

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/160/2007-ICC

ATA/744/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 2 novembre 2010

1^{ère} section

dans la cause

Monsieur G _____

représenté par la société fiduciaire et de comptabilité, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 14 septembre 2009 (DCCR/874/2009)

EN FAIT

1. Monsieur G_____, domicilié à Genève, exerce une activité indépendante de promoteur immobilier, pratiquée à Genève mais aussi dans le canton de Vaud.
2. Dans les années 1980, il a participé à raison de 50 %, dans le cadre d'une société simple constituée avec un tiers à cet effet, à l'acquisition de la parcelle n° _____ de la commune de Lausanne, sise _____ 18.
3. Le 21 janvier 2004, le contribuable et son associé ont signé un acte notarié de vente à terme - droit d'emption relatif à l'immeuble susmentionné. Il en résultait notamment que l'exécution de la vente était soumise à la condition que l'acheteur obtienne une autorisation définitive et exécutoire de transformer le bâtiment existant, la signature de l'acte définitif de vente intervenant sur requête de la partie la plus diligente dès la réalisation de cette condition, moyennant préavis de nonante jours adressé au notaire. Pour garantir les droits de l'acheteur, un droit d'emption échéant le 30 juin 2005 était accordé sur la parcelle en cause.
4. Dans sa déclaration fiscale pour les impôts cantonaux et communaux 2003 (ci-après : ICC 2003), datée du 24 décembre 2004, il a fait valoir diverses déductions, dont une perte sur son activité indépendante de CHF 272'870.-. Le revenu imposable se montait à CHF 523'170 et la fortune imposable ascendait à CHF 7'197'991.-.

Il ressortait des documents détaillant le résultat de ses promotions immobilières au 31 décembre 2003, qu'une provision pour perte de CHF 600'000.- avait été constituée pour l'immeuble précité.
5. En date du 3 août 2006, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a adressé au contribuable un bordereau ICC 2003 retenant un revenu imposable de CHF 588'641.- au taux de CHF 1'119'912.- et une fortune imposable de CHF 4'599'759.- imposable au taux de CHF 7'362'224.-.

Selon l'avis de taxation joint au bordereau, l'AFC avait repris la provision de CHF 600'000.-, en précisant que la perte serait déduite lors de l'aliénation du bien immobilier.
6. Le 23 août 2006, M. G_____ a adressé une réclamation à l'AFC, contestant la reprise de la provision précitée. Constituée en 2003, cette dernière avait été dissoute au 31 décembre 2004. Sa taxation ICC 2003 devait être rectifiée.
7. Le 7 décembre 2006, l'AFC a écarté la réclamation et confirmé la taxation ICC 2003.

La provision pour perte future n'était pas admise. La perte en question serait prise en considération dans sa totalité lors de la taxation 2004.

8. En date du 4 janvier 2007, le contribuable a recouru contre la décision susmentionnée auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), concluant implicitement à son annulation et à la rectification de la taxation ICC 2003.

La provision en cause ne concernait pas une perte future mais une moins-value réelle au 31 décembre 2003. La parcelle pour laquelle elle avait été constituée, avait été acquise à un prix trop élevé, en période de "surchauffe". Le bâtiment commercial qu'elle supportait avait ensuite été occupé, d'abord illicitement, puis, après médiation des autorités, sur la base d'un contrat de prêt à usage, pendant dix ans. Un acquéreur avait finalement accepté de racheter la parcelle au pris du terrain nu, le bâtiment étant fortement dégradé. La perte en résultant était de CHF 3'866'068.- dont la moitié, soit CHF 1'933'034.- à charge de M. G_____. Le fisc vaudois avait admis la provision litigieuse, le montant de revenu du contribuable correspondant à celui indiqué dans sa déclaration vaudoise.

9. Le 6 juillet 2007, l'AFC s'est opposée au recours.

En matière fiscale, conformément au principe de périodicité, une provision ne pouvait être admise que si elle était justifiée par l'usage commercial et si elle portait sur des faits dont l'origine se déroulait durant la période de calcul. Les provisions pour charges n'étaient en revanche pas admises. Une correction de valeur pouvait néanmoins être admise et traitée fiscalement comme une provision pour autant que la cause du risque de perte se soit produite au cours de l'exercice clos durant la période de calcul et que le risque soit certain ou quasi certain. Dans le cas particulier, le contribuable n'apportait pas la preuve que la diminution de valeur du bien immobilier considéré était intervenue durant l'année 2003.

10. Le 14 septembre 2009, la commission a rejeté le recours de M. G_____.

Il ressortait des explications fournies par le contribuable que l'occupation de l'immeuble en cause, impliquant une diminution de sa valeur en raison de la dégradation du bâtiment, s'était produite bien avant l'année fiscale 2003, durant une dizaine d'années. La cause du risque de perte ne s'était donc pas produite au cours de l'exercice clos pendant la période de calcul.

11. Par acte du 16 octobre 2009, M. G_____ a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision susmentionnée, concluant implicitement à son annulation et reprenant en substance son argumentation antérieure.

12. Le 20 novembre 2009, la commission a transmis son dossier, sans observations.
13. En date du 24 novembre 2009, l'AFC a conclu au rejet du recours, se référant à ses précédentes écritures.
14. Un délai au 23 décembre 2009 a été fixé à M. G_____ pour formuler toute requête complémentaire. En temps utile, l'intéressé indiqué n'avoir pas d'autres observations et la cause a été gardée juger.

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 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. En tant qu'il concerne l'ICC 2003, le litige est soumis aux dispositions des lois sur l'imposition des personnes physiques du 31 août 2000 (aLIPP-II), sur l'imposition des personnes physiques, Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP IV), ainsi que 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), qui ont été remplacés le 1^{er} janvier 2010 par la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).
3. Selon l'art. 3 al. 3 let. e aLIPP-V, le contribuable qui exerce une activité lucrative indépendante peut déduire de son revenu les provisions constituées à la charge du compte de résultat pour les engagements de l'exercice, dont le montant est encore indéterminé; les risques de pertes sur des actifs, notamment sur les marchandises et les débiteurs ; les futurs mandats de recherche et de développement confiés à des tiers, jusqu'à 10 % au plus du bénéfice commercial imposable, mais au total jusqu'à CHF 1'000'000.- au maximum.
 - a. Les provisions sont des déductions portées à la charge du compte de résultat pour tenir compte de dépenses ou de pertes dont le montant exact ou l'ampleur n'est pas encore établie de façon certaine (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Genève - Bâle - Munich 2007, 3^e édition, p. 145). La cause de la diminution de valeur ou de la perte doit être survenue pendant l'exercice commercial (RDAF 1975 p. 355). La provision a un caractère provisoire et doit être justifiée par l'usage commercial. Elle doit porter, conformément au principe de périodicité, sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (Arrêts du Tribunal fédéral 2P.184/2004 du 21 juin 2004 ; 4C.281/2002 du 25 février 2003 ; ATA/31/2004 du 13 janvier 2004 ; ATA/669/2003 du 2 septembre 2003 ;

X. OBERSON op. cit. p. 145). Les provisions ne constituent pas un élément du bénéfice et ne sont, partant, pas imposables.

b. Selon la jurisprudence constante du Tribunal administratif, deux conditions doivent être réunies pour que les 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 effectuée 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/535/2008 du 20 octobre 2008).

En l'espèce, le recourant a clairement exposé qu'il avait acquis le bien immobilier en période de surchauffe, à un prix surfait, et que cet immeuble avait été occupé illicitement pendant plusieurs années. Eu égard aux caractéristiques notoires du marché immobilier au moment de l'achat, en particulier une tendance hautement spéculative, un risque de perte existait dès l'acquisition, à quoi s'est ajouté celui découlant de l'occupation illicite. Ce n'est donc pas en 2003, à l'occasion des tractations en vue de la vente de la parcelle, que ce risque trouve sa source, à supposer que lesdites tractations ne se soient déroulées que durant cette année. On ne peut suivre à cet égard le recourant, qui se contente de reprendre son argumentation initiale sur le moment de la réalisation du risque et ne fournit aucune pièce nouvelle, renvoyant notamment à l'acte de vente à terme - droit d'emption du 21 janvier 2004. Or il ressort de ce document qu'il n'est pas l'acte définitif d'aliénation et que ni le versement du prix de vente, ni le transfert de propriété de l'immeuble en cause ne sont intervenus ni ne pouvaient intervenir en 2003. Dès lors, force est de constater que cette pièce ne permet en aucune manière de retenir que le risque de perte était réalisé au 31 décembre 2003.

4. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

Un émoulement de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 16 octobre 2009 par Monsieur G_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 14 septembre 2009 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge du recourant ;

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

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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'article 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 la société fiduciaire et de comptabilité S.A., mandataire de Monsieur G_____, à la commission cantonale de recours en matière administrative ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy et Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

M. Tonossi

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :