RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/713/2004-FIN **ATA/956/2004**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 7 décembre 2004

dans la cause

Monsieur B_____
représenté par Me Xavier Oberson, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Monsieur B_____ (ci-après : M. B_____ ou le contribuable) exerce à titre indépendant l'activité d'avocat au barreau de Genève.

Parallèlement à cette activité, il a acquis en 1989, en société simple avec Monsieur P_____, le capital social des sociétés SI B_____ et Société immobilière X., toutes deux à Genève. Chacune de ces sociétés immobilières (ci-après : SI) détenait un immeuble respectivement …et…. MM. B_____ et P_____ participaient à cette opération à hauteur de 50% chacun.

L'acquisition des deux SI s'était faite au moyen d'un emprunt auprès du Crédit Suisse (ci-après : la banque).

Dans le cadre du refinancement des affaires immobilières en question, la banque s'était dite disposée à un abandon partiel de créance de CHF 1'729'974,75 pour autant que le contribuable devienne seul propriétaire des immeubles en question.

2. Par convention datée du 18 mai 1999, M. B_____ s'est engagé à racheter à M. P_____ sa participation de 50 % dans les deux SI aux conditions suivantes :

1) Paiement de CHF 3'500'000.- pour le compte de M. P_____ en mains de la banque, simultanément à la mise en nom des deux immeubles dans le chef du contribuable ;

2) Dans le cadre de la revente des immeubles après leur mise en nom, versement par le contribuable, en mains de M. P_____, de CHF 1'367'647.-, correspondant à la reprises conditionnelle de certains engagements souscrits en capital et intérêts par M. G_____ tant à l'égard de M. P_____ qu'à celui de la CGI, et la subrogation par M. B_____ à due concurrence dans leurs droits. Ledit versement intervenait dans la mesure des disponibilités générées par le bénéfice comptables de l'opération, lequel devait permettre simultanément le remboursement de la mise supplémentaire de fonds propres par le contribuable de CHF 1'500'000.-.

La revente de ces immeubles devait être faite dans un délai de cinq ans pour autant que le futur acheteur offre un prix permettant de récupérer et rémunérer l'ensemble des fonds propres que le contribuable avait investi, ainsi que de lui assurer personnellement un bénéfice net minimum de CHF 400'000.-.

3. Le 4 août 1999, les deux SI ont été mises en liquidation et le 23 août 1999, elles ont transféré chacune un immeuble au contribuable. Depuis cette date celui-ci exploite les deux immeubles en nom.

4. Par courrier du 2 septembre 1999, le contribuable a demandé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) de reconnaître que les actions nouvellement acquises seraient considérées comme appartenant à son patrimoine commercial de sorte que les pertes éventuelles qui seraient subies lors de ladite liquidation pourraient être déduites.

L'autorité de taxation lui a répondu le 20 décembre 1999 qu'elle admettait l'appartenance des actions des deux SI concernées à son patrimoine commercial.

De la procédure de taxation ICC 2000

5. Le 17 octobre 2000, le contribuable a retourné à l'AFC sa déclaration 2000. Cette dernière ne contenant pas tous les éléments définitifs de revenu et de fortune permettant de calculer l'impôt de l'année courante, l'AFC lui a notifié en date du 21 décembre un bordereau de taxation provisoire, taxation d'office, indiquant un revenu imposable de CHF 10'000.- et un impôt de CHF 320,75.

Une demande de renseignement était jointe au bordereau précité à laquelle aucune suite n'a été donnée.

6. Les 24 avril et 27 août 2001, l'AFC a notifié à M. B_____ deux bordereaux rectificatifs ICC 2000 de taxation d'office.

Dans ce dernier bordereau, qui annulait celui du 24 avril 2001, l'administration avait retenu un revenu imposable de CHF 3'317'578. L'impôt s'élevait à CHF 1'207'555,20 et une amende avait été fixée à CHF 100.-.

L'AFC avait rajouté dans la déclaration du contribuable : « le dividende de liquidation de la société immobilière SI rue … à la rubrique 16.61 et le montant de la réduction, correspondant à 75% du montant du dividende, à la rubrique 97.00 ».

7. Par courrier du 12 septembre 2001, le contribuable a demandé à l'administration un entretien dans le but de reconsidérer l'ensemble de sa situation. Il s'excusait de ne pas avoir pu lui fournir à temps sa déclaration 2000 et les renseignements souhaités.

La déclaration réclamée par l'AFC et l'ensemble des pièces correspondantes lui parviendraient prochainement.

8. La fiduciaire mandatée par le contribuable a fait parvenir à l'AFC, le 1er novembre 2002, la déclaration 2000 datée du 24 avril 2001.

Pour la période fiscale 2000, le contribuable déclarait un revenu de l'activité lucrative indépendante de CHF 2'585'969.- dans lequel était incluse une somme de CHF 362'327,75 résultant de la liquidation des deux SI.

Par ailleurs, on pouvait lire au passif du bilan des immeubles … et …, arrêté au 31 décembre 1999, sous la rubrique fonds étrangers un compte « créance CP conditionnelle » de CHF 1'367'6477.-.

Le contribuable devait être taxé en fonction de ladite déclaration laquelle comprenait dans les revenus de la feuille B un bénéfice sur excédent de liquidation de CHF 1'566'937,83 avant réduction de 75%.

9. Par lettre du 16 novembre 2001, M. B_____ a relevé qu'en ce qui concernait le produit de la liquidation des deux SI, l'ensemble du dossier avait déjà été soumis à l'examen de l'administration si bien que tous les éléments entrant dans l'assiette de la taxation lui étaient connus et ce, nonobstant le problème lié à l'absence du dépôt de la déclaration dans les délais.

10. Par courriers des 5 juin, 5 et 12 juillet 2002, l'AFC a demandé au contribuable de lui faire parvenir la liste détaillée des trois postes figurant au résultat du bilan clos le 31 décembre 1999 des immeubles …et…, à savoir :

- « excédent de liquidation » pour un montant de CHF 13'279'477,85,

- « valeur comptable des participations » pour un montant de CHF 11'712'740.-,

- « autre produits et charges exceptionnels » pour un montant de CHF 362'327'75.-.

11. M. B_____ a répondu à l'administration le 14 août 2002 en lui faisant parvenir le détail des postes suivants :

1) **Excédent de liquidation** **CHF 13'279'477,85**

SI B_____ , en liquidation

Rue du …

Fonds propres de la SI au terme de la liquidation CHF 5'882'115,65

SI …

Rue du …

Fonds propres de la SI au terme de la liquidation CHF 7'397'362,18

2) **Valeur comptable des participations** **CHF 11'712'740**.-

50% des actions SI … acquis en 1998 CHF 3'177'500.-

50% des actions SI B_____ M. acquis en 1998 CHF 2'550'000.-

50% des actions des … et B_____ M. acquis en 1999 CHF 5'985'040.-

De ce fait la participation de ces deux SI était de 100 %

3) **Autres produits et charges exceptionnels CHF 362'327,75**

M. P_____ et lui-même étaient actionnaires à raison de 50% chacun des SI Rue … et B_____ M.. Ils avaient financé l'acquisition de ces SI avec un emprunt auprès de la banque. M. B_____ avait ensuite racheté les droits de participation de son associé dans les deux SI. A cette date la dette envers la banque était de CHF 7'292'026.-.

Dans le cadre du refinancement de cette affaire, il avait obtenu de la banque un abandon de créance partiel de CHF 1'729'974.- et s'était engagé, par convention du 18 mai 1999 à verser à M. P_____ la somme de CHF 1'367'647.-. Cette créance deviendrait exigible au moment de la vente des deux immeubles et à la condition que le bénéfice net résultant de cette vente le permette.

12. Par décision du 3 septembre 2002, l'AFC a informé M. B_____ que la taxation d'office et l'amende notifiées ne pouvaient qu'être maintenues, en raison du fait qu'il n'avait pas donné suite au rappel recommandé qui lui avait été adressé.

L'autorité de taxation consentait néanmoins à modifier la taxation dans la mesure où les éléments figurant dans la déclaration qui lui était finalement parvenue différaient sensiblement de ceux retenus par elle-même. Elle lui adressait par conséquent un bordereau rectificatif 2000, taxation d'office, daté du 6 septembre 2002, valant décision sur réclamation.

La lecture de ce bordereau laissait apparaître un revenu imposable de CHF 2'548'630.- au taux de CHF 3'693'627.-. L'impôt total dû s'élevait à CHF 923'018,30 et l'amende était maintenue à CHF 100.-.

Une information complémentaire, sur laquelle il était écrit que l'administration n'avait pas accepté de porter en déduction CHF 1'367'647.- de pertes, explicitait le bordereau. En effet, cette somme n'avait pas encore été payée vu qu'elle n'était exigible, aux termes de la convention du 18 mai 1999, que lors de la vente des immeubles et pour autant que le bénéfice résultant de cette vente le permette.

L'AFC réintégrait dès lors la totalité de l'abandon de créance dans le bénéfice du contribuable sous le poste « autres produits et charges exceptionnels » en lieu et

place du montant inscrit qui résultait de la différence entre ledit abandon et la perte refusée.

Enfin, les sommes déclarées comme frais médicaux en CHF 3'711.-, ainsi que les primes d'assurance maladie et accident en CHF 9'436.- n'étaient pas déductibles.

13. M. B_____ a recouru le 3 octobre 2002 auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission), contre ladite décision sur réclamation. L'objet du recours se limitait au refus de la part de l'AFC de prendre en compte la somme de CHF 1'367'647.- représentant la charge de la dette contractée envers M. P_____ par convention du 18 mai 1999. Il concluait principalement à l'annulation de la décision sur réclamation en ce qui concernait la reprise contestée.

Cette prestation devait être considérée comme des frais d'acquisition du revenu qu'était l'abandon de créance consenti par la banque. Cette dernière, dans le cadre du refinancement des affaires immobilières SI … et SI B_____ avait accepté un abandon partiel de la créance qu'elle détenait à l'encontre des deux associés à la condition que M. B_____ devienne seul propriétaire des SI, et qu'un autre établissement bancaire prenne en charge le financement nécessaire au remboursement du solde. L'acquisition du 50% des actions restantes alors en main de M. P_____ et l'engagement à lui verser CHF 1'367'647.- était un préalable nécessaire à l'abandon de créance de la part de la banque.

Dès lors que l'AFC admettait l'appartenance des actions des deux SI à son patrimoine professionnel, le montant litigieux en relation directe avec l'acquisition de ces actions pouvait être considéré comme des frais justifiés par l'usage commercial et déductibles de ses revenus. Bien que l'exigibilité de cet engagement soit liée à certaines conditions, la réalisation de ces dernières était probable. De ce fait, et compte tenu du principe de la prudence commerciale en matière d'établissement des comptes, la charge en question devait être admise.

Subsidiairement, le contribuable demandait à la commission que, dans la mesure où elle ne pouvait admettre l'engagement envers M. P_____ comme une charge justifiée par l'usage commercial, elle renonce simultanément à intégrer dans son revenu l'abandon de créance de la banque. Si la banque n'avait pas consenti à un abandon de créance, alors la situation du contribuable s'en serait trouvée péjorée. Le fait qu'une situation patrimoniale négative ait été atténuée par un abandon de créance d'un tiers ne pouvait conduire à une imposition dudit abandon de créance. En effet, la capacité contributive n'en était pas améliorée. Enfin, si la banque ne pouvait faire sienne cette analyse, M. B_____ demandait à pouvoir corriger son bilan fiscal en augmentant la valeur d'acquisition des deux immeubles de CHF 1'367'647.-correspondant à la dette envers M. P_____ de sorte que

celle-ci soit comprise dans la détermination du résultat net imposable résultant d'une vente ultérieure de ces immeubles.

14. Le 30 décembre 2002, CGI Immobilier qui avait repris la créance de M. P_____ à l'encontre du recourant, a cédé celle-ci à M. G_____

15. L'AFC a répondu le 28 février 2003 au recours de M. B_____. Ce dernier avait violé le principe comptable de la non-compensation en ne procédant à la comptabilisation que de la différence résultant d'une part de l'abandon de créance que lui avait consenti la banque (CHF 1'729'974.-) et d'autre part de l'engagement qu'il avait pris envers M. P_____ (CHF 1'367'647.-), soit une somme de CHF 362'327.- inscrite dans la comptabilité sous le poste « autres produits et charges exceptionnels ».

Si l'abandon de créance devait effectivement être enregistré comme un revenu dans les comptes du contribuables, il n'en allait pas de même de l'engagement pris par le contribuable dans la convention du 18 mai 1999 envers M. P_____ étant donné qu'il n'était nullement certain que cet arrangement serait honoré un jour. Conditionnel, ce dernier ne pouvait être considéré comme directement lié à l'acquisition du revenu considéré, au même titre qu'il ne saurait d'ailleurs être déduit comme une dette.

16. M. B_____ a répliqué le 8 avril 2003.

La comptabilité avait gardé sa clarté vu que la dette envers M. P_____ avait été débitée au compte « autres produits et charges exceptionnels ». Il était erroné de soutenir que seuls des frais effectivement dépensés donnaient lieu à déduction, tel était notamment le cas des amortissements et provisions .

17. Par décision du 23 février 2004, la commission a rejeté le recours de M. B_____.

a. L'abandon consenti par la banque au recourant, d'une créance de CHF 1'729'974.75 avait réduit les dettes de ce dernier sans diminution correspondante de ses actifs. C'était dès lors à bon droit que l'AFC avait repris cet abandon de créance dans le bénéfice imposable du recourant pour l'exercice commercial 1999 et, l'avait taxé comme un revenu.

b. Quant à la dette envers M. P_____, elle ne saurait être portée en déduction. Le fait qu'elle ait été comptabilisée ne suffisait pas à en prouver la réalité. C'était dès lors à raison que l'AFC avait refusé de la déduire. Enfin, il n'était pas question, dans le présent litige de corriger le bilan fiscal du recourant dans l'attente d'une vente ultérieure des immeubles puisque cette conclusion n'entrait pas dans le cadre de la taxation 2000.

18. Monsieur B_____ a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision précitée par acte du 5 avril 2004. Il conclut à son annulation ainsi qu'au versement d'une équitable indemnité de procédure.

Il n'était pas contesté que l'engagement du recourant à l'égard de M. P_____ constituait une dette conditionnée à la revente des immeubles. Le fisc aurait néanmoins dû prendre en compte cet engagement en tant que charge commerciale dans le cadre de sa taxation ICC 2000. A teneur de l'article 21 lettre 1 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (aLCP – D 3 05), les pertes commerciales comptabilisées de l'exercice commercial déterminant devaient être déduites du revenu imposable. Or, en l'espèce, l'engagement de reverser CHF 1'367'647.- avait été pris en 1999 de manière ferme et sa réalisation apparaissait comme hautement probable. Ce montant devait dès lors être porté en déduction du revenu et de la fortune imposables du recourant, pour l'année fiscale 2000.

19. L'AFC a fait parvenir sa réponses au recours de M. B_____ le 29 avril 2004. Elle conclut à son rejet.

Le montant, aujourd'hui sollicité en déduction au titre de « provision », n'avait pas été comptabilisé en tant que tel dans le compte de pertes et profits 1999 mais simplement déduit du revenu. Cela étant, l'engagement du recourant envers M. P_____ ne constituait à ce stade qu'une dette potentielle, ou encore, un engagement hypothétique. De surcroît, l'abandon de créance consenti par la banque, constitutif d'un revenu dans le chef du contribuable et l'engagement pris par le recourant, n'étaient pas dans un rapport synallagmatique. Enfin, un autre élément s'opposait à la création d'une provision : même si le recourant devait effectivement un jour s'acquitter de la somme dont il réclamait aujourd'hui la déduction, il disposerait simultanément d'une créance à due concurrence à l'encontre de M. G_____.

20. M. B_____ a fait parvenir au Tribunal administratif, le 12 mai 2004, copie d'une convention entre M. G_____ et le recourant portant sur l'extinction de la dette de ce dernier, moyennant le paiement de CHF 1'200'000.-.

21. Le 25 mai 2004, l'AFC a fait part de ses observations au sujet de ladite convention. Celle-ci se référait à des événements survenus en 2002, alors qu'était litigieuse en l'espèce, l'année fiscale 2000. Quoiqu'il en soit, de par les termes mêmes de la convention, le recourant, en s'acquittant de la somme dont il réclamait aujourd'hui la déduction, devenait dans le même temps titulaire d'une créance d'un même montant à l'encontre de M. G_____, ce qui excluait que l'engagement de CHF 1'367'647.- soit considéré comme une perte à provisionner.

22. M. B_____ a répliqué le 4 août 2004.

Formellement, il participait avec M. P_____ à hauteur de 50 % à la société simple. M. G_____ y participait également en qualité d'associé tacite. Ce dernier (qui n'avait pas de fortune particulière) devait CHF 1'367'467.- à M. P_____ et/ou la CGI. La convention passée entre lui-même et M. P_____ devait être comprise comme impliquant son engagement à verser à ce dernier les CHF 1'367'467.- dus par M. G_____, ce qui avait également pour effet d'éteindre toute prétention éventuelle de celui-ci à une part du bénéfice sur l'opération. Suite à cet accord M. B_____ n'était nullement devenu créancier de M. G_____.

23. L'AFC a encore dupliqué le 1er septembre 2004.

Les termes de la convention du 18 mai 1999 prévoyait clairement que le versement de la somme de CHF 1'367'647.- par le recourant à M. P_____ aurait pour conséquence, tout à la fois la libération des engagements de M. G_____ à l'égard de M. P_____ et de la CGI et la subrogation par M. B_____ à due concurrence dans leurs droits. En 1999, en raison de cette subrogation, M. B_____ se trouvait dans la même situation que M. P_____, avant lui, avec le droit de se retourner contre M. G_____. Puis, en 2004, en raison de la subrogation initiale de 1999, puis de la cession de la créance de M. P_____ à la CGI, et enfin, de la cession de créance de la CGI à M. G_____, ce dernier et M. B_____ se trouvait chacun dans la position de débiteur et créancier de l'autre. Dans cette situation, il n'y avait donc pas non plus de « charge » à faire valoir par le recourant.

De même, la « dette conditionnelle » dont l'imputation était sollicitée sur l'exercice commercial 1999 était conditionnée à la survenance d'une vente. Jusqu'au jour de cette vente, il n'y avait donc pas matière à imputer à l'exercice commercial 1999, un montant consistant en une répartition future du bénéfice à réaliser sur la ventre d'immeubles.

Enfin, l'abandon de créance consenti par le Crédit suisse, constitutif d'un revenu dans le chef du contribuable d'une part et l'engagement conditionnel pris par le recourant envers M. P_____ d'autre part de répartir le bénéfice sur vente d'immeubles de la manière convenue, n'étaient pas dans un rapport synallagmatique. Cet engagement de M. B_____ ne pouvait dont être déduit au titre de « frais d'acquisition du revenu ».

24. Le 3 septembre 2004, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. a. De nouvelles normes fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001, en application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Elles ont abrogé, à partir de cette date, la plupart des dispositions de la loi sur les contributions publiques (ci-après : LCP). Ces dispositions demeurent cependant applicables notamment en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques pour des périodes fiscales antérieures à l'année 2001. L'adaptation de la législation fiscale genevoise aux exigences de la LHID est en effet dépourvue d'effet rétroactif comme l'a relevé le Tribunal administratif selon une jurisprudence constante (ATA/29/2004 du 13 janvier 2004).

   b. Le présent litige qui concerne la taxation définitive 2000 pour les impôts cantonaux et communaux est donc soumis à la LCP dans sa teneur antérieure au 1er janvier 2001 (ci-après : aLCP) pour ce qui concerne les dispositions légales abrogées dès cette date. Il se circonscrit à la question de savoir si l'engagement pris par le recourant dans la convention du 18 mai 1999 de verser à M. P_____ la somme de CHF 1'367'647.- peut être considéré comme une charge commerciale nécessaire à l'acquisition du revenu constitué par un abandon de créance de CHF 1'729'974.75.

3. a. L'impôt sur le revenu est perçu sur l'ensemble des revenus nets annuels des contribuables sous la forme de prestations périodiques ou de versements en capital, tant en argent qu'en nature, et quelle qu'en soit l'origine (art. 16 al. 1 aLCP). Cette clause générale indique que l'impôt est perçu sur l'ensemble des revenus nets du contribuable quelles qu'en soient la source, les modalités d'acquisition et la forme (Mémorial des séances du Grand Conseil 1986 p. 1366).

   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 correspond à l'accroissement net du patrimoine d'un individu au cours de la période concernée augmenté des prélèvements privés et diminué des apports complémentaires de capital (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Genève - Bâle – Munich 2002, pp 84 et les références citées).

   c. Il résulte de l'extinction totale ou partielle d'une dette en vertu d'un abandon de créance un produit qui affecte le compte de pertes et profits dans la mesure où l'extinction de la dette n'entraîne par une diminution correspondante des actifs (Archives n°10 p. 27).

   En l'espèce, en vertu de la convention du 18 mai 1999, la banque a abandonné au recourant une créance de CHF 1'729'974.75. Cet abandon a réduit les dettes de ce

dernier sans diminution correspondante de ses actifs. C'est dès lors à bon droit que l'AFC a repris dans le bénéfice imposable du contribuable l'abandon de créance consenti par la banque et l'a taxé comme revenu.

4. Le recourant fait grief à l'AFC d'avoir refusé de déduire de son revenu imposable, sa dette à l'encontre de M. P_____, au motif que cet engagement ne constituait qu'une dette conditionnelle et que les conditions qui en déterminent l'existence et l'étendue n'étaient pas réalisées. Il estime pour sa part que le fisc aurait néanmoins du prendre en compte cet engagement en tant que charge commerciale dans le cadre de sa taxation ICC 2000.

5. a. L'article 21 aLCP énumère de façon exhaustive les exceptions à l'impôt sur le revenu. A teneur de l'article 21 lettre l aLCP, seules les pertes commerciales et comptabilisées de l'exercice déterminant sont déductibles. Cette disposition inclut la déduction des pertes découlant de provisions comptabilisées comme charges (ATA B. du 28 mars 1995).

b. Selon la doctrine et la jurisprudence constantes, la notion de "perte commerciale" doit être interprétée de manière restrictive (ATA/686/2002 du 12 novembre 2002). Il a toujours été admis que cette disposition exigeait impérativement une comptabilité au sens des articles 957 et suivants du code des obligations du 30 mars 1911 (CO - RS 220), avec établissement d'un bilan, d'un compte de pertes et profits et d'un inventaire (ATA/315/1996 du 29 mai 1996) et que l'activité soit exercée en la forme commerciale (ATA/33/2004 du 13 janvier 2004 et les références citées).

c. De même, seuls les frais effectivement dépensés, naturellement et logiquement liés à la réalisation du revenu taxé, sont déductibles du revenu brut (ATA/11/1998 du 13 janvier 1998). Sont ainsi déductibles les seuls frais d'acquisition du revenu entrant en compte pour le calcul de l'impôt dû et dans la seule mesure où le contribuable n'aurait pu l'acquérir sans avoir exposé lesdits frais. Ne sont notamment pas considérés comme tels les dépenses dites d'investissement ou d'établissement qui sont des mises de fonds pour créer, améliorer ou étendre une source de revenus, car il leur manque le rapport direct avec un revenu déterminé, celui de la période de calcul (ATA A. du 26 janvier 1993; RDAF 1993, p. 116; ATA L. du 18 août 1989; B. du 29 avril 1981; E. BLUMSTEIN et P. LORCHER, System des Steuerrechts, Zurich 1992, p. 200 et 203; J. M. BARILLIER, Frais d'acquisition du revenu des simples particuliers, Lausanne 1970, p. 17, 19, 23).

d. Enfin, les provisions sont des déductions portées à la charge du compte de résultat pour tenir compte de dépenses ou de pertes dont le montant exact ou l'ampleur n'est pas encore établie de façon certaine (X. OBERSON, op. cit., p. 120). La cause de la diminution de valeur ou de la perte doit être survenue pendant l'exercice commercial (RDAF 1975 p. 355). La provision a un caractère provisoire et doit être justifiée par l'usage commercial. Elle doit porter, conformément au principe

de périodicité, sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (X. OBERSON op. cit. p. 213 ; arrêts du Tribunal fédéral 2P.184/2004 du 21 juin 2004; 4C.281/2002 du 25 février 2003 ; ATA/31/2004 du 13 janvier 2004 ; ATA/669/2003 du 2 septembre 2003). Par ailleurs, une charge doit être enregistrée dès qu'existe une obligation de la payer. Le rattachement d'une charge à un exercice n'intervient pas au moment de la comptabilisation ou du paiement mais à celui de la naissance de l'obligation (Archives 20 p. 246; J. M. RIVIER, L'imposition du revenu et de la fortune, Neuchâtel, 1980, p. 413).

e. Selon la jurisprudence constante du Tribunal administratif, deux conditions doivent être réunies pour que les provisions soient admises : les faits qui sont la cause du risque de perte doivent s'être produits au cours de l'exercice clos pendant la période de calcul ; le risque de perte doit être certain ou quasi certain, mais non nécessairement définitif. Par ailleurs, l'appréciation du risque doit être faite en tenant compte de tous les faits connus à la date du bouclement des comptes et non de faits ultérieurs qui viendraient confirmer ou infirmer le montant de la provision (ATA/31/2004 précité). Enfin, le tribunal de céans a précisé que cette jurisprudence valait également pour le revenu des personnes indépendantes au sens de l'article 16 alinéa 2 lettre a LCP (RDAF 2001 p. 335 ; ATA B. du 28 mars 1995).

A titre préalable, le tribunal de céans relève que le montant qui est aujourd'hui sollicité en déduction au titre de « provision » n'a pas été comptabilisé en tant que tel dans le compte de pertes et profits 1999 du recourant mais purement et simplement déduit des revenus de ce dernier. Il sera démontré ci-après, que dans un cas comme dans l'autre, la déduction sollicité ne saurait être admise.

En l'espèce, l'engagement pris par le recourant à l'encontre de M. P_____ ne saurait être considéré comme la conséquence naturelle et logique de l'obtention du revenu, constitué par l'abandon de créance consenti par le Crédit suisse, dans le chef du contribuable. Non seulement, ces deux opérations ne sont pas dans un rapport synallagmatique mais encore, l'engagement du recourant ne s'est pas traduit par une dépense, durant l'exercice déterminant, au titre de frais d'acquisition dudit revenu.

De même, l'engagement pris par le recourant ne saurait faire l'objet d'une provision puisque sa réalisation n'apparaît pas comme hautement probable au sens de la jurisprudence précitée. En effet, lors de l'année fiscale 2000, le remboursement de la dette du recourant était conditionné non seulement à la survenance d'une vente mais en outre au fait que celle-ci dégage un bénéfice comptable déterminé. Partant, avant la survenance de la vente et, si tant est que cette dernière dégage le bénéfice escompté, il n'y avait pas matière à imputer à l'exercice commercial 1999 des charges qui n'étaient pas dues.

D'ailleurs, quand bien même le recourant aurait eu à s'acquitter de la somme dont il réclame la déduction, il disposait simultanément d'une créance à due

concurrence à l'encontre de M. G_____. En effet, la convention du 18 mai 1999 précise au sujet de l'engagement du recourant envers M . P_____, qu'il s'agit d'une « reprise conditionnelle de certains engagements souscrits en capital et intérêts par M. G_____ tant à l'égard de M. P_____ qu'à celui de la CGI ». Le paiement de cette somme a ainsi « pour conséquence la libération des engagements de M. G_____ à l'égard de P_____ et de la CGI, et la subrogation par B_____ à due concurrence dans leurs droits ». Dans ces conditions, il n'y a plus de place pour une perte, soit, d'un risque de perte, qu'il conviendrait de provisionner puisqu'en honorant son engagement, le recourant devenait simultanément créancier de M. G_____ et voyait ses actifs (débiteurs) augmentés du même montant. Pour le surplus, les explications du recourant quant aux arrangements passés entre lui-même et M. G_____, ne sont pas convaincantes.

6. Le recours sera dès lors rejeté.

Un émolument de CHF 2'500- sera mis à la charge du recourant qui succombe (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS,

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 5 avril 2004 par Monsieur B_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 23 février 2004;

au fond :

le rejette;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 2'500.-;

communique le présent arrêt à Me Xavier Oberson, avocat du recourant ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal Administratif :

la greffière-juriste adj. : la vice-présidente :

M. Tonossi L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :