

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4133/2005-ICCIFD

ATA/268/2011

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 3 mai 2011

2^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur F_____
représentés par Me Gion Clopath, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 18 février 2009 (DCCR/96/2009)

EN FAIT

1. La présente cause concerne la taxation en matière d'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) pour l'année 2002 de Madame et Monsieur F_____ (ci-après : les contribuables) domiciliés et contribuables à Genève.
2. Avocats de profession, ils travaillaient tous deux au sein de la même étude d'avocats dont M. F_____ était l'un des trois associés, tandis que son épouse avait le statut de collaboratrice salariée au sein de celle-ci.
3. Parallèlement à son activité d'avocat, M. F_____ était, en 2002, administrateur de près de trente sociétés anonymes de droit suisse.
4. Avant la période fiscale considérée, il avait été administrateur des sociétés I_____ S.A. (ci-après : la société) et G_____ S.A. (ci-après : la Holding). Ces deux sociétés ont été radiées du registre du commerce par suite de faillite prononcée le 19 juin 2001 par le Tribunal de première instance.
5. Dans leur déclaration fiscale 2002, les contribuables ont déclaré un revenu brut de CHF 534'446.-, composé d'une part du « bénéfice net » de CHF 409'337.- réalisé par M. F_____ dans l'exercice de son activité lucrative indépendante et d'autre part du salaire de son épouse, de CHF 124'860.-.

Le « bénéfice net » de CHF 409'337.- déclaré par M. F_____ constituait le solde d'un montant de CHF 709'337.-, qualifié dans la déclaration fiscale de « chiffre d'affaire brut », après soustraction d'un montant de CHF 300'000.- déclaré comme « provisions ». Dans sa déclaration fiscale, le contribuable ne soustrayait aucun autre montant à titre d'amortissement ou de frais généraux au « chiffre d'affaire brut » précité.

M. F_____ n'a produit aucun état financier relatif à son étude d'avocat. Il ressort cependant des documents qu'il a annexés à sa déclaration fiscale qu'il avait touché, en 2002, CHF 44'857.- d'indemnités intégrées dans le « chiffre d'affaires brut » précité.

6. Le 18 décembre 2003, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a notifié aux contribuables un bordereau de taxation ICC 2002 de CHF 308'398.- basé sur un revenu imposable de CHF 988'602.- au taux de CHF 988'602.- et sur une fortune de CHF 847'450.-. M. F_____ avait réalisé un bénéfice de CHF 1'009'337.- provenant de son activité indépendante. Elle refusait de prendre en compte la provision de CHF 300'000.- et reprenait un montant identique provisionné par le contribuable à la fin de l'exercice précédent.

7. Le même jour, l'AFC-GE a notifié aux contribuables un bordereau d'imposition IFD 2002 d'un montant de CHF 84'873.- complétant un bordereau provisoire notifié le 24 mars 2003 de CHF 28'448.-. Cette imposition était calculée en fonction d'un revenu de CHF 985'400.- au taux de CHF 985'400.-. A l'instar de ce qu'elle avait décidé pour l'ICC 2002, l'AFC-GE avait réintégré au revenu de M. F_____ les deux montants de CHF 300'000.- qu'il avait déduits.

8. Le 15 janvier 2004, les contribuables ont formé une réclamation auprès de l'AFC-GE contre les deux bordereaux ICC et IFD 2002.

Le montant de CHF 600'000.- rajouté aux revenus déclarés par M. F_____ correspondait à l'addition d'une attribution de CHF 300'000.- à la charge de l'exercice 2001 et d'un complément de pareil montant à charge de l'exercice 2002. Préliminairement, il y avait lieu de constater que la reprise sur l'exercice 2002 ne pouvait porter que sur CHF 300'000.-. Dans le cadre de la taxation 2001, l'AFC-GE s'était inquiétée de cette provision et les contribuables lui avaient expliqué, le 4 février 2003, qu'elle concernait une procédure entamée à l'encontre des organes du groupe M_____ en faillite, qui comprenait les sociétés I_____ S.A. et L_____ S.A., ainsi que la compagnie de placement et de gérance S.A. En rapport avec les premières demandes et l'estimation des engagements en cours, le contribuable avait constitué une provision à hauteur des mises en demeure notifiées et en avait augmenté par la suite le montant en fonction de l'évolution de la procédure de faillite au fur et à mesure des productions. Cette provision répondait aux critères valables autant pour les bénéficiaires de sociétés que pour les revenus de personnes indépendantes. La remise en cause de la provision constituée en 2001 équivalait à revenir en arrière, hors tout délai, au mépris des dispositions de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17).

9. Le 13 août 2004, l'AFC-GE a adressé deux courriers de teneur identique aux contribuables, l'un pour l'ICC et l'autre pour l'IFD. Les époux F_____ devaient indiquer s'ils avaient touché des honoraires pour les mandats d'administrateurs auprès du groupe M_____ en faillite, préciser qui en était le bénéficiaire direct et de quelle façon ils avaient été déclarés ou comptabilisés. Ils devaient également indiquer comment ils avaient déterminé le montant de CHF 300'000.- provisionné en 2001 et justifier l'augmentation pour 2002 de cette même provision. Ils devaient finalement expliquer pour quelles raisons ces provisions étaient à leur charge et ne figuraient pas dans les comptes de l'étude comme les autres charges.

10. Après avoir accordé plusieurs délais aux contribuables, l'AFC-GE leur a accordé, le 23 novembre 2004, un dernier délai au 17 décembre 2004 pour donner suite à leur demande de complément d'explication.

11. Le 21 décembre 2004, les contribuables ont écrit à l'AFC-GE. Les honoraires d'administrateur perçus dans le cadre du groupe M_____ en faillite

avaient été comptabilisés et déclarés dans les comptes de l'étude comme honoraires professionnels réalisés au sein de celle-ci. Le montant de CHF 600'000.- avait été calculé sur la base des « notifications importantes qui avaient été produites [à M. F_____] et réclamées par la masse en faillite notamment ». Ce montant avait été comptabilisé à la charge de ce dernier (en sa qualité d'ancien administrateur) puisque les anciens organes des sociétés en faillite étaient recherchés en responsabilité.

12. Le 20 octobre 2005, l'AFC-GE a rejeté les deux réclamations précitées par deux décisions distinctes et maintenu la taxation tant pour l'ICC que pour l'IFD. Le litige qui opposait M. F_____ avec le groupe M_____ n'avait aucune relation avec son activité lucrative actuelle. Seuls étaient déductibles des revenus réalisés à titre indépendant les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel. La décision relative à l'ICC se référait à l'art. 3 let. b al. 3 de 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), tandis que celle relative à l'IFD se fondait sur l'art. 27 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

13. Par deux actes de recours séparés du 11 novembre 2005, les contribuables ont recouru 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 CCRA), devenue, depuis le 1^{er} janvier 2011, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI).

Leur recours concernant l'ICC 2002 a été traité par la commission cantonale de recours en matière d'impôts cantonal et communal (ci-après : CCRICC) (cause A/4133/2005) tandis que celui en matière d'IFD l'a été par la commission cantonale de recours en matière d'impôts fédéral direct (ci-après : CCRIFD) (cause A/4134/2005).

Dans chacun des recours, ils ont conclu à l'annulation de la décision sur réclamation du 20 octobre 2005, invitant l'AFC-GE à émettre un nouveau bordereau de taxation en tenant compte d'un revenu brut d'activités d'indépendants de CHF 409'337.-.

Le contribuable avait exercé ses mandats d'administrateur parallèlement à son activité professionnelle et politique en s'appuyant notamment sur l'infrastructure administrative de l'étude d'avocats. Il y avait consacré de nombreuses heures de son temps professionnel. D'innombrables séances avaient été tenues dans la salle de conférence de l'étude. Les honoraires d'administrateur qu'il avait perçus au cours des années 1993 à 2000 avaient été encaissés par l'étude et dûment enregistrés dans la comptabilité de celle-ci. Les frais généraux

liés à l'activité d'administrateur avaient également élargé aux comptes de l'étude.

A la suite de la faillite de la Holding et de la société, le contribuable avait été recherché en responsabilité. Des négociations étaient en cours, dont on ne savait quand elles aboutiraient. Il était impossible de préjuger de l'issue du litige. Le contribuable avait cependant estimé la somme que les plaignants pourraient raisonnablement lui réclamer au titre de dommages et intérêts. Au début des tractations en 2001, il avait considéré que le montant qu'il pourrait devoir à titre de dommages et intérêts s'élèverait à CHF 300'000.-. Compte tenu de l'évolution ultérieure des négociations, il avait estimé, à fin 2002, que celui-ci se situerait plutôt dans la fourchette située entre CHF 500'000.- et CHF 1'000'000.-.

La comptabilité de l'étude comprenait une rubrique au bilan « provisions pour risque de procès » et une rubrique au compte d'exploitation « charges pour risques de procès ». Il avait doté, en 2001, le compte d'exploitation d'une provision pour risques de CHF 300'000.- et avait effectué la même démarche en 2002. Cette estimation faisait l'objet d'une réactualisation à la fin de chaque exercice. Aussi, l'état de la provision pourrait-il varier au cours des exercices subséquents en fonction de l'évolution du litige en cours. Durant l'exercice 2002, l'étude avait réalisé un chiffre d'affaires de CHF 5'100'792.-. Ses charges s'étaient élevées à CHF 4'391'455.-. La dotation aux provisions pour risque s'était élevée à CHF 300'000.-. Elle devait être imputée au membre de l'étude qui en était la cause. Le revenu brut de M. F_____, après imputation des charges mais avant provisions, s'élevait à CHF 709'337.-.

C'était à tort que l'AFC-GE avait repris le montant des provisions ainsi constituées. Tant l'art. 3 let. b al. 3 let. e aLIPP-V que l'art. 29 LIFD autorisaient le contribuable à constituer des provisions. Au plan fiscal, selon la doctrine, les risques de procès pouvaient donner lieu à des provisions pour prétentions contestées ou prétentions d'un montant indéterminé si le procès était la conséquence d'actes ou d'événements passés. Le montant à provisionner comprenait les engagements probables et les frais de procès. En l'occurrence, le contribuable s'était conformé à cela et avait comptabilisé correctement l'évolution du risque d'avoir à payer un montant important de dommages et intérêts.

14. Le 15 janvier 2007, l'AFC-GE a conclu au rejet de chacun des deux recours par une argumentation similaire. Le 18 décembre 2003, elle avait considéré deux éléments. Premièrement, elle avait estimé que la provision de CHF 300'000.-, qui avait grevé l'exercice 2002, n'était pas déductible du résultat 2002 et elle avait réintégré ce montant au revenu imposable, les frais litigieux liés à la responsabilité d'administrateur au sens de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations (CO - RS 220) n'ayant aucune relation avec l'activité lucrative actuelle du contribuable. Deuxièmement, elle avait considéré qu'à l'occasion de la taxation pour l'année fiscale 2001, elle

avait admis, à tort, la première dotation aux provisions pour un montant de CHF 300'000.- et ordonné la réintégration de celui-ci avec la dotation 2002 opérant un redressement total de CHF 600'000.-.

L'activité d'administrateur du contribuable était une activité dépendante. Celui-ci prétendait que les honoraires d'administrateur étaient comptabilisés au sein de son étude et répartis entre tous les associés de celle-ci. Cette allégation ne convainquait toutefois pas l'AFC-GE. M. F_____ ne faisait qu'alléguer ce fait sans verser au dossier aucune pièce pouvant le confirmer. Au demeurant, si des honoraires étaient versés dans les comptes de l'étude, la question se posait de savoir pourquoi les deux dotations aux provisions avaient-elles bénéficié exclusivement à celui-là. Aucune indication comptable n'était en outre donnée quant au suivi de la provision au cours des années postérieures à l'année litigieuse. Si l'activité du contribuable était une activité dépendante, la constitution d'une provision n'était pas possible. En outre, si on devait admettre qu'elle ne relevait de l'activité indépendante, elle ne devrait pas être admise en déduction, faute d'être justifiée commercialement.

Même si l'on admettait que le contribuable avait exercé une activité lucrative indépendante, la constitution de ces provisions n'était pas conforme aux art. 3 al. 3 let. e ch. 1 ou 2 aLIPP-V ou 29 LIFD car les deux montants de CHF 300'000.- avaient été portés au bilan en vue d'un danger actuel de pertes imminentes et non pas en vue d'un danger de pertes effectives. En outre, des pertes liées au paiement de dommages et intérêts consécutifs à une négligence grave ou un comportement intentionnel de l'administrateur ne constituaient pas des risques liés inévitablement à l'activité professionnelle d'avocat. Elles ne pouvaient donc être déduites au titre de frais d'acquisition du revenu. Finalement, le contribuable n'avait pas établi, au regard du fardeau de la preuve qui lui incombait, le bien-fondé de la constitution des provisions.

15. Le 25 janvier 2007, M. F_____ a sollicité un deuxième échange d'écritures, qui lui a été accordé.
16. Le 22 février 2007, M. F_____ a sollicité un délai complémentaire à fin avril 2007. En effet, M_____ venait de demander un concordat par abandon d'actifs. Il serait possible, suite à cette procédure, de chiffrer les prétentions exactes des créanciers à l'encontre des anciens administrateurs, dont le contribuable. Cela permettrait de quantifier avec précision le risque de procès pour lequel l'étude avait constitué une provision et pour lequel elle avait demandé une déduction fiscale.
17. Le 30 avril 2007, dans les deux causes précitées, les contribuables ont répliqué en usant de la même argumentation, dès lors que dans les écritures relatives à l'ICC ils se référaient aux développements plus détaillés qu'ils avaient effectués dans le cadre du recours relatif à l'IFD.

A la suite de la circulaire adressée aux créanciers, l'administration spéciale de la masse en faillite de la société avait chiffré le montant, dont le contribuable devrait s'exécuter. Il s'agissait d'une somme de CHF 700'000.-.

Au vu de l'incertitude qui planait sur l'issue définitive de l'affaire, les contribuables sollicitaient la suspension de la cause dans l'attente de l'homologation du concordat, subsidiairement qu'une sentence partielle soit rendue en tranchant le principe de la déductibilité de la provision.

Sur le fond, les honoraires d'administrateur étaient imposables. En outre, ils étaient imposables à titre de revenu de l'activité indépendante, conformément à l'art. 18 al. 1 LIFD. Selon la pratique des administrations fiscales, les avocats devaient joindre à leur déclaration un questionnaire spécial au sujet des traitements, gratifications, tantièmes, indemnités et rémunérations de tout genre qu'ils encaissaient. L'AFC-GE, de ce fait, n'avait pas de difficultés à ranger les honoraires d'administrateur encaissés par les avocats parmi leurs recettes professionnelles. Dès lors que les honoraires d'administrateur encaissés par un avocat faisaient partie de son chiffre d'affaires, ils devaient faire l'objet d'une comptabilisation selon les règles de l'art. En l'espèce, le contribuable avait respecté les règles comptables à observer selon l'art. 959 CO. L'AFC-GE lui avait demandé des informations sur la façon dont ses comptes étaient tenus. Malgré cela, elle avait effectué une reprise sur les provisions comptabilisées. Elle s'était basée essentiellement sur le fait que la répartition du bénéfice net parmi les associés de l'étude n'était pas très claire. Toutefois, la clé de répartition tenait compte de plusieurs facteurs, performance, en terme de production d'honoraires et d'acquisition de clientèle, circonstances particulières ayant eu une influence déterminante sur le résultat global, expérience, spécialisation, ancienneté. Si la CCRA n'était pas convaincue, elle avait encore la possibilité de renvoyer la cause à l'AFC-GE pour que des investigations plus complètes soient effectuées.

Le contribuable a annexé à ses écritures une note sur la qualification juridique de l'activité exercée par un avocat administrateur de société et les honoraires qu'elle génère. Dans le domaine de la fiscalité directe, les honoraires perçus par un avocat au travers d'une telle activité pouvaient être considérés comme réalisés au travers d'une activité indépendante.

18. Le 1^{er} juin 2007, l'AFC-GE a proposé une suspension de la cause dans les deux procédures de recours par application de l'art. 78 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) jusqu'à connaissance de l'homologation par le juge du concordat par abandon d'actifs, du classement de la plainte pénale et de la détermination de l'assurance responsabilité civile professionnelle sur la part du dommage qu'elle acceptera de prendre à sa charge.

19. Les deux procédures ont été ainsi suspendues par décisions des instances de recours du 13 juin 2007. Elles ont été reprises le 10 juillet 2008.

20. Le 31 octobre 2008, après plusieurs reports de délai, les contribuables ont transmis des informations sur l'état de la procédure concordataire. M. F_____ s'était engagé à verser à la masse en faillite la somme forfaitaire de CHF 700'000.-. Cette somme avait été payée en date du 4 mai 2007 par le débit de son compte personnel. Le 21 mai 2007, l'assurance responsabilité-civile professionnelle du contribuable avait couvert ce dommage à concurrence de CHF 600'000.-. Le solde avait été pris en charge par lui-même.

Les frais et honoraires d'avocat qu'il avait engagés s'élevaient à CHF 151'305.-, qu'il n'avait pas enregistrés dans les comptes de l'étude.

Son dommage définitif s'élevait donc à CHF 251'305,60. Au vu de cela et du montant de la provision constituée, les redressements de l'AFC-GE étaient justifiés à concurrence de CHF 348'694,40. Ils avaient été opérés à tort à concurrence du dommage effectivement subi par le contribuable, à savoir CHF 251'305,60.

Le revenu imposable pour l'année fiscale 2005 s'élevait ainsi à CHF 758'031.- au lieu de CHF 1'009'337.-.

21. Le 10 décembre 2008, l'AFC-GE s'est déterminée sur ce courrier dont le contenu n'était aucunement susceptible de modifier sa position. Le contribuable n'avait aucun droit à déduire quoique ce soit à titre de dommage en rapport avec l'indemnisation qu'il avait dû verser dans le cadre de la faillite de la société.

22. Le 18 février 2009, la CCRA, à laquelle les causes A/4133/2005 et A/4134/2005 avaient été transmises le 1^{er} janvier 2009, a joint ces dernières et rejeté les recours.

A la suite de l'écriture du contribuable du 31 octobre 2008, il ne s'agissait plus de résoudre le litige sous l'angle de la justification commerciale des provisions, dont le but était de couvrir un risque dont l'étendue était estimée de manière plus ou moins précise, mais sous l'angle des principes applicables à la déductibilité des frais professionnels. En effet, la perte était chiffrée. Toutefois, il incombait à celui qui se prévalait d'une déduction en matière fiscale, de prouver l'existence du fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale. En l'occurrence, le contribuable n'avait versé à la procédure aucune correspondance, aucun acte de poursuite ou arrêt de tribunaux, voire accord extrajudiciaire qui serait intervenu, se prononçant explicitement sur sa responsabilité d'administrateur et sur le montant de la réparation réclamée et due, ceci quand bien même son conseil avait sollicité un délai lui permettant de réunir toutes les pièces comptables. Le recours devait être déjà rejeté pour ce motif. Au surplus, il

devrait l'être même si l'on admettait la réalité des chiffres avancés par les contribuables. Ceux-ci n'avaient aucunement justifié que les montants précités constituaient des frais de M. F_____, justifiés par l'usage commercial ou professionnel. S'il y avait négligence grave ou intention, la doctrine niait la déductibilité des sommes versées à titre de dédommagement. Dans un arrêt du 23 juin 1994 (Archiv II 315), le Tribunal fédéral avait tranché dans le même sens. Deux membres du conseil d'administration d'une société qui avaient négligé leurs obligations découlant de l'art. 725 CO, et qui avaient été ainsi condamnés au paiement des dommages et intérêts aux créanciers lésés, n'avaient pu déduire ces montants comme frais d'acquisition du revenu car ils avaient commis des violations si grossières de leurs devoirs que la survenance des dommages ne constituait plus une partie du risque que l'activité d'administrateur comportait habituellement.

En l'occurrence, les montants dont la déductibilité était invoquée ne pouvaient l'être car ils n'étaient pas étroitement liés à l'activité d'administrateur du contribuable. En outre, des dépenses occasionnées par la tentative d'éviter la condamnation au paiement de dommages et intérêts par la voie judiciaire, si les prestations destinées à satisfaire les prétentions en question, ne pouvaient pas être déduites du revenu. Il en allait de même des frais d'avocat et de procédure qui ne pouvaient être déduits comme le recourant l'entendait.

23. Le 24 mars 2009, les contribuables ont formé un recours auprès du Tribunal administratif, devenu depuis le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la section administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre la décision de la CCRA, reçue le 23 février 2009.

Ils ont conclu préalablement à ce qu'une audience de comparution personnelle des parties soit ordonnée et à l'annulation de la décision en question.

Ils admettaient, en définitive, que M. F_____ avait réalisé un revenu brut de l'activité indépendante de CHF 1'009'337.-, mais considéraient qu'un montant de CHF 197'464,70 - après rectification de celui de CHF 251'305,60, articulé en dernier lieu devant la CCRA, devait en être déduit, car trop élevé, à titre de frais d'acquisition du revenu selon décision de taxation du 18 décembre 2003. Le dossier devait être renvoyé à l'AFC-GE pour l'inviter à émettre un nouveau bordereau de taxation, tenant compte du montant du revenu brut d'activité d'indépendant précité.

La CCRA avait relevé, à juste titre, qu'ils n'avaient pas fourni les pièces justificatives relatives au dommage. Ils admettaient qu'ils auraient dû être plus diligents à cet égard. M. F_____ étaient « accaparés par la négociation finale de la résolution du litige civil le concernant et avait été quelque peu négligent dans le cadre du suivi de la procédure fiscale contentieuse ». Néanmoins, les recourants

avaient offert à la CCRA de prouver le dommage qu'ils avaient chiffré et cette dernière aurait pu l'interpeller sur ce point.

Les montants déductibles correspondaient aux postes suivants :

- CHF 100'000.- payés par le contribuable au groupe M_____;
- CHF 97'464,70, correspondant à la part des frais et honoraires d'avocat restés à la charge du contribuable.

Ces montants pouvaient être déduits par les recourants du revenu net de M. F_____ en tant que charges dûment comptabilisées et prouvées. En effet, les revenus provenant de son activité d'administrateur de sociétés étaient dûment intégrés à ses revenus fiscaux dans la comptabilité de l'étude. Tel avait été le cas des honoraires d'administrateur qu'il avait perçus de la Holding et de ses filiales. Ces derniers avaient fait partie de son revenu découlant de son activité indépendante et les montants précités constituaient des dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu, déductibles de celui-ci en vertu des art. 9 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et 27 LIFD. Le décaissement de CHF 197'464,70 était la conséquence directe de l'activité d'administrateur du contribuable. En outre, c'était en raison de son activité que le recourant avait dû déboursier la somme précitée et il existait un lien de causalité naturelle.

M. F_____ n'avait pas, dans la gestion de la société, violé grossièrement ses devoirs d'administrateur. C'était parce qu'il était avocat et au bénéfice d'une couverture d'assurance en responsabilité civile, que la masse en faillite de ladite société l'avait cherché en responsabilité. Il n'avait cependant pas commis de faute particulière dans le traitement de son mandat, aucune autorité ou juridiction n'ayant constaté un tel fait et la procédure pénale ayant été classée par le Procureur général.

Les pièces annexées par les contribuables à leur recours permettaient de reconstituer que :

- le 26 avril 2005, M. F_____ avait payé CHF 700'000.- à la masse en faillite du groupe M_____ par le biais de son compte bancaire personnel. Ce dernier avait été préalablement alimenté par un montant de CHF 600'000.- crédité le 19 avril 2005 par l'assurance X_____ et de CHF 100'000.-, le 26 avril 2005, provenant du compte bancaire de l'étude d'avocats dont il était partenaire ;
- sur papier à en-tête de son étude d'avocat, M. F_____ avait attesté, le 3 octobre 2003, à X_____ Assurances qu'il avait réglé « à ce jour » à son avocat un montant de CHF 162'653.- en rapport avec l'affaire I_____ et cette assurance lui a versé sur son compte bancaire personnel, le 17 octobre 2003, un montant de

CHF 75'652,80 représentant « le 50% des honoraires de son avocat dans l'affaire I_____ » ;

- M. F_____ avait payé, le 31 octobre 2003, CHF 464.- de frais de photocopies aux masses en faillite des sociétés liées au groupe M_____ ;

- son compte d'honoraires auprès de son avocat présentait, au 1^{er} novembre 2004, un en-cours de CHF 13'928.- qu'il avait réglé « comme convenu » par un chèque de CHF 10'000.- débité du compte de l'étude dont il était partenaire.

24. Le 6 mai 2009, l'AFC-GE a répondu au recours. Elle conclut au rejet de celui-ci. La question n'était pas de savoir si les frais payés par le recourant dans le cadre des faillites, soit l'indemnité et les honoraires d'avocat, pour un montant total de CHF 251'306,60 étaient fiscalement déductibles, mais de savoir si le recourant avait le droit, en 2002, de constituer les provisions litigieuses. Ce dernier n'avait pas le droit à la constitution d'une telle provision dès lors que sa rémunération d'administrateur de la société et de la Holding relevait d'une activité dépendante. Pour ce premier motif, le recours était infondé. Si par impossible, la qualité d'indépendant était toutefois retenue vis-à-vis du recourant, les provisions litigieuses ne pourraient pas être admises fiscalement, étant dénuées de justifications commerciales, ne remplissant pas les conditions des art. 27 al. 1 LIFD et 3 al. 3 let. a aLIPP-V. En outre, il ne s'agissait pas de provisions au sens de l'art. 29 al. 1 LIFD. En effet, l'action en responsabilité dont le recourant avait fait l'objet ne rentrait pas dans le cadre des risques habituels liés à une activité lucrative indépendante. Elle relevait plutôt de la dépense privée.

25. Le 11 juin 2009, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) conclut au rejet du recours, se référant à l'argumentation pertinente développée par l'AFC-GE.

26. Le 31 juillet 2009, les recourants ont répliqué. Contrairement à ce que l'AFC-GE considérait, les art. 29 LIFD et 3 let. b et e aLIPP-V autorisaient que des comptes provisions soient constitués dès que le risque devenait reconnaissable, voire puissent être augmentés s'il s'aggravait ou dissouts si le risque venait à disparaître. De ce fait, le contribuable avait le droit de constituer une première provision de CHF 300'000.- à charge de l'exercice 2001 puis de l'augmenter, en 2002, lorsque la situation s'était aggravée.

Dans l'ATF 125 I 259, cité par l'AFC-CH à l'appui de son argumentation, un revenu d'administrateur constituait un revenu de l'activité dépendante, le Tribunal fédéral avait considéré qu'un contribuable faisant partie de nombreux conseils d'administration pourrait être considéré comme administrateur professionnel de sociétés, soit que son activité d'administrateur prise globalement ne serait pas indépendante. En l'occurrence, dès lors qu'un nombre élevé de mandats d'administrateur procurait des rentrées substantielles à son titulaire, il

n'était nullement extravagant de parler d'une profession. Si celle-ci était exercée par un avocat, elle l'était nécessaire de manière indépendante, c'est-à-dire en dehors de tout rapport de subordination qui caractériserait un contrat de travail. Finalement, on devait reconnaître le caractère commercialement justifié des provisions. Le contribuable n'avait pas tué, ni volé, ni vidé la substance de la société à son seul profit. Sa seule responsabilité n'était pas fondée sur la faute, mais causale. Le caractère professionnel des dépenses encourues devait être reconnu.

27. Le 1^{er} septembre 2009, l'AFC-CH a persisté dans ses considérations et conclusions émises le 11 juin 2009.
28. Le 28 août 2009, l'AFC-GE conclut au rejet du recours. Si un concordat par abandon d'actifs avait pu être obtenu, c'était suite à l'indemnisation de la masse en faillite de la société. Il en allait de même du classement qui avait été obtenu en opportunité. Les recourants ne produisaient aucun document, notamment une ordonnance de non-lieu attestant que les accusations portées contre M. F_____ était infondées. Ce dernier avait d'ailleurs bel et bien été inculpé malgré ses dénégations. L'AFC-GE sollicitait l'apport de la procédure pénale P/5089/00.
29. Le 3 décembre 2009, le juge délégué a requis l'apport de la cause pénale P/5089/00.
30. Le 4 mars 2010, le Procureur général a autorisé la transmission des nonante-six classeurs composant la procédure.
31. Suite à cette mise à disposition, l'AFC-GE a versé à la procédure quatre pièces extraites de la P/5089/2000 confirmant selon elle que le classement du 3 décembre 2007 avait été prononcé à la suite de l'homologation d'un concordat par abandon d'actifs du 18 septembre 2007 et non pas parce qu'il avait été constaté que les infractions reprochées au contribuable étaient dénuées de fondement. Il s'agissait :
 - du procès-verbal du 27 juin 2001 inculquant M. F_____ de gestion déloyale et d'abus de confiance pour avoir, entre 1996 et 1999, comme administrateur de plusieurs sociétés, soit la Holding et la société, ainsi que deux autres entités, lésé par omission les intérêts pécuniaires de propriétaires d'immeubles régis par ces sociétés en n'empêchant pas que des fonds pour un total de CHF 4'326'254.- appartenant à ces derniers soient détournés de leur destination et ne puissent plus être récupérés, trois des quatre sociétés en question étant tombées en faillite, avec un découvert de CHF 16'738'000.-. L'intéressé a contesté cette inculpation sur le champ.
 - d'un courrier du 2 octobre 2007 du conseil du recourant au Procureur général transmettant, « suite à son préavis de classement », les jugements du

Tribunal de première instance du 18 septembre 2007 homologuant les trois concordats par abandon d'actif, dans lesquels il était fait référence aux montants versés par les anciens organes des sociétés « sans reconnaissance de responsabilité » et par leur assurance responsabilité civile.

- du courrier du Procureur général du 26 novembre 2007, suite à la transmission précitée, avisant du classement de la procédure.

32. Le 20 septembre 2010, le conseil des contribuables a présenté ses observations sur ces dernières pièces. Déterminer si la mesure de classement était intervenue pour des raisons respectables, à savoir l'absence de prévention ou des charges qui n'apparaissaient pas évidentes ou si elle relevait de la pure opportunité, était une démarche dépourvue de tout intérêt.
33. Le 21 septembre 2010, les parties ont été avisées que la cause était gardée à juger.
34. Le 25 octobre 2010, le conseil des recourants a écrit au juge délégué pour signaler un arrêt récent du Tribunal fédéral relative à la déductibilité des dommages et intérêts dus par un administrateur professionnel (Arrêt du Tribunal fédéral 2C.819/2009 du 28 septembre 2010). Ce courrier a été communiqué à l'AFC-GE et l'AFC-CH.

EN DROIT

1. Depuis le 1^{er} janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative de la Cour de justice, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A LOJ et 63 al. 1 let. a LPA, dans leur teneur du 31 décembre 2010).
3. Le litige concerne l'exercice fiscal 2002. Pour la détermination de l'IFD, sont applicables les dispositions de la LIFD et sa réglementation d'application, tandis que pour l'ICC, ce sont, outre les dispositions de la LHID, celles de 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), de la loi sur l'imposition dans

le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (aLIPP-II - D 3 12), de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14), de la LIPP V et de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (aLITPP II D 3 12).

4. a. En matière d'IFD, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables, les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a LIFD (art. 25 LIFD).

b. Lorsque le contribuable exerce une activité lucrative dépendante, peuvent être déduits les frais professionnels énoncés à l'art. 26 LIFD, parmi lesquels figurent les frais indispensables à l'exercice de la profession (art. 26 al. 1 let. c LIFD). Ces derniers sont estimés forfaitairement, sauf si le contribuable peut justifier des frais plus élevés (art. 26 al. 2 LIFD). A teneur de l'art. 1 al. 1 de l'ordonnance du 10 février 1993 du département fédéral des finances sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct (RS 642.118.1), sont déductibles « les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et ayant un rapport de causalité directe avec lui », il ne s'agit pas seulement de dépenses effectuées dans le but de réaliser le revenu (critère de finalité), mais également de celles causées directement par l'activité lucrative en question (critère de causalité). Il doit s'agir dans ce dernier cas de dépenses involontaires consécutives à la réalisation d'un risque inhérent à l'exercice de l'activité lucrative et qui ne peuvent être évitées sans autre mesure (Jean-Blaise Eckert, in D. YERSIN, Y. NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, n° 2 ss ad art. 26 LIFD et références citées).

c. Lorsque le contribuable exerce une activité en la forme indépendante, peuvent être déduits du bénéfice les frais professionnels de ceux justifiés par l'usage commercial (art. 27 al. 1 LIFD). Parmi ceux-ci figurent les provisions au sens de l'art. 29 LIFD, soit les engagements de l'exercice parmi lesquels figurent les engagements de l'exercice dont le montant est encore à déterminer (art. 29 al. 1 let. a) et les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice (art. 29 al. 1 let. c LIFD).

A teneur de l'art. 29 al. 2 LIFD, les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au revenu commercial imposable.

5. Des principes similaires s'appliquent en matière d'ICC. En rapport avec une activité lucrative dépendante, les dépenses nécessaires à l'acquisition des revenus imposables sont défalqués (art. 9 al. 1 LHID ; 3 al. 1 LIPP-V) de ceux-ci dans les législations cantonales. De même, parmi les frais déductibles de l'activité lucrative indépendante, figurent les provisions constituées pour couvrir des engagements dont le montant est encore indéterminé ou d'autres risques de pertes

imminentes (art. 10 al. 1 let. b LHID). Ces règles ont été reprises aux art. 1 à 8 LIPP V.

6. La notion fiscale d'activité lucrative dépendante constitue une notion autonome de celles applicables dans d'autres domaines du droit, tels le droit des obligations ou le droit des assurances sociales (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007, chapitre 7 n° 14, p. 84 ad art. 17 n° 14 p. 84). Dans ce sens, les administrateurs de sociétés anonymes, même si les rapports juridiques qui les lient à la société peuvent ne relever que du contrat de mandat au sens des art. 394 ss CO, exercent du point de vue du droit fiscal une activité lucrative dépendante (ATF 121 I 259 = SJ 1996 p. 93 ; dans le même sens Arrêt du Tribunal fédéral 2C_819/2009 du 28 septembre 2010).

Les recourants considèrent que la Haute cour autorise un examen casuel de cette question (ATF 121 I 259). Leur opinion ne peut être suivie. Dans l'arrêt précité, le Tribunal fédéral se référait certes à deux arrêts antérieurs dans lesquels il avait admis de considérer comme provenant de l'activité dépendante, des revenus perçus par un administrateur en lien avec la société qu'il gérait. Dans le premier (ATF 95 I 21), la rémunération constituait une indemnisation liée à la rupture d'un mandat de conseil n'ayant pas de lien avec une activité d'administrateur, dans le second, uniquement d'honoraires facturés par l'étude de l'avocat administrateur (arrêt non publié L. du 24 mai 1994 contre cantons de Genève et de Vaud). Le Tribunal fédéral avait toutefois considéré qu'il s'agissait de situations exceptionnelles, si bien qu'il n'y avait pas lieu de s'écarter de l'opinion de la doctrine dominante, selon laquelle la rémunération de l'administrateur constituait le produit d'une activité dépendante (arrêt précité, consid. 3d).

En l'espèce, la position de l'AFC-GE découlant des décisions de taxation attaquées ne peut qu'être confirmée au vu de la jurisprudence et de la doctrine précitées : la rémunération perçue par le contribuable au titre d'administrateur de sociétés – et partant celle qu'il a reçue des deux entités tombées en faillite – constitue, sous l'angle fiscal, une activité lucrative dépendante même si le contribuable l'a comptabilisée comme produit dans les comptes d'exploitation de son étude d'avocats. Il n'était donc pas autorisé, ni en 2001, ni en 2002, à constituer des provisions pour des risques de pertes au sens de l'art. 29 LIFD ou 3 al. 3 let. e LIPP-V. L'AFC-GE était en droit de réintégrer le montant de celles-ci dans les revenus déclarés (art. 29 al. 2 LIFD ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_566/2008 du 23 août 2007).

Cette solution s'impose d'autant plus que les recourants auxquels incombait la charge de cette preuve n'ont fourni tout au long de l'instruction, y compris devant la chambre de céans, aucun état financier relatif à l'activité indépendante du contribuable ni aucun autre élément permettant de considérer que, dans le cas

particulier, sa situation impliquerait un traitement différent des rapports pécuniaires qu'il avait entretenus avec lesdites sociétés.

7. Il reste à déterminer si les recourants étaient autorisés dans leur déclaration fiscale 2002, à déduire un montant de CHF 197'454.- par application des art. 26 al. 1 let. c LIFD ou 3 al. 1 let. a LIPP-V.

a. Sur cette base, la déductibilité des prestations en dommages et intérêts versées par le contribuable est admise lorsque ceux-ci sont payés au titre d'une responsabilité causale. En revanche, lorsque le paiement est consécutif à un cas de responsabilité fondée sur la faute, la déductibilité fiscale dépend des circonstances. Selon une jurisprudence constante, l'indemnisation versée par un contribuable qui a engagé sa responsabilité du fait d'un manquement crasse et extraordinaire ou d'une négligence grave voire d'un comportement intentionnel n'est pas déductible (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_819/2009 précité consid. 2.1 et jurisprudence citée; 2C_566/2008 du 16 décembre 2008 consid. 2.2). En revanche, dans les autres hypothèses, la déductibilité reste envisageable à certaines conditions, l'ensemble des circonstances du cas d'espèce devant être pris en considération, parmi lesquelles la nature et l'importance du préjudice causé, la gravité de la faute et notamment le caractère inhabituel et évitable du risque encouru (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_819/2009 précité consid. 2.1 ; 2C_566/2008 du 16 décembre 2008 consid. 2.2).

8. 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). En vertu de ces principes, qui valent tant pour l'IFD que pour l'ICC, les dépenses professionnelles de l'activité lucrative dépendante ne peuvent être déduites que lorsqu'elles trouvent leur cause dans des événements qui ont eu lieu durant la période de calcul (D. YERSIN, Y. NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 26, n° 15 et ss. ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007 § 7, n° 213, p 138).

En l'occurrence, le litige concerne l'exercice fiscal 2002. Or les recourants n'établissent aucunement que les dépenses dont ils demandent la déduction ont été effectuées en 2002. Selon les pièces qu'ils ont produites, la part de l'indemnité que le contribuable a eu à payer de ses propres deniers à la masse en faillite a été versée en 2003. De même, c'est en 2003 et 2004 qu'ont été acquittés certains autres frais ou honoraires d'avocat. En outre, les recourants n'ont pas établi la date et la façon dont a été payée la majeure partie des honoraires que le contribuable a

« attesté » le 3 octobre 2003, à l'attention de son assurance, avoir versé à son avocat. De ce fait, ils ne peuvent déduire pour l'exercice fiscal 2002 un montant de CHF 197'464,70 à titre de dépenses professionnelles. Les deux décisions sur réclamation prises par l'AFC le 20 octobre 2005 seront donc confirmées sans qu'il y ait nécessité de déterminer si le montant en question remplit les critères des art. 26 al. 1 LIFD ou 3 al. 1 LIPP-V.

9. Le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge des recourants pris conjointement et solidairement (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne leur sera en revanche allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 24 mars 2009 par Madame et Monsieur F_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 18 février 2009 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Madame et Monsieur F_____ pris conjointement et solidairement un émolument de CHF 2'000.- ;

dit qu'il ne leur 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 Me Gion Clopath, avocat des recourants, à la commission cantonale de recours en matière administrative, ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale et à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

C. Derpich

la présidente siégeant :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :