RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2169/2006-FIN **ATA/443/2007**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 4 septembre 2007

dans la cause

Monsieur N_____
représenté par Me Olivier Wyssa, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Monsieur N_____, notaire de profession, est domicilié à Genève.

2. En date du 1er octobre 2002, M. N_____ a retourné sa déclaration d'impôts 2001-B. Il joignait à celle-ci le compte de pertes et profits de l'exercice 2001 (ci-après : compte PP 2001) indiquant au titre des charges, un poste intitulé "charges exercices précédents", pour le montant de CHF 64'162,98. Le bénéfice déclaré était de CHF 357'708,35.

3. Par bordereau du 12 mai 2003, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a taxé M. N_____. Le poste intitulé "charges exercices précédents" n'a pas été admis en déduction du bénéfice qui a été porté à CHF 421'871.-.

4. Par réclamation du 10 juin 2003, M. N_____ a contesté la teneur du bordereau qui ne prenait pas en compte lesdites charges.

   Dans la mesure où, lors de l'établissement d'une situation financière, certains éléments ne pouvaient être connus, il se justifiait de comptabiliser les charges des exercices précédents dans l'exercice 2001. Selon les articles 3 alinéa 3 lettre f de la loi genevoise 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 (LIPP-V - D 3 16) et 31 alinéa 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD - RS 642.11), les pertes étaient reportables durant sept ans. Le poste en question aurait donc de toute manière pu être déduit s'il avait été comptabilisé l'année précédente. S'agissant de frais liés à l'activité professionnelle, le fait que le montant de ces charges se rapportait à l'exercice précédent ne justifiait pas son annulation.

5. Par décision sur réclamation du 13 mai 2004, l'AFC a maintenu la taxation querellée.

   Le principe de l'étanchéité des exercices, fondé sur le caractère annuel et périodique de l'impôt, exigeait qu'un revenu ou une dépense soit attribué à l'exercice durant lequel était née l'obligation ou la prétention juridique. Dès lors, c'était à juste titre que l'AFC n'avait pas pris en considération les charges relatives aux exercices précédents.

6. Le 7 juin 2004, M. N_____ a recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôt (ci-après : la CCRMI). Il concluait à la prise en considération dans le compte PP 2001 de la somme de CHF 64'162,98.

Citant plusieurs auteurs, le recourant considérait que les charges relatives aux exercices précédents devaient être admises, dans la mesure où elles étaient en relation directe avec l'activité de l'entreprise et ne constituaient pas une réduction volontaire de la charge fiscale.

Le montant était détaillé comme suit :

- CHF	7'025,40	(6)	solde de l'exercice précédent ;
- CHF	43'890,02	(7)	litige ancien associé ;
- CHF	14'363,52	(8)	salaire correction ;
- CHF	226,15		différence de change ;
- CHF	106,71		arrondis ;
- CHF	2,32		pertes de change ;
- CHF	4,41		autres charges ;
- (-CHF	1'037,05)		produits exercice antérieur ;
- (-CHF	418,50)		autres produits exceptionnels.

Le solde de l'exercice précédent avait été extourné dans la comptabilité, étant donné que le montant figurant sous solde aurait dû être à nouveau annulé dans l'exercice précédent. Le montant se rapportant à un litige avec l'ancien associé, avait dû être pris en charge totalement par M. N_____. Enfin, le poste n° 8 concernait une extourne des écritures comptables se rapportant au salaire.

Le principe de l'étanchéité des exercices ne pouvait être appliqué aux petites PME tenant une comptabilité à postes ouverts. Les corrections de bilan étaient aussi possible au moment où les éléments étaient découverts ou connus. Cette pratique, contraire au principe de la périodicité de l'impôt, était admise par le fisc.

7. Dans sa réponse du 29 avril 2005, l'AFC a conclu au rejet du recours et à la confirmation de sa décision sur réclamation du 13 mai 2004.

Pour justifier le montant des charges, le contribuable se bornait à exposer une liste d'un certain nombre de libellés sans produire de document à l'appui de ses allégations. Il ne démontrait pas la nature des charges invoquées ni leur existence.

M. N_____ n'apportait pas la preuve qu'il avait été dans l'incapacité de comptabiliser les charges à temps, et non dans un exercice ultérieur.

L'AFC ajoutait que les principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt devaient s'appliquer strictement.

8. Le 26 septembre 2005, dans le délai imparti par la CCRMI, M. N_____ a complété ses écritures de recours.

S'agissant du solde de l'exercice précédent, l'erreur était due à l'incapacité de son ancien mandataire de tenir les comptes correctement, en raison de sa méconnaissance du logiciel informatique imposé pour les études de notaires. Le solde de CHF 7'025,40 représentait un actif qui aurait dû être annulé mais qui, au 31 décembre 2001, figurait encore au bilan.

La position n° 7 intitulée "litige ancien associé" était aussi le résultat d'une erreur comptable. Le compte commun de M. N_____ et de son ex-associé figurait dans la comptabilité pour un montant de CHF 61'414,90. Le solde bancaire s'élevait en réalité CHF 35'026,26. Il y avait donc lieu d'extourner la différence et de ne provisionner que la moitié du solde bancaire, correspondant à la part de M. N_____.

En ce qui concernait la position intitulée "salaire correction", elle était également due à un réajustement de la comptabilité suite aux erreurs de l'ancien mandataire, dès que M. N_____ en avait eu connaissance.

Il joignait des attestations de la nouvelle société fiduciaire en charge de ses comptes comme justificatifs.

9. Par décision du 8 mai 2006, la CCRMI a rejeté le recours de M. N_____.

Le recourant avait corrigé postérieurement des écritures comptables erronées de l'année commerciale 2000 en les comptabilisant dans les comptes 2001, en violation des principes d'étanchéité des exercices et de périodicité.

Au surplus, le recourant n'avait pas été à même de prouver que les charges comptabilisées étaient justifiées par l'usage commercial.

10. Par écritures du 14 juin 2006, M. N_____ a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision de la CCRMI. Il conclut à son annulation et au renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision.

Les trois corrections de valeurs constituaient des amortissements extraordinaires et devaient être admises en diminution du bénéfice dans la mesure où les moins-values constatées étaient certaines et définitives.

Dans l'hypothèse où l'administration refusait de tenir compte des charges en question dans l'exercice 2001, le fait d'avoir porté en déduction du résultat dudit exercice des correctifs relatifs à des erreurs comptables survenues lors d'exercices antérieurs, devait être considéré comme une demande de révision au sens de l'article 55 de la loi genevoise du 4 octobre 2001 de procédure fiscale (LPFisc - D 3 17).

11. Le 11 juillet 2006, la CCRMI a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.

12. Dans sa réponse du 17 juillet 2006, l'AFC conclut au rejet du recours.

Les conditions de l'article 55 LPFisc n'étaient manifestement pas réalisées dans la mesure où il n'y avait eu aucune découverte portant sur des faits importants ou des preuves concluantes.

Elle reprenait au surplus les arguments qu'elle avait développés dans sa réponse du 29 avril 2005 à la CCRMI.

13. Les 28 septembre 2006 et 1er mars 2007, le Tribunal administratif a entendu les parties, de même que Monsieur M_____ en qualité de témoin.

M. N_____ soutenait avoir été victime d'une mauvaise tenue de compte par son comptable, avec la complicité de l'organe de révision. Ces personnes avaient été licenciées et leurs honoraires n'avaient pas été payés. Aucune plainte pénale n'a été déposée à leur encontre.

M. M_____ était l'expert comptable qui s'occupait de la révision des comptes de M. N_____ depuis le mois d'août 2002, suite aux problèmes découverts par le notaire dans son service comptable. M. N_____ avait fait confiance à son service comptable et à son réviseur, et cette confiance s'était avérée mal placée. S'agissant du poste correctif de salaires d'un montant de CHF 14'365,25, il avait fait l'objet d'une vérification de la régularité de sa tenue antérieure. Une écriture rectificative s'était avérée nécessaire. Il ne s'agissait pas d'un transfert volontaire de charges sur l'exercice 2001, mais d'une correction d'écriture antérieure erronée. D'ailleurs, les produits avaient aussi fait l'objet de correction. Le poste de CHF 7'025,40 résultait de l'examen des créances et engagements de M. N_____ envers tous ses clients, examen qui avait fait apparaître que le montant en question avait été précédemment comptabilisé de manière erronée. Les montants corrigés dans les postes "ancien associé" et "salaires" avaient été pris en compte dans les exercices précédents comme éléments imposables de M. N_____.

L'AFC a rappelé que pour obtenir la rectification d'une imposition entrée en force, il fallait que celle-ci porte sur des éléments nouveaux au sens de la législation.

14. L'AFC a fait part de ses observations après enquête le 22 mars 2007.

M. N_____ devait être tenu pour entièrement responsable des prétendues fautes de ses anciens mandataires (comptables et organe de révision). En apposant sa propre signature sur son bilan et son compte de résultat, il s'était personnellement engagé.

Une taxation entrée en force était en principe définitive. Elle ne pouvait être remise en cause que dans des circonstances très particulières et restrictives, à savoir si les conditions pour procéder à un rappel d'impôt (art. 59 et suivants LPFisc) ou à une révision de la taxation (art. 55 LPFisc) étaient réunies. In casu, le contribuable n'avait invoqué aucun motif de révision valable. Il n'avait en effet pu se prévaloir d'aucun fait important nouveau, ni d'aucune preuve concluante nouvelle (art. 55 al. 1 let. a LPFisc). De plus, le contribuable ne pouvait pas demander la révision d'une taxation insuffisante s'il avait été en mesure, en faisant preuve de toute la diligence voulue, de la contester dans le délai impératif de droit public. Enfin, la comptabilité ne pouvait, du point de vue fiscal, en aucun cas subir des changements au-delà de l'entrée en force de la taxation.

15. Par courrier du 23 mars 2007, M. N_____ s'est déterminé après enquête. Si par impossible, les déductions ne devaient par être admises dans la taxation 2001, il conclut à la révision des exercices précédents concernés par les écritures rectificatives, sur la base de l'article 55 LPFisc.

L'instruction de la cause avait démontré qu'il avait été victime d'une mauvaise tenue des comptes par son comptable, vraisemblablement avec la complicité de l'organe de révision. Suite à la découverte de ces faits nouveaux constatés en 2002 pour les exercices précédents, le nouveau réviseur avait aussitôt effectué un certain nombre de rectifications d'écritures comptables afin de rétablir la sincérité des comptes. L'article 56 alinéa 1 LPFisc stipulait que la demande de révision devait être déposée dans les 90 jours qui suivent la découverte du motif de révision. Il avait découvert l'inexactitude de ses comptes courant juillet 2002. La déclaration 2001-B ayant été déposée en date du 1er octobre 2002, le délai était respecté.

16. Le 29 mars 2007, les parties ont été informées que la cause était gardée à 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 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. L'impôt sur le revenu d'une personne physique est fixé et prélevé pour chaque période fiscale, cette dernière correspondant à l'année civile (art. 1 de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 - LITPP-II - D 3 12). Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 2 al. 1 LITPP-II). Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus bruts les déductions admises, dont les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel telles que les dépenses

faites pour l'exploitation d'un commerce, d'une industrie ou d'une entreprise et celles qui sont nécessaires pour l'exercice d'une profession ou d'un métier (art. 3 al. 3 let. a LIPP-V). les pertes de 7 exercices au plus précédant la période fiscale, pour la part qui n'a pas pu être déduite dans la taxation de l'impôt d'années antérieures, peuvent également être déduites (art. 3 al. 3 let. f LIPP-V).

3. En vertu des principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, chaque exercice est considéré comme un tout autonome sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants d'une part, et le contribuable ne saurait choisir au cours de quelle année fiscale il ferait valoir les déductions autorisées, d'autre part (ATA/217/2007 du 08 mai 2007 et références citées). Les déductions doivent être demandées dans la déclaration d'impôts de l'année au cours de laquelle les faits justifiant l'octroi des déductions se sont produits (ATA/540/2001 du 28 août 2001).

4. En l'espèce, les charges en question se rapportent à des exercices précédents celui de 2001, objet de la taxation contestée. En portant en déduction du résultat de l'exercice 2001 des charges appartenant à un exercice antérieur et donc au-delà de l'entrée en force de la taxation concernée, le contribuable a violé les principes d'étanchéité des exercices et de périodicité de l'impôt.

La règle du report des pertes ne trouve pas application dans le cas d'espèce. Les charges s'inscrivent au débit du compte de pertes et profits. Les pertes représentent le solde négatif du compte de pertes et profits grevé desdites charges. Une entité juridique ne peut dégager un bénéfice ou essuyer une perte qu'après la prise en compte de l'ensemble des produits et charges de l'exercice comptable. C'est le report de ce résultat qui est visé à l'article 3 alinéa 3 lettre f LIPP-V, non pas le report de charges éparses, tel qu'effectué en l'espèce, à tort, par le recourant.

Les déductions supplémentaires auxquelles aspire le recourant pour la taxation 2001 doivent par conséquent être refusées.

5. Une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (art. 55 let. a LPFisc).

6. In casu, le recourant a découvert des erreurs dans sa comptabilité concernant des exercices fiscaux dont les taxations sont entrées en force. Le fait d'avoir porté ces erreurs comptables en correction de l'exercice 2001 peut, au vu de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce, être considéré comme une demande en révision au sens de l'article 55 LPFisc.

7. Le recours sera donc admis sur ce point et la cause renvoyée à l'AFC pour qu'elle statue sur le fond.

Un émolument de CHF 1'500.- sera perçu, pour moitié à la charge du recourant et pour moitié à celle de l'AFC (art. 87 LPA).

Une indemnité de CHF 500.- sera allouée au recourant, qui obtient partiellement gain de cause.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 14 juin 2006 par Monsieur N_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 8 mai 2006 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

renvoie la cause à l'AFC pour qu'elle statue sur la demande de révision ;

met un émolument de CHF 750.- à la charge du recourant ;

met un émolument de CHF 750.- à la charge de l'AFC ;

alloue une indemnité de CHF 500.- au recourant ;

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 Me Olivier Wyssa, avocat du recourant ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mmes Hurni et Junod, juges, M. Bellanger, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :	la vice-présidente :
C. Del Gaudio-Siegrist	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :