RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1365/2006-FIN **ATA/660/2006**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 12 décembre 2006

dans la cause

Monsieur S_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPÔTS

EN FAIT

1. Monsieur S_____ (ci-après : le contribuable ou le recourant) exerce une activité indépendante d'architecte. Il est également actif dans le domaine immobilier.

2. Le 22 septembre 2000, le contribuable a remis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration) une déclaration provisoire pour l'impôt cantonal et communal 2000 (ICC) et pour l'impôt fédéral direct (période transitoire). Il a déclaré un revenu et une fortune imposables nuls, en précisant "éléments provisoire estimés".

3. Le contribuable n'ayant pas fourni de formule de déclaration complète malgré le rappel recommandé de l'administration, celle-ci lui a notifié un bordereau de taxation d'office 2000 en date du 29 mars 2001 au montant de CHF 12'213.50 fondé sur un revenu imposable de CHF 15'000.-. Faute de contestation, ce bordereau est entré en force.

4. Le 13 novembre 2001, le contribuable a remis sa déclaration fiscale 2001-A, ainsi que le questionnaire "revenus et charges extraordinaires - personnes physiques". Dans ce questionnaire, il n'a déclaré aucun revenu ni charge extraordinaires. Les comptes de l'activité de promotion immobilière, qu'il a joints à sa déclaration fiscale, faisaient état d'un bénéfice de CHF 1'370'945.20 découlant de la vente de trente et un biens immobiliers dans le cadre d'une promotion sise route d'Annecy.

5. Le 29 mai 2002, l'administration a notifié au contribuable un bordereau "revenus extraordinaires 2000" au montant de CHF 441'679.85 fondé sur un revenu imposable de CHF 1'370'945.-. Ce faisant, elle a imposé le bénéfice extraordinaire de l'activité indépendante du contribuable, sur la base des comptes fournis par celui-ci.

6. En date du 28 juin 2002, le contribuable a élevé réclamation contre ledit bordereau en demandant la déduction des "pertes 2000".

7. Par décision du 17 juin 2003, l'administration a rejeté la réclamation. Dès lors que le contribuable avait été taxé d'office pour l'année fiscale 2000, les pertes réalisées durant cet exercice n'étaient pas reportables.

8. Contre cette décision, le contribuable a interjeté recours le 11 juillet 2003 auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI). Les pertes reportées non déduites par l'administration étaient "justifiées". Il a mentionné son bilan 2000 et l'annexe B de sa déclaration intitulée tableau des pertes. A l'appui, il a annexé un "tableau des pertes reportées", lequel

montre un montant de CHF 418'380.- en tant que perte à reporter sur la déclaration 2001.

9. Dans sa réponse du 8 décembre 2003, l'administration a conclu au rejet du recours en développant les arguments de sa décision sur réclamation.

10. Par lettre du 15 janvier 2004, le contribuable a confirmé le maintien de son recours.

11. Par décision du 27 février 2006 la CCRMI a rejeté le recours en reprenant l'argumentation de l'administration.

De plus, la déduction des charges directement liées à l'acquisition des revenus extraordinaires 2000 était autorisée par l'article 6 LITPP-II. Dans le cadre de l'instruction, le contribuable avait indiqué avoir encaissé des honoraires pour son bureau d'architectes de CHF 400'000.- dans le cadre de l'opération de Plan-les-Ouates. Ce montant ne ressortait pas des comptes présentés, qui faisaient état en charges d'honoraires d'architecte d'une somme totale de CHF 285'331.30 dans ladite promotion pour l'exercice 2000, et un chiffre d'affaires net du bureau précité de CHF 20'433.10. La preuve de l'existence de frais déductibles du bénéfice extraordinaire 2000, autres que ceux comptabilisés dans les comptes de l'opération de Plan-les-Ouates, n'avait en conséquence pas été apportée.

12. Le 15 avril 2006, le contribuable a interjeté recours auprès du Tribunal administratif contre la décision précitée. Il n'avait pas déposé sa déclaration fiscale 2000 car il était parti en Afrique. Il l'avait cependant reconstituée au mieux et la joignait en annexe. Depuis plusieurs années sa situation financière était très tendue et il n'était pas en mesure d'acquitter un impôt qu'il n'aurait pas dû payer s'il n'avait pas été négligent.

Il conclut à la déduction de la perte reportée d'un montant de CHF 418'380.-.

13. L'administration a répondu le 18 mai 2006 en concluant au rejet du recours. La déduction du report de perte commerciale de CHF 418'380.- au sens de l'article 21 m de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre l887 (LCP - D 3 05) avait été refusée, dès lors que le contribuable n'en avait pas fait état dans sa déclaration 2000. La décision de taxation d'office fondée sur un revenu imposable de CHF 15'000 était entrée en force, ce qui excluait tout report de perte dans le cadre de la taxation. Le contribuable ne pouvait remettre en cause cette conclusion en produisant près de cinq ans après l'entrée en force du bordereau de taxation ICC 2000 une formule de déclaration "définitive".

14. A la demande du Tribunal administratif, le contribuable a en particulier transmis la comptabilité de son bureau d'architecte pour les années 1998 à 2001, ainsi que la comptabilité de l'opération immobilière de la route d'Annecy.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 lit. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Depuis le 1er janvier 2001, Genève applique, en lieu et place du système praenumerando, le système postnumerando annuel, tant pour la taxation fédérale que cantonale.

   Dans le système postnumerando annuel, l'impôt dû pour une année correspond aux revenus réalisés durant cette même année et il ne se calcule plus sur la base de l'année précédente. Lors du passage entre les deux systèmes, une brèche de calcul s'est produite. Les revenus réalisés durant l'année 2000 n'ont donc jamais servi de base d'imposition.

   Dans le but d'éviter une disproportion entre les éléments effectivement réalisés en 1999-2000 (n-2, n-1) et ceux imposables pour l'année 2001 (n), le législateur fédéral a prévu une imposition spéciale des revenus extraordinaires : les revenus extraordinaires réalisés durant les années n-1 et n-2 ou lors d'un exercice clos au cours de ces années sont soumis à un impôt annuel entier pour l'année fiscale où ils ont été acquis, au taux correspondant à ces seuls revenus (art. 218 al. 2 LIFD).

3. a. L'article 6 de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (LITPP-II – D 3 12) est la norme cantonale d'harmonisation qui reprend le principe d'imposition des revenus extraordinaires consacré par la législation fédérale. Cette disposition stipule en son alinéa 2 que les revenus extraordinaires réalisés durant la période fiscale précédant la modification ou lors d'un exercice clos au cours de cette période sont soumis à un impôt annuel entier, au taux applicable à ces seuls revenus (taux des art. 32A et 32B de la LCP), pour l'année fiscale où ils ont été acquis. L'article 6 alinéa 3 LITPP-II précise que sont notamment considérés comme des revenus extraordinaires ceux provenant d'une activité lucrative indépendante.

   b. Les charges qui sont en rapport immédiat avec l'acquisition des revenus extraordinaires peuvent être déduites, à l'exclusion des déductions prévues aux articles 30 et suivants LCP. C'est donc l'ancien droit (LCP) qui détermine l'admissibilité des charges invoquées (article 7 LITPP-II).

4. Le recourant ne conteste pas l'imposition de son bénéfice de CHF 1'370'945.-, retenu par l'administration comme "revenus extraordinaires 2000" provenant de l'activité indépendante. Il demande en revanche que soit prise

en compte dans le cadre de cette imposition la perte reportée de CHF 418'380.- au titre de charge liée à ce revenu extraordinaire.

5. a. L'article 21 lettre l LCP autorise le contribuable à déduire de l'ensemble de ses revenus bruts les pertes commerciales comptabilisées de l'exercice commercial déterminant. Son application est subordonnée à la réalisation de deux conditions cumulatives, soit l'exercice de l'activité du contribuable en la forme commerciale et la tenue régulière d'une comptabilité au sens des articles 957 et suivants de la loi fédérale complétant le code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220 ; ATA/62/2001 du 30 janvier 2001 et références citées).

b. L'article 21 lettre m LCP dispose quant à lui que les contribuables peuvent défalquer les pertes commerciales comptabilisées des trois exercices fiscaux précédant ledit exercice déterminant, pour la part qui n'a pas pu être déduite dans la taxation de l'impôt les années antérieures. Un tel report suppose que les pertes aient été comptabilisées et que les revenus du contribuable n'aient pas été suffisants pour les absorber (ATA/62/2001 précité).

c. En définitive, avec la tenue d'une comptabilité et l'exercice d'une activité commerciale par le contribuable, la déclaration des pertes dans l'exercice déterminant est donc une condition nécessaire à leur déductibilité (ATA/62/2001 précité).

6. En l'espèce, le recourant n'a pas déclaré sa perte dans le cadre de l'exercice fiscale 2000 et a fait l'objet d'une taxation d'office qui est entrée en force. En conséquence, tout report de perte dans le cadre de la taxation 2001-A est exclu au regard de la législation et la jurisprudence précitées. Le recourant ne saurait remettre en cause cette conclusion en produisant cinq ans après l'entrée en force du bordereau de taxation ICC 2000 une formule de déclaration "définitive".

7. Mal fondé, le recours sera rejeté.

8. Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 13 avril 2006 par Monsieur S_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 27 février 2006 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Monsieur S_____ un émolument de CHF 1'500.- ;

communique le présent arrêt à Monsieur S_____, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :	la vice-présidente :
M. Tonossi	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :