faire que le

recourant ne s'est pas prévalu d'une domiciliation fiscale à l'étranger avant qu'il ne décide de saisir le TAPI et qu'au-delà de ses allégations, il n'établisse aucunement la réalité d'un domicile français, notamment en prouvant comme requis par la jurisprudence, qu'en 2009 il avait payé des impôts dans ce pays.

8. En matière d'IFD, à teneur de l'art. 18 al. 1 LIFD, les contribuables qui exercent une activité lucrative en la forme indépendante, sont imposables sur 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.

Pour les contribuables qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme, qu'ils soient astreints ou non, le revenu imposable est calculé en appliquant les règles des arts. 58 et suivants LIFD relatives à la détermination du bénéfice imposable (art. 18 al. 3 LIFD).

9. a. L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net, tel qu'il découle du compte de pertes et profits établi selon les règles du droit commercial (art. 57, 58, al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 224).

Lorsque l'entreprise tient une comptabilité en bonne et due forme, le principe de déterminance, soit d'opposabilité des comptes, est applicable, et le bénéfice déterminant correspondant au solde du compte de pertes et profits, établi en conformité avec les principes généralement admis en matière de comptabilité commerciale, sous réserve des dispositions expresses correctrices de droit fiscal (Xavier OBERSON, op. cit., p. 106 n. 35, p. 224 n. 2).

Tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial sont ajoutés au bénéfice imposable, telle par exemple une provision non justifiée (art. 58 al. 1 let. b LIFD).

b. Pour être admise, la provision doit être justifiée par l'usage commercial et, conformément au principe de périodicité, porter sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (ATF 137 II 353 consid. 6.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_392/2009 du 23 août 2010 consid. 2.1 ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 consid. 3c et 3d). Est justifiée par l'usage commercial toute provision portée au passif du bilan qui exprime le fait que le résultat de l'exercice ne peut pas être tenu pour définitif ; cette correction prévient le risque que le résultat ne soit pas conforme à la réalité et qu'une perte apparaisse ultérieurement, qui existait déjà au moment du bouclage des comptes. Encore faut-il que ce risque de perte soit réel et concret (arrêt du Tribunal fédéral 2C_392/2009 du 23 août 2010 consid. 2.3).

Dans la mesure où une provision ne peut avoir pour objet que des pertes imminentes (art. 63 al. 1 let. c LIFD), les provisions pour des charges futures ne

sont pas admissibles (arrêts du Tribunal fédéral 2C_478/2011 du 10 novembre 2011 consid. 2.1 ; 2C_581/2010 du 28 mars 2010 consid. 3.1). En effet, les provisions constituées en vue d'une utilisation future, notamment pour faire face à des dépenses que l'entreprise devra supporter en raison de son activité à venir, constituent des réserves. En tant que telles, elles font partie du revenu imposable et ne sauraient être déduites de ce dernier avant que la société n'ait à supporter les charges en cause, conformément au principe de périodicité du droit fiscal (arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1 et les arrêts cités). Le droit fiscal n'admet ainsi pas la diminution artificielle du bénéfice par le biais de provisions injustifiées (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1101/2014 du 23 novembre 2015 consid. 3).

c. Selon la jurisprudence constante de la chambre administrative, deux conditions doivent être réunies pour que des provisions soient admises : les faits qui sont la cause du risque de perte doivent s'être produits au cours de l'exercice clos pendant la période de calcul ; le risque de perte doit être certain ou quasi certain, mais non nécessairement définitif. Par ailleurs, l'appréciation du risque doit être faite en tenant compte de tous les faits connus à la date du bouclage des comptes et non de faits ultérieurs qui viendraient confirmer ou infirmer le montant de la provision (ATA/176/2016 du 23 février 2016 consid. 4c ; ATA/1238/2015 du 17 novembre 2015 consid. 3d ; ATA/520/2014 du 1^{er} juillet 2014 et les références citées).

Pour juger de la justification commerciale de la provision, il convient d'examiner la situation concrète de l'entreprise, notamment s'il y a des actions en dommages et intérêts en suspens. Les provisions pour dommages et intérêts sont admises si elles se rapportent à des événements ayant déjà eu lieu et pour lesquels il n'existe pas de couverture d'assurance (Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Commentaire romand - Impôt fédéral direct, 2008, n. 19 ad art. 63 LIFD). Les provisions constituées en prévision de risques potentiels ne sont pas conformes à l'usage commercial. Pour être acceptées, les provisions doivent prévenir des pertes imminentes ou parer à des risques menaçants découlant d'engagements ou de charges encourues et non pas couvrir des risques aléatoires (Division Études et supports/administration fédérale des contributions, juin 2012, L'imposition des personnes morales, in Informations fiscales éditées par la Conférence suisse des impôts CSI, ch. 411.3, p. 56). Une provision pour litiges, en soi admissible (Markus REICH/Marina ZÜGER, in : Martin ZWEIFEL/ Peter ATHANAS [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a - Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 1-82, 2^{ème} éd., 2008, n. 18 ad art. 29 LIFD ; Peter LOCHER, Kommentar zum DBG, vol. I, 2001, n. 13 ad art. 29 LIFD), concerne les risques liés à une prétention découlant d'une action judiciaire en cours (Robert DANON, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., n. 19 ad art. 63 LIFD). L'action judiciaire doit ainsi être entamée lors de la période fiscale en cause (ATA/829/2013 du 17 décembre 2013 consid. 5a).

10. Lorsque des provisions, qui ont été passées en charge du compte de résultat, ne sont pas admissibles, l'autorité fiscale est en droit de procéder à la dissolution de la provision (arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1). Une telle dissolution est susceptible d'intervenir dès qu'elle n'est plus justifiée commercialement, engendrant une correction en défaveur du contribuable (Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., n. 41 et 67 ad art. 58 LIFD).
11. La maxime d'office est applicable à la détermination de la dette fiscale. L'administration fiscale supporte le fardeau de la preuve de l'existence d'éléments imposables et, selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (arrêt du Tribunal fédéral 2C_288/2008 du 1^{er} octobre 2008 consid 4.4 ; ATA/761/2013 du 12 novembre 2013). Le montant et la justification commerciale des provisions étant de nature à diminuer la dette fiscale, c'est au contribuable d'en apporter la preuve (arrêt du Tribunal fédéral 2A.71/2006 du 21 juin 2006 consid. 3.3.3 ; arrêt du Tribunal administratif de Bâle-Ville 510 09 13 du 3 juillet 2009 consid. 4c).
12. En l'occurrence, le recourant, liquidateur de la SI, a effectué en 2003 le bouclage des comptes de liquidation de cette société, les transmettant à la division de l'IA de l'AFC-CH dans le cadre des obligations fiscales qui lui incombait. Le bilan de liquidation laissait apparaître un excédent de CHF 6'513'265.49.

Ainsi que le Tribunal fédéral l'a rappelé dans son arrêt du 13 avril 2010 (2C_551/2009), l'excédent de liquidation comprend toutes les prestations faites par une société dissoute aux actionnaires qui ne constituent pas un remboursement de capital et qui peuvent être qualifiées de prestations en argent (consid. 2. 2). De telles prestations sont soumises à la perception de l'impôt anticipé de 35 % en vertu des art. 1 al. 1 et 4 al. 1 let. b de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (RS 642.211 LIA), 20 al. 1 de l'ordonnance du 19 décembre 1966 sur l'impôt anticipé (RS 642.211 - OIA), ainsi que 13 al. 1 let. a LIA pour le taux (consid : 2.1). En vertu de l'art. 12 al. 1 LIA, la créance d'impôt anticipé prend naissance au moment où échoit la créance fiscale (consid 2. 3). Dans le cadre d'une société en liquidation, cette date correspond à celle où le versement de l'excédent est exécutable (consid 2. 3), soit en l'espèce au plus tôt le 1^{er} janvier 2003 (consid. 2.4). Selon le Tribunal fédéral, en 2010, cette créance n'était pas prescrite (consid. 2. 4).

De même, ainsi que le Tribunal fédéral l'a également rappelé, en matière d'impôt anticipé, l'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable (art. 10 al. 1 LIA) étant exécutée soit par le paiement de l'impôt soit par la déclaration de la prestation imposable (art. 11 al. 1 LIA), cette dernière procédure étant régie par les art. 21 LIA a et 24 OIA (consid 3.1 et 3.2). Lorsque l'obligation

fiscale ne peut être exécutée par la procédure de déclaration, le contribuable doit, en versant, virant, créditant ou imputant la prestation imposable, en déduire le montant de l'impôt anticipé tout en donnant les indications aux bénéficiaires de la prestation imposable, lui permettant de faire valoir le droit au remboursement de cet impôt s'il remplit les conditions (consid 3. 1).

S'agissant de la responsabilité du liquidateur, le Tribunal fédéral a également rappelé dans l'arrêt précité qu'en vertu de l'art. 15 LIA, les personnes chargées de la liquidation d'une personne morale sont responsables solidairement avec le contribuable pour l'IA, jusqu'à concurrence du produit de la liquidation, répondant aux créances d'impôt qui prennent naissance pendant leur gestion. Le liquidateur a les mêmes droits et devoirs que le contribuable, et notamment celui de renseigner l'AFC-CH, surtout sur les faits pouvant avoir de l'importance pour déterminer l'assujettissement ou les bases de calcul de l'impôt. Cette responsabilité solidaire du liquidateur résulte directement de la loi, selon la jurisprudence citée (consid. 4. 1), celle-ci étant toutefois subsidiaire, le liquidateur pouvant se libérer s'il a rempli ses devoirs consciencieusement et fait tout ce qu'on pouvait raisonnablement exiger de lui pour la garantie et le paiement de la créance fiscale (consid 4. 1).

Selon le Tribunal fédéral, c'était pendant l'exercice du mandat de liquidateur de la SI du recourant que la créance d'impôt anticipé sur l'excédent de liquidation avait pris naissance. Or, celui-ci n'a pas rempli ses devoirs consciencieusement ni fait tout ce qu'on pouvait exiger de lui pour garantir le paiement de la créance fiscale. En effet, en tant que liquidateur de la SI, il devait fournir à l'AFC-CH des informations sur l'identité du ou des tiers actionnaires au nom desquels la F_____ avait cédé le capital action de la SI. Il devait s'assurer de l'identité de cet actionnaire, ou à tout le moins, demander des sûretés nécessaires au paiement de l'IA dû sur l'excédent de liquidation déclaré. Ne l'ayant pas fait, il restait solidaire du paiement de la créance (consid 4. 2).

13. Ces circonstances, retenues par le Tribunal fédéral, ne sont pas sans effet sur la situation fiscale propre au recourant. Celui-ci exerçait son mandat de liquidateur dans le cadre de son activité lucrative indépendante. Étant un professionnel dans le domaine de la finance et de la comptabilité, il ne pouvait ignorer les obligations de solidarité du liquidateur, s'agissant du paiement de l'impôt anticipé sur les excédents de liquidation. Ces obligations lui avaient d'ailleurs été rappelées par l'AFC-GE les 24 octobre 2003, 31 mars et 19 mai 2004. Dans la mesure où le recourant ne s'est jamais trouvé, pour des raisons qu'il n'a pas explicitées, dans la possibilité de fournir à l'AFC-CH, les renseignements lui permettant de s'exempter de sa responsabilité solidaire pour le paiement de la créance d'impôt anticipé, le risque qu'il doive s'acquitter dudit impôt était réel, à tout le moins dès l'exercice 2004. Le recourant n'était par ailleurs pas en droit d'opter de différer jusqu'en 2009 la comptabilisation de la provision commerciale destinée à couvrir ce risque. Dans

la mesure où celui-ci ne peut être relié avec l'exercice comptable 2009, mais concerne des exercices précédents, l'autorité intimée était en droit, par application du principe de détermination, de refuser l'écriture comptable figurant pour la première fois au passif du bilan 2009 de l'entreprise du recourant et comptabilisée pour le même montant au titre de charge dans le compte de profits et pertes de cet exercice, et dès lors de rectifier les résultats de cette période, en retenant, pour la taxation de l'IFD 2009 un résultat bénéficiaire plutôt que déficitaire.

14. En matière d'ICC, on retrouve des dispositions similaires aux dispositions précitées de la LIFD. Les art. 7 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14 et 3 al. 1 aLIPP-IV constituent le pendant de l'art. 18 al. 1 LIFD). En outre, l'art. 3 al. 4 aLIPP-IV reprend la règle énoncée à l'art. 18 al. 3 LIFD. Ainsi, la détermination du bénéfice d'une entreprise s'effectue, pour les personnes physiques exerçant une activité indépendante soumise à comptabilité, conformément aux règles s'appliquant aux personnes morales soit à celles prévues aux art. 11 et ss de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15).

Dans ce cadre, l'art. 12 let. e LIPM, de contenu similaire à celui de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD doit être interprété, pour régler la question de l'admissibilité de telles provisions sur le plan fiscal, d'une manière identique et selon les mêmes principes que ceux prévalant en matière d'IFD exposés ci-dessus. Il en découle que la comptabilisation d'une provision de CHF 2'279'642.90 en 2009 est tout aussi peu admissible dans le cadre de l'imposition cantonale et que les résultats de l'entreprise individuelle du recourant doivent être également corrigés à la hausse d'une manière similaire à celle appliquée en matière d'IFD, ainsi que l'a justement retenu le TAPI.

Le recours sera rejeté

15. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS

LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 10 mars 2016 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 8 février 2016 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 2'000.- à la charge de Monsieur A_____ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

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 Monsieur A_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod et M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :