

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/728/2007-ICC

ATA/367/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 1^{er} juin 2010

2^{ème} section

dans la cause

Monsieur D_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 4 mars 2009 (DCCR/135/2009)

Projet

EN FAIT

1. Le litige concerne tant l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) que l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) de l'exercice 2004.
2. Monsieur D_____ (ci-après : le contribuable) est agent immobilier. Il est domicilié à Genève.
3. Il est propriétaire en nom de deux immeubles sis S_____ à Genève et détenteur de la totalité (50 actions) du capital-social de la SI P_____ en liquidation (ci-après : la SI).

Le 30 juin 2004, la SI a vendu l'immeuble dont elle était propriétaire, sis au lieu-dit C_____ à Chêne-Bougeries.

4. a. Le 24 août 2005, le contribuable a adressé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) sa déclaration fiscale 2004. Il faisait état d'un revenu brut de CHF 513'102.- dont CHF 492'750.- de revenu brut de la fortune immobilière. Ce dernier montant provenait de l'exploitation des deux immeubles de S_____. Il en justifiait en annexant à sa déclaration, un document non-signé et intitulé « immeuble S_____, comptes de gestion de l'exercice 2004 » dans lequel le montant en question correspondait au poste « montant brut des loyers encaissés ».

A titre de charges et frais d'entretien d'immeuble, (code 58) déduction sur le revenu, le contribuable déduisait du revenu une somme de CHF 209'476.- pour les deux immeubles de, montant également repris du document précité, de même que des intérêts chirographaires et hypothécaires de CHF 205'234.- (code 55), correspondant à un emprunt hypothécaire en rapport avec ceux-ci.

- b. Dans sa déclaration fiscale, il déclarait à titre de déduction du revenu, une perte commerciale (code 57) de CHF 5'735'200.- Il justifiait ce dernier montant dans un deuxième document intitulé « compte d'exploitation de l'exercice 2004 » et non signé, se présentant ainsi :

DESIGNATION	MONTANTS	
Vente Immeuble H_____ :		
Reçu pour cession de droits	CHF	200'000.-
Remboursement de frais de notaire	CHF	- 15'200.-
Commission versée	CHF	- 10'000.-
		<hr/>

Produit obtenu	CHF	174'800.-
Actions SI :		
Perte sur la valeur	CHF	-5'930'000.-
Honoraires encaissés :		
Honoraires encaissés	CHF	20'000.-
Perte de l'exercice 2004	CHF	- 5'735'200.-

c. A titre de fortune, le contribuable déclarait une fortune brute immobilière de CHF 6'214'880.- représentant la valeur brute des deux immeubles de S_____, des dettes hypothécaires pour un montant de CHF 13'966'830.- composé d'un emprunt hypothécaire de CHF 5'943'750.- lié à l'immeuble de S_____ et de CHF 8'023'080.- de dettes chirographaires dont le créancier indiqué était la SI.

Dans son état des titres, le contribuable déclarait être propriétaire du capital-actions de la SI dont la valeur imposable au 31 décembre 2004 équivalait à CHF 1.- en expliquant : « la SI P_____ ayant vendu son immeuble pour rembourser en partie le créancier hypothécaire, la valeur des actions est maintenant nulle ».

Pour l'IFD 2004, le contribuable déclarait les mêmes éléments de revenus et les mêmes déductions que pour l'ICC 2004.

5. Selon une fiche d'aliénation établie par l'AFC-GE et figurant dans son dossier, la SI avait vendu le 30 juin 2004, l'immeuble dont elle était propriétaire à Chêne-Bougeries pour un prix de CHF 4'900'000.-.
6. Les états financiers 2004 et 2003 de la SI figurent au dossier de l'AFC-GE.

Selon le bilan au 31 décembre 2004, le seul actif de la SI était un « compte courant débiteurs » de CHF 8'023'080,65, tandis qu'au passif figuraient, outre le capital-social et la réserve légale en, respectivement, CHF 50'000.- et CHF 25'000.-, des créanciers pour un montant de CHF 1'273'301,90 et un bénéfice de CHF 6'674'778,75 composé de CHF 3'905'596,50 de bénéfice reporté et de CHF 2'769'181,80 de bénéfice de l'exercice.

Le compte de pertes et profits au 31 décembre 2004, laisse apparaître des produits pour un montant de CHF 3'927'550,25 dont CHF 2'345'853, 80 de bénéfice sur la vente de l'immeuble et des charges pour un montant de CHF 1'158'368,45, le bénéfice net de l'exercice s'élevant à CHF 2'769'182,80.

7. Le 22 septembre 2005, M. D_____ a avisé l'AFC-GE de ce qu'il avait encore perçu en 2004, une commission de CHF 87'000.- qu'il avait omis de mentionner dans sa déclaration comme revenu de son activité immobilière.
8. Par bordereau du 31 octobre 2006, l'AFC-GE a fixé l'impôt dû pour l'ICC 2004 à CHF 47'534,60, sur la base d'un revenu imposable de CHF 171'525.- et d'une fortune nulle. Le contribuable avait réalisé un bénéfice net de CHF 87'000.- et le rendement des deux immeubles locatifs de S_____ était de CHF 492'750.-. La perte commerciale déclarée en CHF 5'735'200.- n'était pas prise en considération. Son revenu brut s'élevait à CHF 600'102.- et, après prise en considération des déductions admises, son revenu net était de CHF 171'525.-.

Pour la fixation de la fortune imposable, l'AFC-GE fixait la valeur des deux immeubles de S_____ à CHF 3'334'078.- et CHF 2'880'801.-. Chaque action de la SI avait une valeur de CHF 134'995.-. Le contribuable avait donc une fortune mobilière de CHF 6'749'750.- (soit CHF 134'995.- x 50 actions). La fortune du contribuable, d'un total de CHF 12'964'629.- était nulle, compte tenu du montant de ses dettes chirographaires et hypothécaires d'un montant total de CHF 13'966'830.-, avant déductions sociales de CHF 150'000.-.
9. Le même jour, l'AFC-GE a notifié au contribuable un bordereau IFD 2004 d'un montant CHF 12'875,70. Son revenu imposable était de CHF 183'100.-. La perte commerciale était refusée pour les mêmes motifs que ceux retenus dans le cas de la taxation ICC. Elle se basait sur les mêmes éléments de revenu que pour l'imposition cantonale.
10. Le 28 novembre 2006, par un seul acte, M. D_____ a formé réclamation contre les deux bordereaux ICC et IFD 2004. C'était à tort que l'AFC-GE n'avait pas tenu compte de la perte de CHF 5'735'200.- et qu'elle avait estimé sa fortune mobilière à CHF 6'749'750.- alors que les actions de la SI n'avaient plus de valeur.
11. Le 25 janvier 2007, l'AFC-GE a rejeté la réclamation contre le bordereau ICC 2004.

La vente de l'immeuble détenu par la SI ne pouvait pas être considérée comme une moins-value des actions détenues par le contribuable. L'éventuelle perte de valeur de ces actions serait constatée lors de la vente de celles-ci.

En application du chiffre 56 des instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune, édités par la conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat et de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH), section d'estimation des titres (ci-après : la directive), la valeur des sociétés en liquidation était déterminée par l'excédent de liquidation présumé. En l'occurrence, selon la déclaration fiscale de la SI au 31 décembre 2004, son résultat avait été de CHF 6'174'778.- auquel il fallait ajouter la valeur du capital-

actions en CHF 50'000.- et les réserves générales en CHF 25'000.-. Sa valeur totale était de CHF 6'749'778.-, ce qui représentait une valeur de CHF 134'995.- par action.

12. Le 25 janvier 2007, l'AFC-GE a également rejeté la réclamation de M. D_____ contre le bordereau IFD 2004. La perte de valeur des actions de la SI ne pouvait pas être prise en considération pour la taxation en IFD du revenu du contribuable pour les mêmes motifs que ceux développés pour l'ICC.
13. Le 21 février 2007, M. D_____ a recouru par deux actes séparés contre les deux décisions du 25 janvier 2007 rejetant ses réclamations, respectivement auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts cantonaux et communaux et de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, réunies depuis le 1^{er} janvier 2009 au sein de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA). Son argumentation était similaire dans les deux actes de recours. Les actions de la SI n'avaient aucune valeur puisque l'actif, en l'occurrence l'immeuble, avait été vendu pour régler les hypothèques le grevant. De ce fait, le capital-actions de la SI n'était qu'un manteau de société sans valeur. L'argumentation de l'AFC-GE, prétendant que la perte de valeur des actions ne pouvait être constatée que lors de la vente de celle-ci, était une aberration. De ce fait, les bordereaux ICC et IFD 2004 devaient être rectifiés.
14. Le 20 août 2007, l'AFC-GE, par des observations séparées du même jour, a conclu au rejet des deux recours.

Concernant l'ICC 2004, les conclusions du contribuable en relation avec la valeur des actions de la SI étaient irrecevables faute d'intérêt à cette contestation. Que les actions de la SI soient d'une valeur de CHF 1.- ou CHF 6'749'750.-, la fortune imposable demeurerait nulle compte tenu des diverses déductions accordées au contribuable. Le recourant n'était pas habilité à contester l'évaluation faite des actions dans la mesure où ses conclusions ne tendaient pas à obtenir une diminution de l'impôt. La non-prise en considération de la perte de CHF 5'735'200.- à titre de déduction sur le revenu devait être confirmée. Si le produit de l'activité lucrative indépendante se déterminait d'après le résultat des exercices commerciaux clos pendant la période fiscale, la notion de perte commerciale devait être interprétée de manière restrictive. La perte devait être effective, c'est-à-dire certaine et définitive. En l'occurrence, le recourant n'était pas propriétaire en nom de l'immeuble vendu par la SI à Chêne-Bougeries. En raison de l'existence de cette société propriétaire, il ne pouvait se prévaloir d'une perte découlant de cette transaction immobilière. La perte de valeur des actions de cette SI ne pourrait être constatée qu'au moment de la vente de ces titres. Au moment de cette vente, il conviendrait d'ailleurs de déterminer si celles-ci avaient fait partie du patrimoine commercial du contribuable dans la mesure où mentionnant les actions dans son état des titres, celui-ci laissait entendre qu'elles appartenaient à son patrimoine privé. C'était dans cette même optique que l'AFC-GE n'avait pas

imposé le bénéfice de CHF 174'800.- découlant de la vente de l'immeuble H_____ mentionné également dans le « compte d'exploitation de l'exercice 2004 ». En revanche, le montant des honoraires encaissés en 2004 en CHF 20'000.-, qui apparaissait dans le document que le contribuable avait intitulé « compte d'exploitation de l'exercice 2004 » aurait dû être imposé. Le bordereau fiscal ICC 2004 du contribuable devrait être rectifié pour tenir compte de cette reprise.

Concernant le recours relatif au bordereau IFD 2004, l'AFC-GE reprenait, *mutatis mutandis*, l'argumentation développée pour l'ICC concernant l'imposition sur le revenu.

15. Le 20 septembre 2007, M. D_____, interpellé par les deux commissions de recours, a maintenu son recours. Il avait subi une perte lors de la vente par la SI de son immeuble. Après cette vente, la valeur des actions de la société était nulle.
16. Le 25 janvier 2009, la CCRA, qui avait repris l'instruction des deux recours dont elle a joint le traitement, a écrit à l'AFC-GE pour lui demander de transmettre le dossier fiscal 2003 de M. D_____ et le dossier fiscal 2004 de la SI. L'AFC-GE s'est exécutée le 4 février 2009.
17. Le 29 janvier 2009, la CCRA a demandé au recourant de produire les bilans au 31 décembre 2003 et au 31 décembre 2004. Par ailleurs, il devait lui communiquer le nom du débiteur du montant de CHF 8'000'000.- inscrit à l'actif du bilan de la SI, lui indiquer s'il y avait un risque de perte sur ce débiteur et, dans l'affirmative, le justifier.
18. M. D_____ lui a répondu le 23 février 2009. Bien qu'étant, selon l'AFC-GE, un professionnel de l'immobilier, il n'avait pas tenu de comptabilité « à proprement parler ». Le document intitulé « compte d'exportation de l'exercice 2004 » en tenait lieu. En 2003, il n'y avait pas eu d'opération. Le débiteur de la SI n'était pas connu. En revanche, il était insolvable puisque l'office des poursuites (ci-après : OP) avait délivré à la SI des actes de défaut de biens. S'il y avait eu un débiteur connu et solvable, l'OP l'aurait recherché.
19. Le 4 mars 2009, la CCRA, après avoir formellement joint les recours sous la procédure A/728/2007, les a rejetés dans la mesure de leur recevabilité.

En tant qu'il portait sur la question de l'estimation de la valeur des actions de la SI pour la taxation ICC de la fortune, le recours était irrecevable faute d'intérêt actuel. Que ces actions valent CHF 1.- ou CHF 6'749'750.-, cela n'avait aucun intérêt dès lors que le montant des dettes chirographaires et hypothécaires du contribuable était supérieur au deuxième de ces montants.

Concernant la perte commerciale de CHF 5'735'200.-, les pertes commerciales n'étaient déductibles du revenu que si elles portaient sur des

éléments de la fortune commerciale et avaient été régulièrement comptabilisées dans le cadre 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)). En l'occurrence, le contribuable n'avait produit aucune comptabilité commerciale, soit aucun bilan au 31 décembre 2004 ni au 31 décembre 2003. Le document intitulé « compte d'exploitation 2004 » ne constituait pas une telle comptabilité. Au surplus, la perte sur le débiteur figurant dans les comptes de la SI n'avait pas été démontrée. Celui-ci étant inconnu, son insolvabilité ne saurait être vérifiée. Dès lors, M. D_____ n'avait pas démontré non plus que l'actif commercial qu'il détenait, à savoir les actions de la SI, n'avait plus aucune valeur au 31 décembre 2004, le bilan de cette société présentant des fonds propres pour un total de CHF 75'000.-.

Le recours contre le bordereau de taxation ICC 2004 était rejeté pour les mêmes motifs.

20. Par acte posté le 8 avril 2009, M. D_____ a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision de la CCRA reçue le 17 mars 2009. Il n'était pas d'accord avec l'interprétation des éléments tels que formulés tant par l'AFC-GE que par la CCRA. L'AFC-GE ne pouvait pas, d'un côté, retenir que sa fortune était nulle en admettant, comme il le soutenait, que les actions de la SI n'avaient plus aucune valeur et, d'un autre côté, maintenir une valeur de CHF 6'749'750.- pour les mêmes actions. Il y avait une perte totale de la valeur des titres et une perte commerciale qui devait être admise comme telle. La SI avait été reconnue insolvable par l'OP. C'était à tort que la CCRA avait considéré qu'il ne pouvait invoquer la perte de CHF 5'735'200.-. Il avait subi cette dernière en tant que propriétaire des actions, puisque leur valeur avait été anéantie ensuite de la vente des actifs de la SI. Il n'avait pas établi de bilan pour les exercices 2003 et 2004, si ce n'est le document qu'il avait fourni à l'AFC-GE pour l'exercice 2004. En 2003, il n'avait eu aucune transaction si bien qu'il n'avait pas de documents autres que la déclaration fiscale.
21. Le 15 juin 2009, la CCRA a transmis son dossier sans présenter d'observations, persistant dans les considérants et le dispositif de sa décision.
22. Le 18 juin 2009, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Le fait que l'assiette fiscale du contribuable soit fondée sur une fortune nulle n'impliquait pas que l'AFC-GE ait admis sa thèse selon laquelle les actions de la SI n'auraient plus aucune valeur. C'était en effet en raison d'un montant de CHF 14'116'830.-, composé de dettes hypothécaires et chirographaires ainsi que de sa déduction personnelle, que sa fortune imposable était restée nulle.

Concernant la valeur des titres non cotés de la SI, c'était à juste titre que les conclusions, visant à la contestation de l'évaluation de ceux-ci, avaient été déclarées irrecevables par la CCRA, faute d'intérêt actuel. Au demeurant, la

valeur vénale en droit fiscal était celle attribuée à un bien lorsqu'il était aliéné dans un mouvement ordinaire d'affaires. La conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat et de l'AFC-CH, conformément à l'obligation du fisc d'établir les faits dont il résultait l'obligation de payer une contribution, avait édicté des instructions concernant l'évaluation des titres sans cours en vue de l'impôt sur la fortune, ceci à l'aide d'une commission d'experts mandatés en son temps par le groupe de défense des sociétés anonymes. La valeur de ces instructions avait été reconnue au plan fédéral. La valeur des actions de la SI avait été évaluée en application de celles-ci.

S'agissant de la non prise en compte de la perte de CHF 5'735'200.-, ce montant était constitué en grande partie par la comptabilisation d'une perte sur la valeur des actions de la SI de CHF 5'930'000.-, dont le recourant avait soustrait le produit obtenu lors de la vente d'un immeuble, en CHF 174'800.-, ainsi que des honoraires reçus en 2004, de CHF 20'000.-. C'était à juste titre que cette perte n'avait pas été prise en considération car le contribuable n'avait pas produit de comptabilité en bonne et due forme à l'appui de cette déduction alors que cette charge lui incombait. En outre, il n'était pas propriétaire en nom de l'immeuble vendu et ne pouvait s'en prévaloir.

Au surplus, le contribuable n'était pas légitimé à contester la valeur des actions de la SI retenue par l'AFC-GE dans la mesure où elle était bien inférieure à la valeur totale des dettes qu'il faisait valoir et que la contestation ne pouvait conduire à une diminution de l'impôt.

23. Le 18 juin 2009, l'AFC-CH a renoncé à déposer des observations et a conclu à la confirmation de la décision de la CCRA du 4 mars 2009.
24. Le 22 juin 2009, le juge a avisé les parties que l'instruction était close, sauf requête complémentaire à formuler d'ici au 7 juillet 2009.
25. Le 30 juin 2009, M. D_____ a persisté dans les termes de son recours, reprenant son argumentation antérieure. Quant à l'AFC-GE, elle a renoncé à solliciter d'autres mesures d'instruction.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est, sous cet angle, recevable (art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 57 à 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. La qualité pour recourir ne faisant pas l'objet de dispositions légales particulières en procédure fiscale, elle doit être appréciée au regard des critères de l'art. 60 LPA, qu'il s'agisse d'un recours auprès de la CCRA ou du Tribunal administratif (art. 2 al. 2 LPFisc).

A teneur de l'art. 60 let. a et b LPA, ont qualité pour recourir les parties à la procédure qui a abouti à la décision attaquée et, plus généralement toute personne touchée directement par une décision et qui a un intérêt personnel digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée.

Le recours n'est cependant possible, car digne de protection, que si le recourant a un intérêt actuel, c'est-à-dire si la situation de fait ou de droit est susceptible d'être influencée par l'issue du recours. Son admission doit donc lui procurer un avantage ou supprimer un inconvénient de nature matérielle ou idéale (B. BOVAY, Procédure administrative, Berne, 2000, p. 351). Le juge ne se prononcera ainsi que sur des recours dont l'admission élimine véritablement un préjudice concret (P. MOOR, Droit administratif, tome II, Berne, 2002, p. 642).

L'existence d'un tel intérêt s'apprécie non seulement au moment du dépôt du recours, mais aussi lors du prononcé de la décision sur recours ; s'il s'éteint pendant la procédure, le recours sera déclaré sans objet (ATF 123 II 285 consid. 4 p. 286 ss. ; 118 Ia 46 consid. 3c p.53 ; 111 Ib 58 consid. 2 et les réf. citées ; ATA/915/2004 du 23 novembre 2004 ; ATA/270/2001 du 24 avril 2001 ; ATA/731/2000 du 5 décembre 2000 ; ATA/295/1997 du 6 mai 1997 ; A. GRISEL, Traité de droit administratif, Neuchâtel, 1984, p. 900).

Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, une taxation en matière d'impôt direct ne revêt l'autorité de chose jugée que pour la période fiscale concernée et ceci pour les seuls éléments imposables, soit le revenu imposable, le bénéfice net et le capital imposable (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.145/2007 du 16 février 2007 consid 2.3 et 2.4). Les circonstances de fait et de droit pouvant être appréciés différemment lors d'une période de taxation ultérieure, l'évaluation du montant d'une perte peut ainsi être réexaminée lors d'une taxation ultérieure au profit ou au désavantage du fisc ou du contribuable (Arrêt du Tribunal fédéral précité consid 2.4 *in fine*). Compte tenu de ce principe, un contribuable n'est pas légitimé à recourir contre la façon dont l'administration fiscale a évalué un élément venant en déduction d'un élément imposable (bénéfice brut imposable, montant de la fortune, etc.) dès lors, quelles que soient les hypothèses retenues, ceux-là restent insuffisants pour absorber entièrement la déduction (Arrêt du Tribunal fédéral précité consid 2.4 ; RDAF 2001 II 261, Arrêt du Tribunal fédéral 2A.192/2000 du 9 mai 2001 consid. 1 b. bb.).

En l'occurrence, le recourant conteste la valeur de CHF 6'749'778.-, attribuée par l'AFC-GE aux 50 actions de la SI et demande qu'elle admette leur absence de valeur, ainsi qu'il l'avait mentionné dans sa déclaration fiscale en

rapport avec sa situation de fortune privée. Ce débat ne présente pas d'intérêt actuel dans la mesure où, pour la taxation 2004 de la fortune du contribuable l'AFC-GE a admis parallèlement l'existence de dettes hypothécaires et chirographaires pour un montant de CHF 13'966'830.- (dont CHF 8'023'080.- représentés par une créance de cette société à son encontre), soit un montant bien supérieur à celui retenu pour cet actif, et qui conduisait à une imposition de sa fortune équivalant à zéro. Dans ces circonstances, le recourant n'avait aucun intérêt actuel à réclamer contre la valeur des actions retenue par l'AFC-GE et, partant, à recourir sur ce point tant auprès de la CCRA que du Tribunal administratif. C'est donc à juste titre que la CCRA a déclaré son recours irrecevable sur cet objet, sans qu'il soit nécessaire de contrôler si l'AFC-GE a appliqué correctement ou non la législation ou les directives d'évaluations édictées en la matière, en se référant notamment aux états financiers de la SI.

3. En revanche, en tant que contribuable visé par la décision attaquée, le recourant conserve un intérêt actuel à recourir contre la décision de l'AFC-GE de ne pas accepter, dans le cadre de l'imposition de son revenu en ICC et en IFD, la déduction d'une perte commerciale de CHF 5'735'200.-. Son recours est donc recevable sur ce point.

Impôt fédéral direct

4. A teneur de l'art. 18 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), sont notamment imposables tous les revenus provenant de l'extinction d'une entreprise commerciale ou de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante.

Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a LIFD (art. 25 LIFD).

Dans le cadre de l'imposition du revenu d'une activité lucrative indépendante, peuvent être déduits les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 1 LIFD). Dès lors qu'il s'agit d'une déduction visant à réduire l'obligation fiscale du contribuable, le fardeau de la preuve lui incombe (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007, chap. 2, §7 n°228).

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).

Le contribuable doit exercer une activité en la forme commerciale et tenir une comptabilité. Pour les contribuables astreints à la tenue d'états financiers, il doit s'agir d'une comptabilité au sens des art. 957 et ss CO ; pour les autres, d'une

comptabilité personnelle qui garantisse un enregistrement complet et fiable des revenus et de la fortune commerciale, et donc permettre à l'administration de vérifier les opérations. Doit au moins être produits avec la déclaration, une documentation contenant les éléments rappelés à l'art. 125 al. 2 LIFD, permettant de constater un état des actifs et passifs, des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés (X. OBERSON, op. cit., chap. 2, § 7 n° 250 ; D. YERSIN, Y. NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2007, chap. n° 250). Les exigences qui peuvent être posées en rapport avec cette « comptabilité » dépendent des circonstances du cas d'espèce, du type d'activité et de l'ampleur de cette dernière. Sont en tout cas nécessaires des relevés propres à garantir une saisie complète et fiable du revenu et de la fortune liés à l'activité lucrative indépendante et pouvant être contrôlés dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.272/2003 in RDAF 2004 II 30, not. 36).

En l'occurrence, le recourant n'a, à ce stade de la procédure, produit aucun état financier au sens des art. 957 et ss CO en rapport avec l'activité d'agent immobilier qu'il annonce dans sa déclaration. Il a d'ailleurs expressément affirmé n'en avoir pas établi. Or en l'absence de tels documents ou de justifications d'une qualité similaire, il ne peut prétendre à la déduction, de son revenu, de la perte commerciale nette de CHF 5'735'200.-. La seule pièce produite, soit le « compte d'exploitation de l'exercice 2004 » annexé à sa déclaration fiscale, n'atteint en effet pas le degré d'exactitude et de fiabilité requis par la jurisprudence rappelée ci-dessus. Ce document n'établit aucunement l'effectivité de la perte de CHF 5'930'000.- alléguée par le recourant sans la justifier sur le plan comptable. La consultation des états financiers de la SI ne permet pas de retenir une autre solution. En outre, au 31 décembre 2004, les actions de la SI n'avaient pas été vendues, ou la liquidation de la SI, n'avait pas été terminée.

Le contribuable n'ayant pas établi par des pièces comptables probantes l'existence de la perte commerciale dont il se prévaut, c'est à juste titre que l'AFC-GE a refusé de prendre en compte, pour la fixation de l'IFD le montant de CHF 5'735'200.- déclaré au titre de déduction sur la fortune commerciale.

Impôt cantonal et communal

Une 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). Entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010, elle ne s'applique toutefois qu'aux impôts dus à partir de la période fiscale 2010 (art. 71 et 72 al. 1 LIPP) et n'est pas pertinente en l'espèce. La présente cause est donc régie par la législation antérieure, soit par la loi sur l'imposition des personnes physiques - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP- I - D 3 11), la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (aLIPP-II - D 3 12) et celle 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).

Sont déduits du revenu, les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 3 al. 3 aLIPP-V). Font notamment partie de ces frais les pertes des sept exercices au plus, précédant la période fiscale, pour la partie qui n'a pas pu être déduite dans la taxation de l'impôt des années antérieures (art. 3 al. 3 let. f aLIPP-V). Le caractère commercial des pertes en question doit être justifié à l'aide d'une comptabilité qui, même si elle ne remplit pas les exigences des art. 957 et ss CO doit avoir un niveau de fiabilité correspondant à celui demandé dans le cadre de l'IFD.

En l'espèce, les considérations émises ci-dessus pour la taxation IFD 2004 sont également valables pour l'ICC. Le contribuable n'a pas justifié par des documents probants la réalité de la perte commerciale nette de CHF 5'735'200.- qu'il prétend déduire de son revenu imposable. C'est également à juste titre que l'AFC-GE a écarté ce montant avant de déterminer le montant de l'impôt dû et notifier son bordereau de taxation ICC 2004.

5. Le recours sera rejeté dans la mesure où il est recevable. Le recourant, qui succombe, verra mis à sa charge un émolument de CHF 1'500.- (art. 87 al.1 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

rejette en tant qu'il est recevable le recours interjeté le 8 avril 2009 par Monsieur D_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 4 mars 2009 ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de Monsieur 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 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 ;

communiqué le présent arrêt à Monsieur D_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, MM. Thélin et Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

M. Tonossi

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :