

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

**POUVOIR JUDICIAIRE**

**A/4492/2010-ICCIFD**

**ATA/718/2014**

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 9 septembre 2014**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Monsieur A \_\_\_\_\_**

représenté par Me Dominique Gay, avocate

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
25 septembre 2013 (JTAPI/1041/2013)**

---

### EN FAIT

- 1) Monsieur A\_\_\_\_\_, célibataire, exerce une activité lucrative indépendante en qualité d'architecte. Il est contribuable à Genève.
- 2) En 1985, M. A\_\_\_\_\_, Monsieur B\_\_\_\_\_ et la société C\_\_\_\_\_ & Cie ont acquis, en société simple, les parcelles n<sup>os</sup> 1\_\_\_\_\_, 2\_\_\_\_\_, 3\_\_\_\_\_, 4\_\_\_\_\_ et 5\_\_\_\_\_, sises sur la commune de G\_\_\_\_\_, pour un montant total de CHF 8'200'000.-. Le but était de réaliser une promotion immobilière (ci-après : la promotion « G\_\_\_\_\_ »).
- 3) Cette opération a été financée par un crédit hypothécaire octroyé par la banque D\_\_\_\_\_ (ci-après : la banque). Le montant de ce crédit a été porté, par novation de la cédule hypothécaire, à CHF 12'500'000.-. Il n'a pas fait l'objet de remboursement et les intérêts non payés par les débiteurs ont été capitalisés au gré des années.
- 4) Par contrat de vente du 5 octobre 1989, M. B\_\_\_\_\_ a cédé ses parts à la société C\_\_\_\_\_ & Cie et M. A\_\_\_\_\_, de sorte que ces derniers sont devenus copropriétaires, à raison d'une moitié chacun, des parcelles. La société simple a été dissoute.
- 5) Le 23 décembre 1993, la parcelle n<sup>o</sup> 1\_\_\_\_\_ a été vendue à E\_\_\_\_\_ au prix de CHF 6'000'000.-.
- 6) Le 28 juillet 1997 par promesse de vente, les parcelles n<sup>os</sup> 2\_\_\_\_\_, 3\_\_\_\_\_, 4\_\_\_\_\_ et 5\_\_\_\_\_ ont été vendues à F\_\_\_\_\_ pour un montant de CHF 7'800'000.- payable à D\_\_\_\_\_. La vente est intervenue le 24 avril 2008 pour ce même montant.
- 7) Par reconnaissance de dettes du 28 juillet 1997, M. A\_\_\_\_\_ a reconnu devoir à la banque la somme de CHF 1'988'500.-, correspondant à la moitié du solde débiteur du compte afférent au crédit après prise en considération du produit de la vente précitée. Ce montant était considéré comme solde de tout compte, ne portant pas d'intérêts sur les huit prochaines années et n'était pas exigible avant cette date. De plus, M. A\_\_\_\_\_ s'est engagé à tenir la banque informée de sa situation financière.
- 8) Dans sa déclaration fiscale de 1997, M. A\_\_\_\_\_ faisait figurer les parcelles de la promotion « G\_\_\_\_\_ » dans la rubrique « immeubles commerciaux » et la dette à l'égard de la banque, d'un montant de CHF 6'704'218.-, dans la rubrique « intérêts et dettes chirographaires ».

- 9) Dans celle de 1998, lesdites parcelles apparaissaient cette fois dans la rubrique « immeubles locatifs ou loués » et ladite dette était inscrite dans la rubrique « intérêts et dettes chirographaires », pour un montant de CHF 6'704'218.-.
- 10) Dans sa déclaration fiscale de 1999, les parcelles précitées n'apparaissent plus et la dette, figurant dans la même rubrique que précédemment, ne s'élevait plus qu'à CHF 1'988'500.-. À partir de l'année 2000, M. A\_\_\_\_\_ ne l'a plus mentionnée.
- 11) Par courrier du 11 octobre 2005, H\_\_\_\_\_ AG (ci-après : la société de recouvrement) a informé M. A\_\_\_\_\_ avoir repris tous les droits afférents à la créance de la banque à son encontre et l'a invité à soumettre une proposition de paiement. À cette date, le solde de la dette s'élevait à CHF 1'988'500.-.
- 12) Par courrier du 10 novembre 2006, M. A\_\_\_\_\_ a proposé à cette société de recouvrement un remboursement partiel, par paiements échelonnés du mois de février à octobre 2007, pour un total de CHF 160'000.-, pour solde de tout compte, ce que cette dernière a accepté en date du 19 décembre 2006.
- 13) Le 11 octobre 2007, la société de recouvrement a sommé M. A\_\_\_\_\_ de s'acquitter du solde encore dû, soit CHF 120'000.-, conformément à « l'arrangement amiable du 19 décembre 2006 de CHF 160'000.- », d'ici au 31 octobre 2007, afin de liquider sa créance. À défaut, elle entamerait une procédure de poursuite pour le solde total de la créance, soit CHF 1'948'500.-, compte tenu des intérêts moratoires.
- 14) Par courrier du 25 janvier 2008, la société de recouvrement a accusé réception du paiement de CHF 70'000.-, correspondant au dernier acompte de l'arrangement précité. Elle a indiqué que la créance était remboursée et qu'elle allait clore le dossier.
- 15) Le 17 novembre 2009, M. A\_\_\_\_\_ a transmis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) sa déclaration fiscale 2008. Celle-ci faisait état d'un revenu brut pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) de CHF 150'702.-, d'un revenu net négatif de CHF 122'902.-, et pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) d'un revenu brut de CHF 168'348.-, d'un revenu net négatif de CHF 95'944.-.
- 16) À la demande de l'AFC-GE, il a fourni divers renseignements et documents complémentaires, notamment, le 16 février 2010, en rapport avec un poste « charges exceptionnelles » de CHF 92'461.70, qu'il avait fait figurer dans le compte de pertes et profits de son bureau d'architecte. M. A\_\_\_\_\_ a expliqué que ce poste était, entre autres, composé du versement d'un montant de CHF 70'000.- « provenant d'une reconnaissance de dettes sur une vieille affaire provenant d'un

dossier promotionnel sur la commune de Chambésy ». Il a annexé à son courrier la lettre de la société de recouvrement du 25 janvier 2008.

- 17) Par bordereaux du 18 mai 2010, l'AFC-GE a taxé M. A\_\_\_\_\_ pour l'ICC et l'IFD 2008.

L'AFC-GE avait ajouté au bénéfice de l'activité indépendante de l'intéressé le montant de l'abandon de créance que lui avait consenti la société de recouvrement, soit CHF 1'828'500.- (CHF 1'988'500.- – CHF 160'000.-). Son revenu imposable pour l'ICC était de CHF 1'599'203.- et pour l'IFD de CHF 1'586'100.-.

- 18) Par acte du 31 mai 2010, M. A\_\_\_\_\_ a formé réclamation à l'encontre de ses bordereaux, en contestant la reprise du montant de CHF 1'828'500.- au titre d'abandon de créance.

Ledit abandon de créance avait déjà été pris en considération dans sa déclaration fiscale 2000. La dette en faveur de la banque n'avait jamais figuré dans ses comptes, mais avait été mentionnée dans l'état des dettes de sa déclaration d'impôt, et ce, jusqu'à celle de 1999 (qui se rapportait à sa situation au 31 décembre 1998). Dès 2000, cette dette n'y avait plus figuré, estimant que les termes de sa reconnaissance de dettes du 28 juillet 1997, la perte subie en 1998, et les discussions avec la banque, impliquaient qu'il n'avait pas à rembourser sa créance. Il s'agissait d'un élément privé, dont l'abandon ne devait pas être taxé.

M. A\_\_\_\_\_ a précisé qu'il était en train de réunir les documents démontrant que la promotion « G\_\_\_\_\_ » avait réalisé des pertes qui n'avaient pas été comptabilisées en charge et donc jamais déduites.

- 19) Par courrier du 26 août 2010, l'AFC-GE a invité M. A\_\_\_\_\_ à lui remettre tous documents et renseignements utiles et probants propres à justifier le caractère privé de la dette faisant l'objet de l'abandon de créance. Elle a toutefois précisé que cet abandon de créance était imposable à titre de revenu, indépendamment de la nature commerciale ou privée de cette créance.

- 20) Par réponse du 16 septembre 2010, M. A\_\_\_\_\_ a notamment expliqué que la promotion « G\_\_\_\_\_ » n'avait pas pu se réaliser, en raison du projet de la traversée de la rade qui envisageait, à l'époque, un passage sur ses parcelles. Cette promotion ayant été bloquée plusieurs années, alors que le montant de la créance n'a cessé d'augmenter en raison de la capitalisation des intérêts courus, la banque avait alors sollicité la vente des terrains.

- 21) Par décisions sur réclamation du 18 novembre 2010, l'AFC-GE a maintenu ses taxations.

L'abandon de créance était effectif en 2008 et non en 2000 et en application du principe de l'étanchéité des exercices fiscaux, le résultat des ventes des parcelles, réalisées en 1993 et en 1998, n'avait aucun impact dans le cas d'espèce.

- 22) Par acte du 23 décembre 2010, M. A\_\_\_\_\_ a recouru contre ces décisions auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative, devenue le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), en concluant à leur annulation.

L'abandon de créance, dont l'imposition n'était pas contestée dans son principe, n'avait pas eu lieu en 2008 mais en 2000, raison pour laquelle il avait écarté ce passif de sa déclaration fiscale cette année-là. En effet, il était clair, compte tenu des termes de sa reconnaissance de dettes du 28 juillet 1997 et de sa situation financière catastrophique, que la banque ne voulait pas entreprendre de mesures de recouvrement.

Les pertes subies dans le cadre de la promotion « G\_\_\_\_\_ » devaient être déduites du montant de l'abandon de créance. Celui-ci avait été consenti par la société de recouvrement, étant donné que le montant de la dette était irrécouvrable et que cette dernière entendait assainir son état de surendettement.

M. A\_\_\_\_\_ relevait également qu'il n'était pas astreint à tenir une comptabilité, vu qu'il n'avait pas exercé un commerce professionnel d'immeubles.

- 23) Dans sa réponse du 6 mai 2011, l'AFC-GE a conclu au rejet de ce recours.

La société de recouvrement avait considéré la dette de M. A\_\_\_\_\_ comme étant remboursée dans son envoi du 25 janvier 2008. L'abandon de créance était donc intervenu à ce moment.

À l'appui de son recours, M. A\_\_\_\_\_ avait produit un tableau récapitulatif des opérations de la promotion « G\_\_\_\_\_ », relevant que celle-ci s'était soldée par une perte de CHF 3'004'154.-. Soit cette perte devait être considérée comme provenant d'une opération privée, et partant non déductible, soit elle revêtait un caractère commercial, mais ne pouvait pas être déduite, car le délai de trois ou sept ans était écoulé et, de surcroît, elle n'avait pas été comptabilisée par M. A\_\_\_\_\_.

Ce dernier n'avait pas démontré que la société de recouvrement avait abandonné sa créance dans le but d'assainir sa situation financière. De plus, dans la mesure où ses pertes ne figuraient pas dans les comptes de son entreprise d'architecte, il ne pouvait s'agir d'une mesure d'assainissement.

- 24) Par jugement du 25 septembre 2013, notifié aux parties le 7 octobre 2013, le TAPI a rejeté le recours de M. A\_\_\_\_\_.

L'abandon de créance avait été consenti par la société de recouvrement en 2008. Le dernier versement de CHF 70'000.-, relatif à l'arrangement de paiement portant sur un remboursement partiel à hauteur de CHF 160'000.-, avait été confirmé par courrier du 25 janvier 2008. C'était à cette date que la société de recouvrement avait abandonné le solde de sa créance, précisant dans le courrier précité que la dette était dorénavant considérée comme remboursée.

Les pertes subies dans le cadre de la promotion « G\_\_\_\_\_ » ne pouvaient être déduites du montant de l'abandon de créance, faute d'avoir été comptabilisées.

- 25) Par acte du 6 novembre 2013, M. A\_\_\_\_\_ a recouru contre le jugement précité auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), en concluant à son annulation et au renvoi de son dossier à l'AFC-GE pour nouvelle taxation.

En substance, il a persisté dans son argumentation développée par-devant le TAPI. Conformément au principe de l'étanchéité des exercices fiscaux, l'AFC-GE ne pouvait pas reprendre en 2008 un abandon de créance constaté en 2000, du fait qu'il était en état de surendettement. Il était donc évident que l'abandon de créance avait été consenti dans le seul but d'assainir son bilan déficitaire.

De plus, il n'avait aucune obligation légale de tenir une comptabilité. Bien que les ventes des parcelles puissent être qualifiées de professionnelles, elles n'avaient rien de commercial et, partant, ne requéraient pas la tenue d'une comptabilité. Toutes les conditions légales étaient remplies pour déduire cette perte du montant de l'abandon de créance.

S'il devait toutefois être retenu que les pertes non comptabilisées ne pouvaient être déduites, sa taxation 2008 violerait le principe de capacité contributive, sa situation financière étant manifestement obérée.

- 26) Dans sa réponse du 9 décembre 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours précité et à la confirmation du jugement querellé.

M. A\_\_\_\_\_ n'avait pas démontré que la banque avait abandonné sa créance en 2000. Cette dernière avait cédé sa créance à une société de recouvrement en 2005, qui avait revendiqué la totalité de la créance jusqu'au 11 octobre 2007. Ce n'était que dans son courrier du 25 janvier 2008, qu'elle avait considéré la dette comme étant remboursée et avait clôturé le dossier de M. A\_\_\_\_\_. L'abandon de créance de CHF 1'828'500.- était bien intervenu en 2008.

Les pertes afférentes à la promotion « G\_\_\_\_\_ » ne pouvaient être déduites faute de comptabilisation, et ce, encore moins en tout temps, étant donné que la société de recouvrement n'avait pas abandonné sa créance dans le but d'assainir la situation de M. A\_\_\_\_\_.

S'agissant du respect du principe de capacité contributive, le fait de ne pas pouvoir payer ses impôts n'était à l'évidence pas un motif d'exonération.

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

### EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11, par renvoi de l'art. 145 LIFD).
- 2) Le présent litige a trait à l'imposition ICC et IFD de M. A\_\_\_\_\_ pour l'année 2008.
  - a. S'agissant du droit applicable, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1 et les arrêts cités ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012 ; ATA/505/2008 du 30 septembre 2008 ; ATA/93/2005 du 1<sup>er</sup> mars 2005 ; ATA/877/2004 du 9 novembre 2004).
  - b. En droit fédéral, l'IFD 2008 est soumis à la LIFD, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1995.
  - c. En droit cantonal, conformément à l'art. 72 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010, c'est l'ancien droit qui s'applique aux périodes fiscales antérieures. Dès lors, il convient d'appliquer la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), ainsi que les anciennes lois cantonales sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à V).
- 3) À teneur des art. 16 al. 1 LIFD et 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14), l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques.

Selon les art. 18 al. 1 LIFD et 3 al. 1 aLIPP-IV, 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.

Selon la jurisprudence, l'abandon d'une créance bancaire en faveur d'un client débiteur est fiscalement considéré comme un revenu pour ce dernier et non comme un don, exonéré en vertu de l'art. 24 let. a LIFD (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_224/2008 du 1<sup>er</sup> avril 2009 consid. 2.2 et 2C\_120/2008 du 13 août 2008, consid. 2.2). Dans la mesure où la dette est commerciale, la remise sera traitée en tant que revenu provenant d'une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_120/2008 précité consid. 2.2 et les références citées, notamment ATF 133 V 105 consid. 3.1 et 3.2 non publiés). Si la dette remise est privée, il s'agit, selon la théorie de l'accroissement de la fortune nette, d'un revenu imposable en vertu de la clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_276/2010 du 19 octobre 2010 consid. 3.2 et 2C\_120/2008 précité consid. 2.2).

Ces règles légales et principes jurisprudentiels applicables en matière d'IFD sont semblables à ceux prévalant en matière d'ICC (les art. 7 LHID et 1 aLIPP-IV correspondant à l'art. 16 LIFD ; les art. 8 LHID et 3 aLIPP-IV à l'art. 18 LIFD ; les art. 9 al. 1 LHID et 1 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 - à l'art. 25 LHID ; et les art. 10 LHID et 3 al. 3 aLIPP-V aux art. 27 et 211 LIFD ; Markus REICH, in Martin ZWEIFEL/ Peter ATHANAS, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1 – StHG, 2002, n° 34 ad art. 7 LHID). Les considérations émises ci-dessus pour l'IFD sont donc, mutatis mutandis, applicables à l'ICC.

En l'occurrence, M. A\_\_\_\_\_ ne conteste pas avoir bénéficié d'un abandon de créance, ni le principe de son imposition. Il fait toutefois valoir que cet abandon de créance est intervenu en 2000 et non en 2008.

M. A\_\_\_\_\_ a signé une reconnaissance de dettes le 28 juillet 1997 en faveur de la banque pour un montant de CHF 1'988'500.-, non exigible pendant les huit prochaines années. Raison pour laquelle en 2005, la banque a cédé sa créance à une société de recouvrement. Force est de constater que la banque n'a jamais exprimé son intention d'abandonner le remboursement de sa créance en 2000, comme l'affirme le recourant.

Il en va de même pour la société de recouvrement, qui s'est réservé le droit, dans son pli du 11 octobre 2007, d'engager des poursuites à l'encontre de M. A\_\_\_\_\_ sur le solde entier de la créance, soit CHF 1'828'500.-, à défaut du paiement du solde de l'arrangement convenu entre eux.

Au regard de ces circonstances, l'abandon de créance a bel et bien eu lieu en 2008 et doit être imposé dans la taxation afférente à cette période.

- 4) a. Les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante 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 (art. 125 al. 2 LIFD ; art. 42 al. 3 LHID ; art. 29 al. 2 LPFisc).

Selon la jurisprudence, la distinction entre un gain privé en capital (non imposable sur le revenu) ou un bénéfice commercial en capital provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante (imposable sur le revenu), dépend des circonstances concrètes du cas (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1255/2012 du 26 juin 2013 consid. 7 ; 2C\_511/2012 du 15 janvier 2013 consid. 9.2 ; 2C\_349/2009 du 16 novembre 2009 consid. 4.1.2 et 2C\_893/2008 du 10 août 2009 consid. 2.2 ; ATA/55/2014 du 4 février 2014 et la jurisprudence citée). La notion d'activité lucrative indépendante s'interprète toutefois largement, de telle sorte que sont seuls considérés comme des gains privés en capital exonérés d'impôt ceux qui sont obtenus par un particulier de manière fortuite ou dans le cadre de la simple administration de sa fortune privée. En revanche, si l'activité du contribuable excède ce cadre relativement étroit et est orientée dans son ensemble vers l'obtention d'un revenu, l'intéressé est réputé exercer une activité lucrative indépendante dont les bénéfices en capital sont imposables. Une telle qualification peut se justifier, selon les cas, même en l'absence d'une activité reconnaissable pour les tiers et/ou organisée sur le modèle d'une entreprise commerciale, et même si l'activité n'est exercée que de manière accessoire ou temporaire, voire même ponctuelle (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_455/2011 et 2C\_456/2011 du 5 avril 2012 consid. 5.1 et les références citées).

Que le contribuable soit ou non astreint à tenir des livres au sens du droit commercial, soit 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), 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). Selon la jurisprudence, à 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 du 27 février 2007 consid. 3.5 ; ATA/469/2012 du 31 juillet 2012 consid. 7).

- b. En l'espèce, au regard de l'ensemble du dossier, il appert que la promotion « G\_\_\_\_\_ » sort du cadre de la simple administration de la fortune privée du recourant et doit être considérée comme une activité lucrative indépendante. Par ailleurs, M. A\_\_\_\_\_ ne conteste pas remplir les conditions pour être qualifié

fiscalement de professionnel de l'immobilier, mais il conteste avoir exercé un commerce professionnel requérant la tenue d'une comptabilité.

Or, la jurisprudence susmentionnée est claire, M. A\_\_\_\_\_ devait tenir une comptabilité pour la promotion « G\_\_\_\_\_ », et ce même s'il n'avait pas l'obligation légale de tenir une comptabilité commerciale en raison de sa participation dans la société simple constituée pour cette promotion.

- 5) a. Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 1 LIFD ; art. 3 al. 3 aLIPP-V). Font notamment partie de ces frais, les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées (art. 27 al. 2 let. b LIFD, art. 10 al. 1 let. c LHID).

Ces deux exigences, soit l'appartenance à la fortune commerciale et la comptabilisation, sont cumulatives (arrêts du Tribunal fédéral 2A\_300/2006 précité consid. 10.2 et 2A\_429/2006 du 27 novembre 2006 consid. 10.2 ; Yves NOEL, Commentaire de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 463).

b. Les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites pour autant qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu imposable des années concernées (art. 31 al. 1 LIFD ; art. 3 al. 3 aLIPP-V). 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 (art. 31 al. 2 LIFD art. 10 al. 3 LHID).

Pour qu'un contribuable puisse bénéficier d'un report de pertes sans limitation de temps, encore faut-il 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 du 13 décembre 2003 consid. 4 in 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).

c. En l'espèce, M. A\_\_\_\_\_ fait valoir que les pertes subies dans le cadre de la promotion « G\_\_\_\_\_ » doivent être déduites du montant de l'abandon de créance.

Toutefois, M. A\_\_\_\_\_ a admis ne pas avoir tenu de comptabilité s'agissant de cette promotion, si bien que les pertes dont il sollicite le report et la déduction n'ont jamais été comptabilisées.

Comme expliqué ci-dessus, sans assise comptable, une perte ne peut être déductible.

- 6) a. En vertu de l'art. 127 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), 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, en particulier, être respectés. En application des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de faits différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée. Ainsi, d'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive, tel qu'il est aussi nommé par la jurisprudence, chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid. 7.1 et la jurisprudence citée).

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'État 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 les arrêts cités).

b. En l'espèce, comme démontré ci-dessus, les taxations litigieuses ICC et IFD 2008 sont conformes aux dispositions légales applicables. Elles sont donc identiques à celles de tout autre contribuable placé dans une situation similaire et ne sauraient dans ces circonstances violer le principe de la capacité contributive.

- 7) Au regard de ce qui précède, le recours de M. A\_\_\_\_\_ sera rejeté et ses taxations ICC et IFD 2008 confirmées.
- 8) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 5 novembre 2013 par Monsieur A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 25 septembre 2013 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Monsieur A\_\_\_\_\_ ;

dit qu'il ne lui 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 Dominique Gay, avocate du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, M. Dumartheray, Mme Payot Zen-Ruffinen, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :