

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4188/2007-ICC

ATA/241/2012

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 24 avril 2012

2^{ème} section

dans la cause

Monsieur V_____ D_____

représenté par Me Xavier Oberson, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 novembre 2010 (DCCR/1695/2010)

EN FAIT

- 1) Monsieur V_____ D_____ (ci-après : le contribuable), né le _____ 1963, est un professionnel de l'immobilier.
- 2) Au cours des années quatre-vingt, le contribuable a acquis diverses participations dans des sociétés immobilières, ainsi que des immeubles en nom, dont certains en association avec son frère, Monsieur H_____ D_____.
- 3) Pour ce faire, les frères D_____ ont contracté auprès de plusieurs établissements bancaires, dont notamment la Z_____ Banque (ci-après : Z_____ ; dont les actifs et passifs ont été repris en 1998 par l'O_____ S.A.), divers emprunts hypothécaires d'un montant total de plus de CHF 18'000'000.-.
- 4) En raison de l'effondrement du marché immobilier au début des années nonante, le contribuable et son frère n'ont pas été en mesure de faire face à leurs engagements hypothécaires. Les contrats de prêts dont ils bénéficiaient ont été résiliés et diverses poursuites engagées à leur encontre, aboutissant à la réalisation de leurs actifs immobiliers.
- 5) Le 24 janvier 2000, le contribuable, son frère et la Société immobilière B_____ (ci-après : la SI B_____), dont les deux premiers cités étaient propriétaires, ont conclu une convention avec l'O_____ S.A.

Le contribuable reconnaissait devoir à la banque la somme de CHF 9'751'306,75, ainsi que celle de CHF 6'075'709,95 conjointement et solidairement avec son frère. Les dettes personnelles de ce dernier étaient arrêtées à CHF 1'140'430,40, tandis que celles de la SI B_____ l'étaient à hauteur de CHF 565'319,75.

L'O_____ S.A. s'engageait à abandonner ses créances à l'encontre des trois débiteurs précités (art. 3 de la convention), à condition que le contribuable et son frère lui versent la somme de CHF 1'000'000.-, par tranches dégressives échelonnées entre le 30 juin 2000 et le 30 juin 2004 (art. 2 de la convention). Les trois débiteurs s'engageaient en outre à remettre à la banque le produit de la vente de biens immobiliers en attente de réalisation, soit de l'immeuble sis au n° _____ de la rue de J_____ à Chêne-Bourg, propriété de la SI B_____, et de l'immeuble sis au n° _____ et _____ du chemin des W_____ à Confignon, propriété des frères D_____.
- 6) Dans leur déclaration fiscale 2003, datée du 3 août 2004, le contribuable et son épouse ont fait état d'un revenu net et d'une fortune imposables nuls. Ils ont déclaré des dettes hypothécaires à hauteur de CHF 16'191'214.-.

Une liste des actifs professionnels du contribuable datée du 31 décembre 2003, un tableau détaillant les dettes et intérêts des dettes de l'exercice 2003, ainsi qu'un "compte d'exploitation de l'exercice 2003" faisant état d'un bénéfice de CHF 120'310.-, étaient produits en annexe.

7) Par courrier du 30 août 2004, l'O_____ S.A. a confirmé au contribuable que les conditions prévues par l'art. 2 de la convention du 24 janvier 2000 avaient été respectées par les débiteurs et que, partant, elle abandonnait le solde de ses créances à leur encontre.

8) Dans leur déclaration fiscale 2004, datée du 31 août 2005, le contribuable et son épouse ont fait état d'un revenu net imposable de CHF 111'486.- (respectivement de CHF 129'773.- s'agissant de l'IFD) et d'une fortune nulle. Ils ont déclaré des dettes hypothécaires pour un montant de CHF 6'845'729.-. En annexe, étaient notamment joints les trois documents suivants :

- un compte d'exploitation de l'exercice 2004

Produits

| | | |
|------------------------|-----|------------------|
| Commissions encaissées | CHF | <u>50'000.00</u> |
|------------------------|-----|------------------|

Charges

| | | |
|--|-----|----------|
| Frais de loyers, SI, téléphone et divers | CHF | 6'000.00 |
|--|-----|----------|

| | | |
|---------------------------------|-----|----------|
| Frais de véhicule, déplacements | CHF | 6'000.00 |
|---------------------------------|-----|----------|

| | | |
|-------------------|-----|------------------|
| Total des charges | CHF | <u>12'000.00</u> |
|-------------------|-----|------------------|

| | | |
|-----------------------------|-----|-----------|
| Bénéfice de l'exercice 2004 | CHF | 38'000.00 |
|-----------------------------|-----|-----------|

- La même liste d'actifs professionnels datée du 31 décembre 2003 énumérant ses participations dans sept sociétés immobilières (SI U_____, SI E_____, SI G_____, SI B_____, SI N_____, SI I_____ et SI R_____), comportant l'indication que les immeubles sous-jacents avaient été vendus aux enchères publiques entre 1997 et 2002, mais dont les dettes subsistaient.
- Un tableau listant les dettes et intérêts de dettes afférents à l'activité lucrative indépendante du contribuable, dans lequel l'O_____ S.A. ne figurait plus parmi les créanciers.

9) Le 20 juillet 2006, le contribuable a, sur demande de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) du 29 juin 2006, transmis copies de la convention conclue avec l'O_____ S.A. le 24 janvier 2000 et du courrier de cette dernière du 30 août 2004.

- 10) Le 27 octobre 2006, l'AFC-GE a demandé au contribuable de lui remettre une attestation de l'O_____ S.A. indiquant expressément le montant total de l'abandon de créances dont il avait bénéficié en application de ladite convention.
- 11) Le contribuable lui ayant à nouveau fourni la lettre de l'O_____ S.A. du 30 août 2004, l'AFC-GE a réitéré, le 16 janvier 2007, sa demande d'attestation, sous les menaces de procéder à une taxation d'office.
- 12) Par courriel de son avocat du 20 février 2007, le contribuable a exposé que l'abandon de créances en question était intervenu dans le cadre de la réalisation forcée d'immeubles gagés par l'O_____ S.A., de sorte que les pertes immobilières subies avaient largement compensé cet abandon, s'agissant d'immeubles acquis avant 1989 et vendus aux enchères forcées dans les années nonante. Il était en train de préparer un tableau récapitulatif de tous ces éléments démontrant l'absorption de l'abandon de créance par les pertes immobilières et sollicitait un entretien pour le remettre en mains propres à l'AFC-GE.
- 13) Le 1^{er} mars 2007, l'AFC-GE a reçu le contribuable et son conseil. Elle leur a ensuite impartit un ultime délai au 20 avril 2007 pour produire des pièces attestant l'absence de bénéfice lors des ventes immobilières forcées datant des années nonante.
- 14) Par pli recommandé du 18 avril 2007, le contribuable a détaillé sa situation auprès de l'AFC-GE.

Lors de l'effondrement du marché immobilier dans les années nonante, ses immeubles et sociétés immobilières avaient fait l'objet de réalisations forcées, respectivement avaient été vidées de leur substance. L'O_____ S.A. avait accepté de renoncer au remboursement des dettes non couvertes par la vente de ces sociétés et immeubles, moyennant un paiement supplémentaire de CHF 1'000'000.-. En résumé, lui-même et son frère avaient perdu l'intégralité de leurs fonds propres, avaient dû verser ces CHF 1'000'000.- supplémentaires et n'avaient tiré aucun bénéfice des ventes. Ils ne leur étaient toutefois pas possible de fournir une comptabilité complète des transactions concernées. Les acquisitions des parts de sociétés immobilières remontaient aux années quatre-vingt. Elles étaient intervenues sous seing privé et les pièces y relatives n'avaient pas été conservées, s'agissant d'opérations remontant à plus de dix ans. Les reventes avaient en outre pris la forme d'adjudications immobilières par l'office des poursuites dans le cadre de réalisations forcées.

Un tableau non daté, ni signé, était joint en vue de démontrer que le contribuable et son frère n'avaient réalisé aucun revenu lors de la réalisation de la SI U_____, de la SI N_____, de la SI B_____, de la SI L_____, de la SI E_____, de la SI P_____, de la SI A_____ et des immeubles sis au chemin des W_____ n^{os} _____ et _____, respectivement à Aclens, visés par la convention

du 24 janvier 2000. Les acquisitions concernées (opérées pour un prix global de CHF 19'731'616.-) avaient été financées par des fonds étrangers à hauteur de CHF 18'096'535.-. Au moment de la signature de la convention avec l'O_____ S.A., ce montant avait été ramené à CHF 16'967'446.-, les hypothèques ayant été globalement remboursées à hauteur de CHF 1'129'087.- Les fonds propres que le contribuable et son frère avaient investis à hauteur de CHF 1'635'082.- avaient été perdus, tandis que leur pertes étaient estimées à CHF 3'764'169.- au total.

- 15) Le 8 mai 2007, l'AFC-GE a notifié au contribuable et son épouse des bordereaux de taxation pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2004. Concernant l'ICC, elle retenait un revenu imposable de CHF 10'709'586.- et une fortune imposable nulle, l'impôt dû s'élevant à CHF 3'529'160,45. Calculé sur un revenu imposable de CHF 10'726'500. -, l'IFD s'élevait à CHF 1'233'547,50.

Selon le procès-verbal de taxation, l'abandon de créances consenti par l'O_____ S.A. au contribuable représentait CHF 10'581'820.-. Calculée sur la base des créances arrêtées par la convention du 24 janvier 2000, après déduction du montant payé par le contribuable en exécution de l'art. 2 et du produit de la vente aux enchères publiques des derniers immeubles, cette somme était reprise à titre de bénéfice net réalisé par le contribuable.

- 16) Le 6 juin 2007, le contribuable et son épouse ont formé réclamation auprès de l'AFC-GE contre les bordereaux de taxation ICC et IFD 2004.

L'abandon de créances consenti par l'O_____ S.A. avait non seulement eu pour contrepartie l'abandon, par les frères D_____, de la SI B_____ et de l'immeuble sis aux n^{os} _____ et _____ du chemin des W_____ que l'administration avait déduits, mais également l'abandon des actions ou du sous-jacent immobilier de la SI U_____, de la SI N_____, de la SI L_____, de la SI E_____, de la SI P_____, de la SI A_____ et d'un immeuble à Aclens, comme cela résultait de la convention du 24 janvier 2000. La détermination exacte des moins-values réalisées sur ces sociétés était difficile à établir, étant donné que les acquisitions remontaient à plus de dix ans et que l'essentiel des pièces avait été saisi par l'office des poursuites. Les investissements immobiliers des frères D_____ leur avaient néanmoins coûté plus de CHF 3'764'000.- et ne leur avaient rien rapporté. Ces contribuables avaient réalisé une perte à hauteur de ce montant, plutôt qu'un revenu imposable. Le fait que les hypothèques aient diminué entre leur octroi et la signature de la convention avec l'O_____ S.A. démontrait en outre que les frères D_____ n'avaient pas augmenté leurs emprunts à des fins privées. Le financement étranger n'avait jamais excédé le 100% de l'acquisition, ce qui confirmait que les prêts avaient été exclusivement affectés à l'acquisition des immeubles.

- 17) Par deux décisions sur réclamation du 2 octobre 2007, l'AFC-GE a maintenu les taxations ICC et IFD du 8 mai 2007, en raison de l'absence de documents probants infirmant celles-ci.
- 18) Par actes du 31 octobre 2007, le contribuable et son épouse ont recouru contre ces décisions auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts cantonaux et communaux d'une part et de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct d'autre part, réunies depuis le 1^{er} janvier 2009 au sein de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission ou CCRA) qui est elle-même devenue le Tribunal administratif de première instance depuis le 1^{er} janvier 2011 (ci-après : TAPI).

D'une manière générale, un abandon de créances pouvait effectivement constituer un revenu imposable. Dans le cas d'espèce, cet abandon avait toutefois consisté dans une mesure d'assainissement et le gain en résultant avait été absorbé par les pertes sur immeubles et sociétés immobilières subies par les frères D_____ dans l'exercice de leur profession. L'O_____ S.A. n'entendait pas leur consentir une donation, ni leur procurer un revenu. Ayant recouvré ce qui pouvait l'être par l'intermédiaire de poursuites en réalisation de gages, elle entendait plutôt assainir leur situation et boucler un dossier qui durait depuis de nombreuses années. Or, des pertes subies lors d'exercices antérieurs pouvaient, sans considération de temps, être portées en déduction de prestations de tiers destinées à équilibrer un bilan déficitaire dans le cadre d'un assainissement selon l'art. 31 al. 2 de loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), respectivement 10 al. 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). S'agissant de personnes physiques, il fallait entendre par bilan déficitaire un état de surendettement.

Dans le cadre de son activité de professionnel de l'immobilier, le contribuable avait effectivement tenu une comptabilité lacunaire, particulièrement lors des dernières années durant lesquelles il avait dû se battre, tant vis-à-vis des banques que de l'office des poursuites, pour limiter les dégâts provoqués par l'effondrement de valeur de ses immeubles. Les différentes pièces produites suffisaient toutefois à démontrer que toutes les acquisitions immobilières, en relation avec l'abandon de créances de l'O_____ S.A., avaient été financées par des fonds propres à hauteur de CHF 2'135'020.- environ et que ceux-ci avaient été perdus. Le montant global des hypothèques entre la date d'acquisition des immeubles et la signature de la convention avait diminué et les fonds ainsi remboursés avaient également été perdus pour les frères D_____. En contrepartie de l'abandon de créances, ceux-ci avaient encore dû verser la somme de CHF 1'000'000.- à l'O_____ S.A. Les fonds mis à la disposition des frères D_____ par les banques avaient exclusivement servi à l'acquisition des immeubles et sociétés immobilières, dont la valeur avait drastiquement chuté, et

en aucune manière à leur entretien. L'abandon de créance avait été consenti en raison du surendettement du contribuable, comme l'attestaient ses déclarations fiscales de 2003 et 2004. Il avait été absorbé par les pertes subies et ne lui avait procuré aucun bénéfice.

- 19) Le 31 janvier 2008, le contribuable a versé à la procédure des pièces complémentaires afin d'établir ses pertes en relation avec la SI U _____ S.A., la SI B _____, la SI L _____ et la SI P _____ S.A.
- 20) Le 13 mai 2008, l'AFC-GE a persisté dans ses décisions sur réclamation du 2 octobre 2007 relatives à l'ICC et l'IFD dus par le contribuable et son épouse pour l'année 2004.

La seule question litigieuse consistait à déterminer si le contribuable pouvait se prévaloir d'une perte commerciale en déduction de son bénéfice imposable de CHF 10'581'820.-, correspondant à l'abandon de créance dont il avait bénéficié.

Selon les art. 27 al. 1 let. b LIFD, respectivement 3 al. 1 de l'ancienne 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) et 10 al. 1 let. c LHID, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante pouvaient déduire des pertes effectives sur des éléments de leur fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées et qu'elles soient justifiées et en rapport de nécessité avec l'activité professionnelle. Ces dispositions exigeaient la tenue d'une comptabilité au sens des art. 957 ss de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations (CO - RS 220). Selon les art. 125 al. 2 LIFD et 29 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), les personnes physiques exerçant une activité lucrative indépendante et les personnes morales devaient joindre à leur déclaration les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats) de la période fiscale en cause ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses, ainsi que des prélèvements et apports privés. Ces états et relevés devaient à tout le moins être propres à garantir une saisie complète et fiable du revenu et de la fortune liés à l'activité lucrative indépendante et pouvoir être contrôlés dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales.

En l'espèce, le contribuable avait produit à l'appui de sa déclaration fiscale 2004 une liste de ses actifs professionnels, plus précisément une liste de ses participations dans des sociétés immobilières, sans fournir la moindre indication chiffrée, ni le moindre justificatif à leur propos. Il avait également produit un tableau relatif au détail de ses dettes et intérêts de dettes, ainsi qu'un compte d'exploitation, qui n'étaient pas signés. Il n'avait donc pas remis à l'administration fiscale un état de ses actifs et passifs, un relevé de ses recettes et

dépenses, comme de ses prélèvements et apports privés. Le tableau des pertes sur investissements immobiliers qu'il avait produit le 18 avril 2007 n'avait pas de valeur probante, dans la mesure où il ne comportait pas de signature et avait été établi postérieurement à la clôture de l'exercice 2004. Le contribuable avait en outre expressément admis qu'il n'était pas en mesure de prouver par des pièces comptables que ses actifs immobiliers avaient été intégralement acquis au moyen des prêts bancaires. Faute d'avoir été dûment comptabilisées, les pertes alléguées en compensation du bénéfice imposable résultant de l'abandon de créances consenti par l'O_____ S.A. ne pouvaient, partant, pas être déduites.

21) Le 13 juin 2008, le contribuable a persisté dans les conclusions de son recours. Il avait démontré que l'abandon de créances consenti par l'O_____ S.A. était destiné à équilibrer un bilan déficitaire dans le cadre d'un assainissement, de sorte que les pertes subies par lui sur les investissements immobiliers en cause devaient être portées en déduction de cet abandon de créances. L'essentiel des ventes d'immeubles ayant été orchestré contre ses sociétés immobilières par différents offices de poursuites et faillites et l'information lui parvenant tardivement, il ne lui avait pas été possible de tenir une comptabilité, ce d'autant qu'il était lui-même en faillite.

22) L'AFC-GE a dupliqué le 24 juillet 2008.

Pour que l'abandon de créance d'un tiers puisse être qualifié de mesure d'assainissement au sens des art. 31 al. 2 LIFD et 10 al. 3 LHID, une double condition devait être réalisée : l'entreprise devait se trouver dans des difficultés financières justifiant un assainissement et le tiers créancier devait effectuer sa prestation dans l'intention de participer à cet assainissement. Une telle intention ne ressortait pas de la convention conclue avec l'O_____ S.A. le 24 janvier 2000. La déduction des pertes prévue par ces dispositions exigeait en outre que celles-là aient été comptabilisées. Cela résultait des principes comptables d'imparité et d'autorité du bilan commercial. En l'espèce, et de son propre aveu, le contribuable disposait d'une comptabilité lacunaire, tandis que la perte alléguée résultait d'un document non daté, signé ultérieurement et établi plus de deux ans après la clôture de l'exercice 2004.

23) Le 30 juillet 2009, l'AFC-GE a informé la commission d'un fait dont l'administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC-CH) lui avait fait part.

Le contribuable avait bénéficié de prestations appréciables en argent de la société F_____ S.A. de 2001 à 2006. Pour l'année 2004, le montant de ces prestations non déclarées s'élevait à CHF 281'000.-. Ces faits, dénoncés par l'AFC-CH dans un courrier du 26 février 2007, étaient inconnus de l'AFC-GE au moment de l'établissement des taxations litigieuses. Nécessitant un minimum

d'instruction, ils étaient importants pour la détermination de l'assiette fiscale et pourraient conduire à une rectification à la hausse de celle-ci.

L'AFC-GE concluait donc à ce que la commission statue sur les griefs du recours et procède à un complément d'instruction sur faits nouveaux ou, alternativement, à ce qu'elle statue sur les griefs du recours et lui renvoie la cause pour complément d'instruction. Dans la première hypothèse, l'AFC-GE concluait à la rectification des taxations litigieuses en défaveur du contribuable (*reformatio in pejus*), le montant précité devant être rajouté au revenu imposable de ce dernier.

- 24) Le 31 août 2009, le contribuable a informé la commission qu'il ne contestait ni le principe, ni le montant de la reprise de CHF 218'000.- envisagée par l'AFC-GE, suite au contrôle d'impôt anticipé effectué par l'AFC-CH auprès de la société F_____ S.A.

Par jugement du Tribunal de première instance du 28 février 2008, il s'était séparé de corps de son épouse, laquelle n'était plus redevable que de sa part des impôts communs et n'avait donc plus d'intérêt actuel dans la procédure.

- 25) Par décision du 22 novembre 2009, la CCRA a formellement joint les recours, les a rejetés après avoir mis l'épouse du contribuable hors de cause et a renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation IFD et ICC 2004 dans le sens des considérants.

Concernant l'IFD dû pour l'année 2004, le contribuable ne contestait pas le montant de l'abandon de créance en cause, ni sa qualification de revenu imposable. Il admettait en outre avoir exercé une activité immobilière à titre d'indépendant, soit en la forme commerciale, puisqu'il requérait la déduction d'une perte en rapport avec cette activité, laquelle constituait la seule question litigieuse. De telles pertes pouvaient être déduites à condition d'avoir été comptabilisées conformément aux exigences prévues par les art. 27 al. 1 et 2 let. b et 125 al. 2 LIFD. Les déductions devaient être portées dans la déclaration d'impôts de l'année au cours de laquelle les faits en justifiant l'octroi s'étaient produits. Il n'appartenait pas aux autorités fiscales de rétablir une comptabilité défailante, de reconstituer la comptabilité commerciale d'un contribuable qui n'en avait pas tenu ou de déterminer les montants non annoncés par lui, en se fondant sur les autres données apparaissant dans la déclaration remise et ses nombreuses annexes.

A l'appui de sa déclaration fiscale, le contribuable n'avait fourni aucune pièce comptable relative à son activité commerciale qui réponde aux exigences d'une comptabilité régulière. Il s'était trouvé dans l'impossibilité de le faire, n'ayant de son propre aveu jamais tenu de telle comptabilité. Selon sa déclaration fiscale, l'exercice commercial concerné s'était par ailleurs soldé par un bénéfice de CHF 38'000.- et non par une perte. La perte subséquentement alléguée n'avait

été ni comptabilisée, ni mentionnée dans la déclaration fiscale ou l'une de ses annexes. Le contribuable n'avait pas plus déclaré l'abandon de créance en cause. Le tableau récapitulatif indiquant les prix d'achat, les montants des différentes hypothèques et la perte alléguée de CHF 3'764'169.- n'était ni signé, ni daté et avait été établi postérieurement à l'année fiscale en cause. Il ne suffisait pas de signer ce document postérieurement, comme le contribuable l'avait fait en cours de procédure, pour que les manquements comptables constatés, lesquels dépassaient la simple absence de signature, disparaissent et que la perte alléguée soit considérée comme comptabilisée. Aucune pièce comptable probante mentionnant la perte en cause n'avait été versée à la procédure, le contribuable déclarant même qu'il n'était pas parvenu à en reconstituer précisément le montant. Les pertes que le contribuable affirmait avoir subies depuis l'acquisition de ses participations bien antérieure à 2004 n'avaient pas non plus été comptabilisées dans des états d'actifs et de passifs établis chronologiquement aux dates successives de bouclage des exercices commerciaux précédant la période fiscale en cause. Le contribuable n'avait pas apporté la preuve de la réalité de la perte alléguée, ni du fait que les conditions cumulatives prévues par l'art. 27 al. 2 let. b LIFD étaient remplies, de sorte que l'AFC-GE était en droit d'en refuser la déduction.

Compte tenu du revenu supplémentaire non déclaré de CHF 281'000.- découvert par l'AFC-CH, l'AFC-GE avait sollicité la *reformatio in pejus*. Interpellé à cet égard, le contribuable y avait consenti. En tant qu'il concernait l'IFD, le recours devait donc être rejeté et le dossier renvoyé à l'AFC-GE afin de procéder à la *reformatio in pejus* de la taxation litigieuse moyennant l'intégration dans l'assiette fiscale du contribuable de ce montant de CHF 281'000.-.

La réglementation cantonale sur la déductibilité des pertes commerciales correspondait enfin à celle du droit fédéral. Pour les mêmes motifs que ceux développés en regard de l'IFD, le recours devait donc être rejeté en tant qu'il concernait l'ICC dû par le contribuable pour l'année 2004. Le dossier devait également être renvoyé à l'AFC-GE, afin qu'elle procède à la même *reformatio in pejus* que celle ordonnée pour l'IFD.

- 26) Par acte du 27 décembre 2010, M. V_____ D_____ a recouru auprès du Tribunal administratif, devenu depuis le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), contre la décision de la CCRA reçue le 30 novembre 2010, en concluant à son annulation « sous suite de frais et dépens ».

Les opérations d'achat et de vente d'immeubles dont il était question s'étaient déroulées de 1987 à 1999, soit sous l'égide de l'art. 957 CO dans sa teneur en vigueur jusqu'au 30 mai 2002 et de l'ancienne ordonnance sur le registre du commerce du 7 juin 1937 (ci-après : aORC), applicable jusqu'au 31 décembre 2007. Pour fonder l'obligation de s'inscrire au registre du commerce et

de tenir une comptabilité, les art. 957 aCO et 52 aORC se référaient à la notion d'entreprise, par quoi il fallait entendre une entité organisée de façon identifiable pour les tiers comme agent économique autonome offrant ses prestations de manière systématique en vue de la recherche d'un profit. L'on pouvait ainsi être qualifié fiscalement de professionnel de l'immobilier, sans pour autant exploiter une entreprise, notamment lorsque l'on n'avait pas de visibilité sur le marché. S'il ne contestait pas avoir rempli les conditions pour être fiscalement qualifié de professionnel de l'immobilier (fréquence des opérations, qualification professionnelle, financement notamment), il contestait en revanche avoir exercé un commerce professionnel d'immeubles requérant une inscription au registre du commerce et la tenue d'une comptabilité. Ni lui, ni son frère n'avaient procédé à des promotions immobilières. Ils s'étaient contentés d'acheter des immeubles ou des sociétés immobilières, de jouir de leur rendement et de les revendre occasionnellement en vue de réaliser un profit, lui-même réinvesti dans l'immobilier. Il ne s'agissait en aucun cas d'une activité commerciale d'achat/vente systématique, réalisée par un commerçant ayant pignon sur rue et une visibilité sur le marché. Il n'était dès lors pas obligé de s'inscrire au registre du commerce, ni astreint à tenir une comptabilité en bonne et due forme. La LIFD était entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995 et l'art. 29 al. 2 LPFisc, soit l'équivalent sur le plan cantonal de l'art. 125 al. 2 LIFD, le 1^{er} janvier 2002. Sous l'égide de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 sur la perception d'un impôt fédéral direct (ci-après : AIFD) applicable jusqu'au 31 décembre 1994, seuls les contribuables, qui d'après le CO étaient astreints à tenir des livres, avaient l'obligation de joindre à leur déclaration une comptabilité ou, à défaut, des extraits de leurs livres concernant les exercices déterminants pour le calcul des éléments fiscaux. Il en allait de même en droit cantonal. Dès lors, jusqu'à fin 1994, le recourant n'avait pas à tenir d'état de ses actifs et passifs, de relevés de ses recettes et dépenses ou des prélèvements ou apports privés. Depuis 1995 en tout cas, il avait annexé à ses déclarations fiscales, la liste de ses actifs immobiliers professionnels, des comptes d'exploitation par immeuble et un tableau détaillant les dettes et intérêts de dettes, comme l'attestaient ses déclarations fiscales 1995, 1996, 1997 et 1999 versées à la procédure. Chaque année où une vente forcée de ses immeubles était intervenue, il avait également joint une note détaillant l'opération sur la base des documents remis par l'office des poursuites et faillites concerné. Il avait donc pleinement satisfait à ses obligations en matière d'annexes à ses déclarations, tandis que les pertes inhérentes à son activité professionnelle n'avaient pas à figurer dans une comptabilité commerciale au sens des art. 957 ss CO pour être déduites.

Quant au fait que les pertes sur immeubles n'avaient pas fait l'objet année après année d'un décompte et d'un suivi détaillé, d'où le besoin qui s'était fait sentir de corriger cela *a posteriori* par l'établissement d'un tableau récapitulatif des pertes subies, il s'expliquait par la vente forcée des immeubles. Sur les neuf ventes immobilières qui avaient généré les pertes à l'origine de l'abandon de

créances consenti par l'O_____ S.A., sept avaient été des ventes forcées, dont cinq avaient porté sur des immeubles, propriétés de sociétés immobilières dont le recourant et son frère étaient actionnaires. Dès l'introduction par les banques des poursuites en réalisation de gages et la mise en gérance légale des immeubles jusqu'à leur réalisation forcée, le recourant n'avait plus eu d'accès direct et immédiat à l'information relative à ces immeubles, aux rendements, aux intérêts courus et aux montants remboursés aux créanciers, les informations n'ayant été fournies que partiellement et avec plusieurs mois de retard. Les ventes concernant le plus souvent des immeubles propriétés de sociétés immobilières, il aurait dû tenir deux comptabilités qu'il aurait fallu tenir, celle des sociétés puis celles des frères D_____, sur la base des données lacunaires des offices de poursuites et faillites. Dans ces circonstances, le tableau des pertes établi après coup par son frère et lui-même, auquel toutes les pièces justificatives dont ils disposaient avaient été jointes, devait être considéré comme suffisant au regard de l'art. 125 al. 2 LIFD pour justifier les pertes à déduire du montant de l'abandon de créances consenti par l'O_____ S.A.

Pour les neuf opérations immobilières en cause, il avait pu fournir l'intégralité des actes d'achat des sept sociétés immobilières et des deux immeubles. Il avait également remis les actes d'adjudication ou de vente de l'ensemble des immeubles avec les remboursements aux créanciers. Il manquait en revanche à sa démonstration les comptabilités des sociétés immobilières tombées en faillite ou dont les immeubles avaient fait l'objet de ventes forcées. S'il n'était pas possible de démontrer au franc près le montant des pertes qu'il avait subies, le tableau remis et les pièces annexées démontraient à l'évidence que l'ensemble des opérations s'était soldé par une perte qui excédait le montant de l'abandon de créances, de sorte que celui-ci ne pouvait être imposé. Il était en effet difficile d'imaginer qu'un établissement bancaire abandonne une créance si l'opération avait été bénéficiaire.

Lorsque l'O_____ S.A. avait abandonné sa créance, elle n'avait par l'intention de favoriser son frère et lui-même. Des années de poursuites l'avaient convaincue de leur surendettement et de l'impossibilité de recouvrer ses créances. Les pertes immobilières subies devaient dès lors être portées en déduction de l'abandon de créances sans considération de temps en application des art. 31 al. 2 LIFD et 10 al. 3 LHID, car il n'avait réalisé aucun revenu imposable en 2004 du fait de cet abandon.

27) L'AFC-GE s'est opposée au recours le 11 février 2011.

La question de savoir si le contribuable était ou non tenu de tenir une comptabilité au sens des art. 957 ss CO était sans pertinence, l'exigence de la comptabilisation des pertes commerciales au sens de l'art. 27 al.1 let. b LIFD étant seule déterminante.

Le tableau que le recourant avait produit le 18 avril 2007 en se prévalant d'une perte de CHF 3'764'169.- avait été établi plus de deux ans après la clôture de l'exercice 2004. Il s'agissait d'une comptabilité créée *a posteriori*, laquelle ne répondait pas aux exigences jurisprudentielles posées en matière de déduction de pertes commerciales. La déclaration fiscale 2004 du recourant suffisait à l'attester en tant qu'elle ne mentionnait ni l'abandon de créance, ni les pertes immobilières litigieuses, mais d'autres éléments imposables aboutissant à un bénéfice net de CHF 38'000.- pour la période fiscale en cause. Le recourant avait en outre expressément admis qu'il n'était pas en mesure de prouver par des pièces comptables que l'intégralité des actifs immobiliers en cause avaient été acquis au moyen des prêts bancaires à l'origine de l'abandon de créance. Il s'agissait là d'un aveu que les éléments découlant de son activité lucrative n'avaient pas été dûment comptabilisés. Le fait que plusieurs immeubles avaient fait l'objet de ventes forcées constituait en outre un faux problème. Il n'empêchait nullement le contribuable de tenir un suivi comptable régulier, compte notamment tenu de l'importance des fonds investis dans les opérations immobilières en cause, si ce n'est avant même les mesures prises par les offices des poursuites et faillites.

Les conditions prévues par les art. 10 al. 3 LHID et 31 al. 2 LIFD pour que des pertes d'exercices antérieurs puissent être soustraites de prestations de tiers n'étaient pas non plus réalisées, dans la mesure où l'abandon de créances consenti par l'O_____ S.A. ne représentait pas une mesure d'assainissement et où les pertes litigieuses n'avaient pas été comptabilisées.

- 28) Le 7 mars 2011, le TAPI a transmis son dossier sans présenter d'observations, persistant dans sa décision.
- 29) Le recourant a répliqué le 25 mars 2011.

La taxation litigieuse aboutissait à un résultat qui ne correspondait en rien à sa capacité contributive et était arbitraire. Le prétendu bénéfice imposé était entièrement fictif, puisque son frère et lui n'avaient retiré aucun avantage ni des ventes immobilières ni de l'abandon de créance consenti par l'O_____ S.A. Le résultat auquel était parvenu l'AFC-GE constituait une imposition sur un revenu totalement notionnel, non réalisé. Le refus de l'AFC-GE de tenir compte des pertes lors de la taxation de l'abandon de créance avait en outre pour effet de traiter de manière distincte les ventes des immeubles d'une part et le règlement des dettes y relatives d'autre part, contrairement à la réalité des faits. Les immeubles en question avaient été réalisés à la demande des créanciers gagistes et le produit des ventes avait servi à désintéresser ceux-ci. L'abandon de créances était la conséquence directe de l'insuffisance du produit des réalisations forcées et ne serait pas intervenu si celles-ci avaient permis de couvrir les dettes de son frère et de lui-même. Imposer l'abandon de créance sans tenir compte des pertes sur investissements immobiliers revenait ainsi à ignorer les charges qui leur étaient indiscutablement liées.

30) Le 20 avril 2011, l'AFC-GE a dupliqué.

Dans la mesure où les pertes alléguées n'étaient pas admises en raison d'un manquement imputable au seul contribuable (l'absence de comptabilité commerciale), la taxation litigieuse n'emportait pas de violation du principe de la capacité contributive et ne pouvait être qualifiée d'arbitraire. Dans le même sens, le Tribunal fédéral avait refusé la déduction de pertes invoquées par un contribuable, « boursicoteur », qualifié d'indépendant au motif que les pièces produites ne donnaient aucune indication quant à l'état de sa fortune commerciale au début et à la fin de l'année, pas plus que le montant des fonds étrangers mis à contribution.

31) Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

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, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 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. 7 al. 2 LPFisc ; art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, dans sa teneur au 31 décembre 2010).

3) Le litige porte sur l'imposition de l'abandon de créances consenti par l'O_____ S.A. en faveur du recourant au cours de l'exercice fiscal 2004. M. V_____ D_____ reproche à l'AFC-GE d'avoir repris cet abandon de créances à hauteur de CHF 10'581'820.-, alors que celui-ci aurait consisté dans une mesure d'assainissement et ne lui aurait procuré aucun revenu. Il soutient en effet que le gain en résultant aurait été entièrement absorbé par des pertes sur immeubles et sociétés immobilières qu'il allègue avoir subies avec son frère dans le cadre de son activité lucrative indépendante, à tout le moins à hauteur de CHF 3'764'169.-.

Impôt fédéral direct

4) a. Selon l'art. 18 al. 1 LIFD, sont notamment imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante.

b. Selon le Tribunal fédéral et la doctrine majoritaire, le revenu de l'activité lucrative indépendante se détermine selon la théorie de l'accroissement du patrimoine. Il est égal à la différence entre l'état de la fortune de l'indépendant entre le début et la fin de la période déterminante, augmentée des prélèvements privés et diminuée des apports complémentaires de capital. Le revenu imposable correspond, en d'autres termes, au solde positif du compte de pertes et profits pour les contribuables qui tiennent une comptabilité (art. 58 LIFD auquel renvoie l'art. 18 al. 3 LIFD), respectivement au relevé des recettes et dépenses pour les autres indépendants (art. 125 al. 2 LIFD) (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2007, p. 87, n. 22 et les références citées).

c. Lorsqu'il concerne une dette commerciale, un abandon de créance en faveur d'une personne privée est considéré comme un revenu provenant d'une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 LIFD (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_120/2008 du 13 août 2008, consid. 2.2 et les références citées, traduit *in* RDAF 2009 II 34, 36/37). De l'extinction totale ou partielle d'une dette en vertu d'un abandon de créance résulte un produit qui affecte le compte de pertes et profits, dans la mesure où l'extinction de la dette n'entraîne pas une diminution correspondante des actifs (ATA/956/2004 du 7 décembre 2004, consid. 3c). Un abandon de créance signifie en effet qu'un poste passif diminue sans que le débiteur soit contraint à un versement prélevé sur les actifs. La contrepartie reçue initialement n'est pas touchée par l'opération, de sorte qu'une remise de dette pour un débiteur principal correspond à un bénéfice imposable (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.112/2004/svc du 7 avril 2005, consid. 2.1).

Conformément à la convention conclue le 24 janvier 2000, l'O_____ S.A. a, dans le courant de l'année 2004, abandonné le solde de ses créances contre le recourant, après réalisation des derniers immeubles grevés de gages en sa faveur. Cet abandon a réduit les dettes du contribuable sans diminution correspondante de ses actifs. Dès lors, c'est à bon droit que l'AFC-GE a repris dans le bénéfice imposable du recourant l'abandon de créance consenti par la banque et qu'elle l'a taxé comme revenu.

Le montant de CHF 10'581'820.- retenu à ce titre a été correctement calculé par l'autorité intimée sur la base des informations fournies par le contribuable et de celles recueillies auprès du registre foncier. Il consiste dans la différence entre les différentes sommes reconnues par le recourant dans la convention du

24 janvier 2000 et le produit des ventes aux enchères de l'immeuble de la SI B_____ et de l'immeuble du chemin des W_____ n° _____ et _____. Il n'est d'ailleurs pas contesté par le recourant.

- 5) Selon l'art. 25 LIFD, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33 LIFD.
- 6) a. A teneur de l'art. 27 al.1 LIFD, entré en vigueur le 1^{er} janvier 1995, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Dès lors qu'il s'agit d'une déduction visant à réduire l'obligation fiscale des contribuables, le fardeau de la preuve leur incombe (X. OBERSON, op. cit., p. 142, n. 228).

Selon l'art. 27 al. 2 let. b LIFD, les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale font notamment partie de ces frais, à condition qu'elles aient été comptabilisées. Sous l'empire de l'AIFD, la même réglementation était par ailleurs prévue (art. 22 al. 1 let. c AIFD).

b. D'après l'art. 125 al. 2 LIFD, les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés. Précédemment, l'art. 89 al. 1 AIFD exigeait également des contribuables qui exerçaient une activité lucrative indépendante et dont les recettes annuelles brutes provenant de cette activité atteignaient le montant de CHF 100'000.- qu'ils établissent un relevé complet des recettes et des dépenses et un état complet de leur fortune et de leurs dettes.

c. L'art. 125 al. 2 LIFD ne précise pas ce qu'il faut entendre par « état des actifs et des passifs, relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvement et apports privés ». Selon la jurisprudence, les exigences auxquelles doivent répondre ces états dépendent des circonstances du cas d'espèce, en particulier du type d'activité et de l'ampleur de cette dernière. Dans tous les cas, ils doivent être propres à garantir une saisie complète et fiable du revenu et de la fortune liés à l'activité lucrative indépendante et pouvoir être contrôlés dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_669/2008 du 8 décembre 2008, consid. 7.1 ; 2A_300/2006 du 27 février 2007, consid. 3.4 ; 2P.185/2006 du 27 novembre 2006, consid. 10.1 ; ATA/367/2010 du 1^{er} juin 2010, consid. 4).

d. Que le contribuable soit ou non astreint à tenir des livres au sens du droit commercial, soit des art. 957 ss CO, est sans pertinence pour résoudre la question

de savoir si des pertes commerciales, dont la déduction est demandée, ont été comptabilisées conformément aux exigences requises par les art. 27 al. 2 let. b et 125 al. 2 LIFD (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.202/2003 du 13 décembre 2003, consid. 4). A teneur de ces dispositions, seules pertinentes du point de vue fiscal, un professionnel de l'immobilier doit en effet tenir une comptabilité, ou à tout le moins l'état de ses actifs et passifs, les relevés de ses recettes et dépenses ainsi que de ses prélèvements et apports privés (Arrêt du Tribunal fédéral 2A_300/2006 précité, consid. 3.5).

e. Ces états d'actifs et passifs doivent non seulement être signés et datés par le contribuable, mais également être établis chronologiquement aux dates successives de bouclage des exercices commerciaux déterminants pour les périodes fiscales en cause (Arrêt du Tribunal fédéral 2A_300/2006 précité, consid. 10.2 ; 2P.185/2006 précité, consid. 3.5). Il n'appartient en effet pas aux autorités fiscales de rétablir la comptabilité défaillante d'un contribuable (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_669/2008 du 8 décembre 2008, consid. 7 ; 2P.185/2006 précité, consid. 10), ni de déterminer le montant des pertes que celui-ci n'a pas annoncées en se fondant sur les autres données apparaissant dans la déclaration remise ou dans ses nombreuses annexes (ATA/756/2002 du 3 décembre 2002, consid. 4b).

f. Outre l'exercice d'une activité commerciale par le contribuable, la comptabilisation des pertes constitue donc une condition nécessaire à leur déductibilité (Arrêt du Tribunal fédéral 2A_300/2006 précité, consid. 10.2 ; 2P.185/2006 précité, consid. 3.5).

En annexe à sa déclaration fiscale 2004, le recourant a en l'espèce produit un compte d'exploitation, non signé et particulièrement sommaire, faisant état d'un bénéfice net de CHF 38'000.-. Sur interpellation de l'autorité intimée, le recourant a ensuite fait état de l'abandon de créance dont il avait bénéficié, tout en alléguant avoir subi des pertes commerciales sur des opérations immobilières à l'origine de cet abandon. En 2007, soit plus de deux ans après la clôture de l'exercice fiscal déterminant, il a remis à l'AFC-GE un tableau récapitulatif, ne comportant ni date ni signature, dans lequel étaient listés les prix d'achat, le montant initial des hypothèques contractées auprès de l'O_____ S.A., le solde de celles-ci à la date de la conclusion de la convention du 20 janvier 2000 et le montant des fonds propres investis dans les sept sociétés immobilières et deux immeubles en cause. Sur cette base, il estimait avoir subi avec son frère des pertes commerciales de CHF 3'764'169.-. Lors de son recours au TAPI, tout en admettant qu'il n'était pas en mesure de déterminer le montant exact de ses pertes, le recourant a produit des pièces supplémentaires concernant les opérations immobilières en cause, dont notamment les actes d'achat des sociétés immobilières et immeubles concernés, de la correspondance bancaire relative aux différents prêts hypothécaires octroyés et différentes communications d'offices de poursuite (tableaux de répartition du produit des ventes, certificats d'insuffisance

de gage, etc.). Dans la présente procédure, il demeure dans l'impossibilité d'articuler le montant exact de ses pertes commerciales, mais soutient que celles-ci auraient excédé l'abandon de créance consenti par l'O_____ S.A., lequel ne serait en conséquence pas imposable.

Il ressort du dossier que le recourant n'a pas tenu de comptabilité régulière de son activité lucrative indépendante à tout le moins depuis l'exercice fiscal 2003. La comparaison des comptes d'exploitation par immeuble annexés à ses déclarations fiscales de 1995, 1996 et 1997 avec ceux figurant en annexe à ses déclarations fiscales de 2003 et de 2004 suffit à s'en convaincre. Les premiers détaillaient les produits encaissés et les charges supportées en relation avec chacun de ses actifs immobiliers, tandis que les seconds n'étaient plus que des « comptes » globaux, sans indication aucune quant à la source des produits et charges inscrits.

Le recourant n'a pas non plus tenu un état de ses actifs et passifs, ni de relevés de ses recettes et dépenses, ainsi que de ses prélèvements et apports privés qui soient conformes aux exigences posées par l'art. 125 al. 2 LIFD. Son tableau récapitulatif a été établi après-coup, soit bien après la clôture de l'exercice fiscal en cause, et n'est aucunement propre à garantir une saisie fiable et complète de ses revenus et fortune durant la période considérée. Quant aux autres documents produits, ils ne donnent aucun état précis de sa situation financière en 2004. Aucune donnée comptable n'a notamment été fournie s'agissant des sociétés immobilières dont le recourant était propriétaire. Même à considérer, en contradiction avec la jurisprudence, qu'il lui appartiendrait de reconstituer la comptabilité défailante, pour ne pas dire inexistante, du recourant, l'autorité intimée n'y parviendrait donc pas. Le contribuable a en effet totalement manqué aux obligations comptables lui incombant en tant que professionnel de l'immobilier et ce, alors que ses affaires tournaient mal et auraient mérité une diligence accrue. La mise en faillite de ses sociétés immobilières et la saisie de ses immeubles en vue de leur réalisation forcée ne le dispensait en particulier pas de tenir une comptabilité personnelle, en s'enquérant auprès des différents offices de poursuites chargés de la gestion de ses actifs professionnels de la situation de ses affaires. En lieu et place, le recourant a fait preuve de négligence et s'avère seul responsable des conséquences fiscales en résultant.

Le recourant n'ayant pas établi par des pièces comptables probantes l'existence des pertes commerciales dont il se prévaut, sans toutefois parvenir à les chiffrer, c'est à bon droit que l'AFC-GE a refusé d'opérer une quelconque déduction sur sa fortune commerciale lors de la fixation de l'IFD dû pour l'année 2004.

- 7) Le recourant soutient qu'en bonne application de l'art. 31 al. 2 LIFD, les pertes commerciales dont il se prévaut devraient être portées en déduction de l'abandon de créance que lui a consenti l'O_____ S.A.

Selon cette disposition, les pertes des exercices antérieurs qui n'ont pas encore pu être déduites du revenu peuvent être soustraites, sans limitation de temps, des prestations de tiers destinées à équilibrer un bilan déficitaire dans le cadre d'un assainissement. La règle constitue ainsi une entorse au principe de périodicité qui dispose que les pertes doivent surgir durant la période de calcul pour pouvoir être déduites.

Pour qu'un contribuable puisse bénéficier d'un report de pertes sans limitation de temps, encore faut-il toutefois que celles-ci résultent de taxations antérieures et aient été comptabilisées lors des exercices précédents. Il s'agit en effet là du préalable indispensable à la reconnaissance fiscale de toute perte commerciale (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.272/2003 précité, consid. 4 *ab initio*). Certes, cette exigence de comptabilisation ne figure pas expressément à l'art. 31 al. 2 LIFD. Elle se déduit toutefois de l'interprétation systématique de cette disposition, dont on concevrait mal qu'elle permette la déduction de pertes antérieures à des conditions moins strictes que celles prévalant pour la déduction des pertes commerciales survenues en cours d'exercice fiscal (art. 27 al. 2 let. b LIFD).

En l'espèce, l'art. 31 al. 2 LIFD n'est donc d'aucun secours au recourant, dans la mesure où les pertes dont il sollicite le report et la déduction n'ont, comme démontré ci-dessus, aucune assise comptable.

Ce grief sera donc rejeté.

Impôt cantonal et communal

- 8) a. Sur le plan cantonal, la nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques adoptée le 12 juin 2009 par le Grand Conseil a été acceptée en votation populaire le 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Cette loi unifie les cinq lois issues de l'adaptation de la législation fiscale genevoise sur l'imposition des personnes physiques aux exigences de la LHID. A teneur de son art. 69 al. 1 let. e, la LIPP abroge la loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16).
- b. Conformément à son art. 71, la LIPP est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010. D'après son art. 72 al. 1, elle s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010. Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.
- c. Le litige concerne la période fiscale 2004 et doit ainsi être examiné à l'aune du régime juridique mis en place par l'aLIPP-V, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001.

d. Enfin, le 1^{er} janvier 2002 est entrée en vigueur la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17).

9) a. Selon l'art. 1 aLIPP-V, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus bruts les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 2 à 8.

b. En application de l'art. 3 al. 3 aLIPP-V, sont déduits du revenu provenant d'une activité lucrative indépendante, « les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel ». Font notamment partie de ces frais les pertes de 7 exercices au plus précédant la période fiscale, pour la part qui n'a pas pu être déduite dans la taxation des années antérieures (let. f). La réglementation s'inspire de l'art. 10 al. 1 let. c LHID à teneur de laquelle les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, qui ont été comptabilisées, peuvent être déduites du revenu de l'activité lucrative indépendante. L'art. 29 al. 2 LPFisc dispose à cet égard que les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante doivent joindre à leur déclaration, à chaque période fiscale, les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats et, le cas échéant, annexe) de la période concernée ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés. L'art. 10 al. 3 LHID prévoit enfin que les pertes des exercices antérieurs qui n'ont pas encore pu être déduites du revenu peuvent être soustraites des prestations de tiers destinées à équilibrer un bilan déficitaire dans le cadre d'un assainissement.

c. Les dispositions fédérales et cantonales définissent ainsi de la même manière la notion de frais et de charges déductibles dans le cadre de l'activité indépendante (ATA/301/2008 du 10 juin 2008, consid. 7).

En l'espèce, toutes les considérations émises ci-dessus pour la taxation IFD 2004 sont donc également valables pour l'ICC. Le recourant n'ayant pas justifié par des documents probants la réalité des pertes commerciales qu'il prétend déduire de son revenu imposable, l'AFC-GE était en droit d'écarter celles-ci lors de la détermination de l'impôt cantonal et communal dû pour l'année 2004.

Les griefs du recourant tenant à la violation du droit cantonal seront donc rejetés.

10) Le recourant invoque enfin une violation du principe de l'imposition selon la capacité contributive, le résultat des taxations IFD et ICC querellées aboutissant à l'imposition d'un revenu totalement notionnel et déconnecté de sa capacité contributive.

Dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent être respectés (art. 127 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du

18 avril 1999 - Cst. - RS 101). Cette disposition concrétise, dans le domaine du droit fiscal, le principe général de l'égalité de traitement (X. OBERSON, op. cit., p. 36, n. 34).

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant le principe de l'imposition d'après la capacité contributive, chaque personne doit participer aux charges financières de l'Etat selon ses moyens. Les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; en revanche, s'ils sont dans des situations de fait différentes, qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et être adaptée en conséquence (ATF 133 I 206, consid. 7.1 et 7.2 ; 118 Ia 1 consid. 3a et arrêts cités).

En l'espèce, les taxations litigieuses sont conformes aux dispositions légales applicables. Elles sont donc identiques à celles de tous autres contribuables dans une situation similaire et ne sauraient dans ces circonstances violer le principe de la capacité contributive. Soutenir le contraire reviendrait à remettre en cause la constitutionnalité de la jurisprudence du Tribunal fédéral citée sous consid. 4c., exercice auquel la chambre de céans ne saurait se livrer. Bien qu'elle soit importante, l'imposition querellée correspond en outre au montant élevé de l'abandon de créances dont le recourant a bénéficié en 2004, respectivement au montant tout aussi conséquent des dettes qu'il a déclarées au cours des exercices fiscaux précédents, en réduction de sa charge fiscale.

La question de savoir si les impôts fixés dépassent les possibilités financières du recourant relève pour le surplus du recouvrement de l'impôt et ne fait pas l'objet du présent litige.

En conséquence, ce dernier grief sera également écarté et le recours rejeté dans son ensemble.

- 11) Un émoulement de CHF 2'000.- sera mis à la charge du recourant qui succombe (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité ne lui sera allouée.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 27 décembre 2010 par Monsieur V_____ D_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 novembre 2010 ;

au fond :

le rejette ;

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

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

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 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 Xavier Oberson, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Hurni, présidente, Mme Junod et M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

C. Derpich

la présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :