

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/749/2010-ICCIFD

ATA/959/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 2 décembre 2014

1^{ère} section

dans la cause

M. A _____ B _____

représenté par Me Roland Bugnon, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre les jugements du Tribunal administratif de première instance des
3 mars 2014 (JTAPI/212/2014) et 13 juin 2014 (JTAPI/651/2014)**

EN FAIT

~~1-1~~ Selon le registre du commerce, depuis 1996, M. A _____ B _____ est administrateur de la Société Immobilière du C _____ SA (ci-après : SI), dont le capital-actions est constitué de cinquante actions d'une valeur nominale de CHF 1'000.-. De 1996 à 2009, son frère, M. D _____ B _____, a également été administrateur de la SI.

Formatted: Bullets and Numbering

~~2-2~~ Selon le registre foncier, la SI est propriétaire de la parcelle n° 1 _____ de la commune de Genève-Cité, sise au _____, rue de E _____, aux F _____.

Formatted: Bullets and Numbering

~~3-3~~ a Le 2 novembre 2004, M. A _____ B _____, alors avocat au sein de l'étude G _____ et Associés (ci-après : l'étude) et domicilié dans le canton de Genève, a rempli sa déclaration fiscale pour l'année 2003.

Formatted: Bullets and Numbering

Il a déclaré un bénéfice net de l'activité indépendante de CHF 471'805.- (recte : CHF 471'815.-). Sous la rubrique « autres déductions sur le revenu », il a déduit un montant de CHF 248'347.- pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), qualifié de « PERTE S/ DROITS & OBLIGATIONS ». Il a indiqué être propriétaire de vingt-cinq actions de la SI.

b. Il a joint plusieurs documents à sa déclaration fiscale.

Conformément à une récapitulation au 31 décembre 2003, le bénéfice net déclaré résultait de la différence entre la somme de trois postes, soit la rémunération fixe des associés de l'étude de CHF 96'000.-, la répartition du bénéfice de CHF 424'655.- et les « honoraires encaissés » de CHF 59'058.10, pour un total de CHF 579'713.10, et les charges à déduire de CHF 107'898.-. À teneur d'un compte de pertes et profits au 31 décembre 2003, les charges étaient composées de frais de véhicule de CHF 4'800.-, des frais de bureau de CHF 15'000.-, de frais de loyer de CHF 18'000.- et d'une dépréciation de CHF 70'098.-.

Selon un tableau intitulé « Perte sur Droits et Obligations De messieurs D _____ et A _____ B _____ Relatif à l'Immeuble Commercial et travaux Du _____ rue de E _____ », une perte de CHF 3'476'857.75 découlait de la différence entre le remboursement à la Fondation de valorisation des actifs de la Banque Cantonale de Genève (ci-après : la fondation) au 12 septembre 2003 à hauteur de CHF 6'376'857.75 et le refinancement par la Banque CIC (Suisse), devenue par la suite la Banque CIAL (Suisse) SA (ci-après : CIAL), au 1^{er} septembre 2003 d'un montant de CHF 2'900'000.-. La perte était amortie sur sept ans, de CHF 496'694.- par année, dont la moitié, CHF 248'347.-, incombait à M. A _____ B _____.

À teneur d'un courrier du 5 septembre 2003, la fondation s'engageait à remettre deux cédulas hypothécaires grevant la parcelle n° 1_____, respectivement de premier rang de CHF 6'600'000.- et de deuxième rang de CHF 700'000.-, et à signer la réquisition de radiation au porteur dès réception d'un montant de CHF 6'793'893.25, résultant du boucllement indicatif, valeur du 12 septembre 2003, annexé. Conformément à ce dernier, un solde de CHF 6'376'857.75 était reporté au 31 mars 2003, auquel s'ajoutait des intérêts échus au 12 septembre 2003 de CHF 273'556.20 ainsi que des intérêts au même jour de CHF 143'479.30, pour un total de CHF 6'793'893.25.

Un relevé de CIAL du 5 janvier 2004 répertoriait notamment des hypothèques d'une valeur de CHF 2'900'000.-.

4.4) a. Le 22 décembre 2005, le contribuable a rempli sa déclaration fiscale pour l'année 2004.

Formatted: Bullets and Numbering

Il a déclaré un bénéfice net de l'activité indépendante de CHF 245'507.- et a à nouveau déduit la perte sur droits et obligations de CHF 248'347.-, tant pour l'IFD que l'ICC.

b. Il a annexé différents documents à sa déclaration fiscale.

Conformément à une récapitulation au 31 décembre 2004, le bénéfice net déclaré résultait de la différence entre le montant de CHF 349'759.- – correspondant à la somme de la rémunération fixe des associés de l'étude de CHF 96'000.-, la répartition du bénéfice de CHF 253'759.- et les « honoraires encaissés » de CHF 0.- –, et les charges à déduire de CHF 104'252.-. À teneur d'un compte de pertes et profits au 31 décembre 2004, les charges étaient composées de frais de véhicule, de CHF 4'800.-, des frais de bureau, de CHF 15'000.-, de frais de loyer, de CHF 18'000.- ainsi que d'une dépréciation, de CHF 66'452.-.

5.5) Par courrier du 16 août 2006 relatif à l'année fiscale 2003, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a demandé à M. A_____ B_____ de lui remettre le décompte détaillé et toutes pièces utiles et probantes concernant la déduction pour perte sur droits et obligations de CHF 348'347.-.

Formatted: Bullets and Numbering

6.6) Par réponse du 10 septembre 2006, l'intéressé a indiqué que la fondation avait dénoncé le prêt hypothécaire en faveur de la SI, garanti par MM. A_____ et D_____ B_____, le 5 septembre 2003. Une partie du remboursement du prêt et des intérêts courus au 12 septembre 2003, d'un montant total de CHF 6'793'893.25, avait été effectué au moyen d'une nouvelle hypothèque contractée auprès de CIAL à hauteur de CHF 2'900'000.-. Son frère et lui-même avaient effectué le reste du remboursement. Le tableau annexé à la déclaration d'impôts

Formatted: Bullets and Numbering

2003 faisait état de la perte de valeur de l'immeuble, la perte étant directement subie par son frère et lui-même.

7-7) Le 8 décembre 2006, M. A _____ B _____ a rempli sa déclaration fiscale pour l'année 2005, déduisant une nouvelle fois la perte sur droits et obligations de CHF 248'347.- en relation avec l'IFD et l'ICC.

Formatted: Bullets and Numbering

8-8) Par bordereaux de taxation du 15 mai 2008, l'AFC-GE a fixé l'IFD et l'ICC dus par le contribuable pour l'année fiscale 2003, ne prenant en compte que le montant de CHF 59'058.10 à titre de charges pour le calcul du bénéfice net et refusant la déduction de CHF 248'347.-.

Formatted: Bullets and Numbering

Conformément aux avis de taxation IFD et ICC, la perte de CHF 48'840 – correspondant à la différence entre les charges de CHF 107'898.- et les honoraires encaissés de CHF 59'058.10 – n'avait pas été considérée dans le cadre du bénéfice net, les frais ayant été admis à concurrence des gains. L'amortissement des dettes n'était pas admis fiscalement.

9-9) Par courrier du 13 juin 2008, l'intéressé a élevé réclamation à l'encontre de ces bordereaux, contestant des points qui ne sont plus litigieux aujourd'hui et s'opposant aux refus de prise en compte du bénéfice net tel qu'il l'avait déclaré et de la déduction de CHF 248'347.-.

Formatted: Bullets and Numbering

Il contestait les explications figurant dans les avis de taxation. Il maintenait son compte de pertes et profits et la récapitulation au 31 décembre 2003. Les documents produits justifiaient la perte de CHF 248'347.-.

10-10) Par bordereaux de taxation du 30 septembre 2009, l'AFC-GE a fixé l'IFD et l'ICC dus pour l'année fiscale 2004, refusant la prise en compte des charges dans le cadre du bénéfice net ainsi que la déduction de CHF 248'347.-.

Formatted: Bullets and Numbering

Conformément aux avis de taxation IFD et ICC, les charges de l'activité indépendante n'avaient été admises qu'à concurrence des gains qu'elles avaient permis de réaliser. Les remboursements de dettes n'étaient pas déductibles.

11-11) Par bordereaux et avis de taxation du 5 octobre 2009, l'AFC-GE a fixé l'IFD et l'ICC 2005 et a refusé pour cette année également la déduction de CHF 248'347.-, reprenant l'indication contenue dans les avis de taxation de l'année fiscale précédente.

Formatted: Bullets and Numbering

12-12) Par courrier du 29 septembre (recte : octobre) 2009, l'intéressé a élevé réclamation contre sa taxation relative à l'IFD et à l'ICC 2004, contestant des points qui ne sont plus litigieux actuellement, le bénéfice net retenu ainsi que le rejet de la déduction de CHF 248'347.-.

Formatted: Bullets and Numbering

Il a soutenu la même argumentation que dans le cadre de sa réclamation concernant l'année fiscale 2003.

~~13-13)~~ Par courrier du 2 novembre 2009, le contribuable a élevé réclamation contre sa taxation 2005, contestant des points qui ne sont plus litigieux aujourd'hui et s'opposant au refus de la déduction de CHF 248'347.- dans le cadre de l'IFD et de l'ICC, pour les mêmes raisons que celles invoquées en relation avec les années fiscales précédentes.

Formatted: Bullets and Numbering

~~14-14)~~ Par courrier du 13 novembre 2009 relatif à la taxation 2003, l'AFC-GE a demandé à M. A _____ B _____ de lui remettre la liste détaillée et les justificatifs relatifs aux frais de véhicules de CHF 8'000.-, aux frais de bureau de CHF 15'000.-, au frais de loyers de CHF 18'000.- et à la dépréciation de CHF 70'098.-.

Formatted: Bullets and Numbering

~~15-15)~~ Par décisions sur réclamations, bordereaux et avis de taxation rectificatifs du 27 janvier 2010, l'AFC-GE a persisté à refuser la déduction de CHF 248'347.- pour l'IFD et l'ICC 2005.

Formatted: Bullets and Numbering

Les sommes affectées au remboursement des dettes étaient des dépenses non déductibles. Le remboursement du solde de la dette auprès de la fondation ne pouvait être admis en déduction.

~~16-16)~~ a. Par courrier du 24 février 2010 concernant l'année fiscale 2003, l'intéressé a indiqué avoir constaté que sa fiduciaire avait repris les chiffres de l'année 2002 sans vérifier sa comptabilité avocats hors études. En réalité, ses frais de véhicule s'étaient montés à CHF 12'156.85, ses frais de déplacements à CHF 23'675.90, ses frais de bureau à CHF 67'113.20 et ses frais de loyer à CHF 45'534.30. La dépréciation était calculée comme toutes les années antérieures et sur les mêmes bases. Aucune charge soumise n'avait été prise en compte dans le cadre de l'étude.

Formatted: Bullets and Numbering

b. Étaient annexées à ce courrier des listes de chaque poste de frais indiquant le montant et la date de la dépense.

~~17-17)~~ Par acte du 26 février 2010, référencé sous cause A/749/2010, M. A _____ B _____ a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), devenue le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), contre les décisions sur réclamation relatives à l'IFD et à l'ICC 2005, concluant à l'acceptation de la perte de CHF 247'347.- dans son intégralité et au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour nouvelle taxation.

Formatted: Bullets and Numbering

Les éléments remis dans le cadre de l'année fiscale 2003 démontraient qu'il avait été contraint par la fondation de refinancer une opération commerciale. La commission avait admis dans une décision du 15 février 2010 la déductibilité des

intérêts hypothécaires relevant notamment de la SI. La perte était une perte professionnelle entièrement déductible.

~~18-18)~~ Par décisions sur réclamation, bordereaux et avis de taxation rectificatifs du 16 juin 2010, l'AFC-GE a maintenu le refus de déduction des charges ainsi que de la perte de CHF 248'347.-, tant pour l'IFD que pour l'ICC 2003.

Formatted: Bullets and Numbering

Seuls les frais nécessairement et logiquement liés par leur nature même à la production du revenu taxé, et attestés par des justificatifs probants, pouvaient être déduits du revenu réalisé. La perte sur droits et obligations correspondait bien à un remboursement de dette, dont la déduction était proscrite.

~~19-19)~~ Par décisions sur réclamation, bordereaux et avis de taxation rectificatifs du 18 juin 2010, l'AFC-GE a maintenu la taxation 2004 quant aux éléments encore contestés, à la fois pour l'IFD et l'ICC.

Formatted: Bullets and Numbering

L'activité indépendante « A_____ B_____ – Avocat au barreau de Genève » ne produisant aucun chiffre d'affaires, les charges afférentes à cette activité ne pouvaient être acceptées. La perte sur droits et obligations était le solde d'un remboursement d'une dette à la fondation.

~~20-20)~~ Par actes du 19 juillet 2010, référencés sous cause A/2562/2010, M. A_____ B_____ a recouru auprès de la commission contre les décisions sur réclamation relatives à l'IFD et à l'ICC 2003, prenant des conclusions sur des points qui ne sont plus litigieux actuellement, contestant l'interprétation de l'AFC-GE au sujet de la perte relevant de son activité annexe ainsi qu'en relation avec la déduction de la perte de CHF 248'347.- et demandant l'octroi d'un délai pour compléter le recours et produire les pièces justificatives.

Formatted: Bullets and Numbering

Il avait incorporé la perte relevant de son activité annexe au revenu de l'étude, dont il était un associé depuis plusieurs années. La position de l'AFC-GE était incohérente, l'incorporation de l'activité annexe ayant été refusée pour l'année fiscale 2001 puis admise pour la période fiscale 2002. Par souci de clarté fiscale, il avait modifié sa pratique comptable dès 2005, intégrant entièrement ses charges dans le cadre de son activité professionnelle d'avocat associé à l'étude.

~~21-21)~~ Par actes du 21 juillet 2010, référencés sous cause A/2563/2010, M. A_____ B_____ a recouru auprès de la commission contre les décisions sur réclamation concernant l'IFD et l'ICC 2004, contestant des points qui ne sont plus litigieux aujourd'hui et prenant par ailleurs les mêmes conclusions que dans la cause A/2562/2010.

Formatted: Bullets and Numbering

Il a repris les explications exposées dans son recours relatif à l'année fiscale 2003.

22-22) Par réponse du 15 septembre 2010 dans la cause A/749/2010, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Formatted: Bullets and Numbering

L'intéressé était tenu solidairement au remboursement de CHF 6'376'857.75. Il avait, avec son codébiteur, obtenu un financement de CIAL à hauteur de CHF 2'900'000.-. La soulte de CHF 3'476'857.-, amortissable sur sept ans à hauteur de CHF 248'347.- par année, représentait le solde dû à la fondation et s'intégrait directement de le processus de remboursement de la dette initiale, de sorte qu'il ne s'agissait pas d'une perte. Il ne pouvait du reste s'agir d'une perte dans la mesure où il n'y avait pas eu de vente des actions de la SI, la réalisation étant une condition nécessaire à l'admission d'une perte.

23-23) a. Par deux compléments du 11 octobre 2010 dans les causes A/2562/2010 et A/2563/2010, le contribuable a persisté dans les conclusions de ses deux recours et les a amendés en relation avec une perte de CHF 146'762.- sur la vente d'un terrain à I_____.

Formatted: Bullets and Numbering

Les taxations 2003 et 2004 admettaient l'entier des revenus de son activité annexe mais refusaient une partie des charges. L'AFC-GE ne pouvait pas tenir compte des revenus sans prendre en considération toutes les charges y relatives.

Les éléments remis démontraient qu'il avait été contraint par la fondation de refinancer une opération commerciale, de sorte qu'il s'agissait d'une perte et non d'un remboursement de dette.

Il était copropriétaire avec ses frères, M. H_____ B_____ et M. D_____ B_____, chacun pour un tiers, des parcelles n^{os} 2_____ et 3_____ de la commune de I_____, ce qui apparaissait dans les biens immobiliers détenus à titre professionnel. La vente du terrain et la perte en résultant relevaient de l'année fiscale 2000. Le terrain avait été vendu en juin 1999 pour la somme de CHF 2'650'000.-. La perte en capital n'avait pas été reportée dans la déclaration fiscale 2000, suite à un oubli lors de l'établissement de cette dernière. Par courrier du 3 juillet 2001, la fiduciaire N_____ SA (ci-après : N_____) avait sollicité la rectification de la déclaration fiscale 2000, demandant la défalcation de la perte du revenu imposable. L'AFC-GE n'avait pas répondu à cette demande. Le bordereau de taxation rectificatif relatif à l'ICC 2000 du 13 décembre 2001 ne mentionnait pas la perte de CHF 146'762.-. L'AFC-GE était en possession de l'information relative à la perte dès le 5 juillet 2001 et se devait de l'incorporer déjà en 2000 et en 2001-A. N_____ avait omis de mentionner la perte sur le questionnaire « revenus et charges extraordinaires, personnes physiques » attaché à la déclaration fiscale 2001-A. L'AFC-GE avait établi un nouveau bordereau rectificatif concernant l'ICC 2000 le 9 janvier 2004. La mention de cette perte avait été omise dans le recours relatif à l'ICC 2000.

b. À l'appui de ses compléments, il a versé de nouvelles pièces à la procédure.

Selon un courrier du 9 août 1996, la Banque Cantonale de Genève (ci-après : BCGE) était disposée à accorder à MM. T. et D_____ B_____ un prêt hypothécaire d'un montant de CHF 6'640'000.-, pour leur permettre la reprise de la totalité des certificats d'actions de la SI, contre la cession en pleine propriété de deux cédules hypothécaires au porteur grevant la parcelle n° 1_____, l'une de premier rang de CHF 6'000'000.-, obtenue après augmentation des titres existants de CHF 4'600'000.-, et l'autre de deuxième rang de CHF 600'000.-.

Dans un courrier 19 décembre 2000, la fondation notifiait à M. D_____ B_____, à l'adresse de M. A_____ B_____, que la BCGE lui avait cédé deux crédits hypothécaires de CHF 49'537.40 et CHF 6'845'372.95.

Conformément à un courrier de la fondation du 11 octobre 2002, le montant total de l'engagement de MM. T. et D_____ B_____ s'élevait à CHF 6'604'615.35.

24-24) a. Par réplique du 31 décembre 2010 dans la cause A/749/2010, le contribuable a persisté dans ses conclusions et demandé la suspension de la procédure jusqu'à la décision de taxation 2008 ainsi que l'apport du dossier fiscal 2001-B.

Il contestait la position de l'AFC-GE. Cette dernière avait procédé à des demandes de renseignements auprès de MM. T. et D_____ B_____ en relation avec la SI dans le cadre de l'année fiscale 2008. Dans ce cadre, ils avaient remis une copie de la cession du 18 décembre 2008, laquelle permettait de calculer une perte pondérée et partielle au 31 décembre 2003 de CHF 1'176'860.-, soit CHF 588'430.- pour chacun des contribuables.

b. À l'appui de sa réplique, il a versé à la procédure un document non daté, signé par MM. T_____ et D_____ B_____, a teneur duquel ce dernier cédait au premier l'entier de ses droits dans le cadre de l'immeuble du _____, rue de E_____ détenu par la SI. La cession, effective au 18 décembre 2008, était effectuée pour le prix total de CHF 1'150'000.- et était soldée par la reprise de l'entier de l'engagement bancaire et des garanties auprès de la banque concernant ce dernier immeuble. La cession portait tant sur le capital de la SI, que sur ses créances, garanties, polices, droits, etc. possédées par M. D_____ B_____ en capital, intérêts et frais.

25-25) Par deux réponses du 21 janvier 2011 dans les causes A/2562/2010 et A/2563/2010, l'AFC-GE a conclu au rejet des deux recours.

L'intéressé n'avait pas été en mesure d'apporter la preuve, qui lui incombait, des frais très élevés qu'il entendait faire valoir en plus de la déduction forfaitaire déjà accordée. Le fait qu'une solution différente aurait été appliquée dans le cadre de la période fiscale 2001 étant sans pertinence, du fait du principe

Formatted: Bullets and Numbering

Formatted: Bullets and Numbering

de la périodicité et de l'étanchéité des exercices fiscaux. Le changement de sa pratique comptable dès 2005 n'était pas non plus pertinent.

Dès lors que l'activité accessoire du contribuable n'avait produit aucun revenu en 2004, des charges y afférentes ne pouvaient être déduites.

En relation avec la perte de CHF 248'347.-, elle a repris l'argumentation développée dans sa réponse du 15 septembre 2010 dans la cause A/749/2010.

La conclusion relative à la perte sur vente d'un terrain à I_____ avait été formée tardivement et était irrecevable. Ce point faisait également l'objet d'un recours relatif à l'année fiscale 2002. Par décision du 15 février 2010, dans le cadre de la période fiscale 2001-B, la commission avait déjà relevé que cette perte ne pouvait être portée en déduction du résultat de l'exercice commercial litigieux. La perte était liée à l'exercice commercial 1999 et le contribuable n'avait pas revendiqué sa déduction dans le cadre de la taxation 2000, entrée en force. La perte se rapportant à l'année fiscale 2000, il n'était pas admissible de la porter en déduction en 2001 et il n'était pas non plus envisageable de la prendre en compte dans le cadre des années fiscales 2003 et 2004.

26-26) Par duplique du 21 janvier 2011 dans la cause A/749/2010, l'AFC-GE a persisté dans l'intégralité de ses conclusions et s'est opposée à la suspension de la procédure dans l'attente de la décision de taxation 2008.

Formatted: Bullets and Numbering

La convention de cession de M. D_____ B_____ à M. A_____ B_____ était dépourvue de pertinence.

27-27) Par courrier du 8 novembre 2011, le TAPI a imparti un délai au 22 novembre 2011 au contribuable et à l'AFC-GE pour prendre position sur la suspension de l'instruction du recours A/749/2010, au vu du litige similaire pendant devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) sous cause A/4522/2009.

Formatted: Bullets and Numbering

28-28) Par courrier du 16 novembre 2011, l'AFC-GE a indiqué ne pas s'opposer à la suspension de la cause A/749/2010.

Formatted: Bullets and Numbering

29-29) Par courrier du 18 novembre 2011, l'intéressé a fait part de son acceptation de la suspension de l'instruction de la cause A/749/2010.

Formatted: Bullets and Numbering

30-30) Par décision du 24 novembre 2011, le TAPI a suspendu l'instruction de la cause A/749/2010.

Formatted: Bullets and Numbering

31-31) a. Par deux répliques du 30 mars 2012 dans les causes A/2562/2010 et A/2563/2010, M. A_____ B_____ a persisté dans les conclusions de ses deux recours et a demandé au TAPI de surseoir à statuer dans les deux procédures jusqu'à droit jugé dans la cause A/749/2010.

Formatted: Bullets and Numbering

En 2003 et 2004, il avait été associé au sein de l'étude, ce qui lui avait permis d'encaisser un chiffre d'affaire annuel de respectivement CHF 1'651'113.36 et CHF 1'701'497.90. Il avait également exercé une activité annexe, s'étant notamment chargé de mandats en dehors de cadre de l'étude. Il avait de ce fait réalisé un gain accessoire de CHF 59'058.10 en 2003. L'activité indépendante annexe avait engendré des frais supplémentaires, ne figurant pas dans la comptabilité de l'étude. L'organisation interne de l'étude l'avait contraint à déclarer un certain nombre de charges en dehors de la comptabilité commune. Les charges supplémentaires déclarées, de CHF 107'898.- en 2003 et CHF 104'552.- en 2004, ne se rapportaient pas uniquement à l'activité annexe mais également à l'activité générée au sein de l'étude. Les justificatifs fournis permettaient effectivement de déduire les montants contestés.

Un litige portant en partie sur la perte sur la vente du terrain à I_____ ferait l'objet d'un recours au Tribunal fédéral, de sorte qu'il renonçait à répliquer sur ce point.

La démonstration bancaire de l'AFC-GE n'était que la résultante de la perte de valeur de l'immeuble, laquelle n'avait pas été prise en compte.

b. À l'appui de ses répliques, il a versé à la procédure un courrier du 3 juillet 2001, dans lequel N_____ demandait à l'AFC-GE de rectifier la déclaration 2000 de MM. D_____ et A_____ B_____ en ajoutant la perte commerciale sur la vente d'un terrain figurant dans la déclaration pour un montant de CHF 146'762.-, à déduire du revenu imposable.

~~32-32)~~ Par deux courriers du 18 avril 2012 dans les causes A/2562/2010 et A/2563/2010, l'AFC-GE a persisté dans ses réponses du 21 janvier 2011 et a indiqué ne pas s'opposer aux propositions de suspension jusqu'à droit jugé dans la procédure A/749/2010, laquelle était elle-même en l'état suspendue dans l'attente de l'issue de la cause A/4522/2009.

Formatted: Bullets and Numbering

~~33-33)~~ Par deux décisions du 27 août 2012, le TAPI a suspendu l'instruction des causes A/2562/2010 et A/2563/2010.

Formatted: Bullets and Numbering

~~34-34)~~ Par décision du 17 décembre 2012, le TAPI a une nouvelle fois suspendu l'instruction de la cause A/749/2010.

Formatted: Bullets and Numbering

~~35-35)~~ Par courrier du 16 septembre 2013, le contribuable a demandé la reconduction de la suspension de l'instruction des causes A/2562/2010 et A/2563/2010.

Formatted: Bullets and Numbering

~~36-36)~~ Par courrier du 27 septembre 2013, l'AFC-GE a demandé la reprise de l'instruction des causes A/2562/2010 et A/2563/2010.

Formatted: Bullets and Numbering

Elles étaient en état d'être jugées indépendamment du litige pendant devant la chambre administrative concernant le frère du contribuable. La durée des procédures étant incertaine, il était souhaitable que les recours soient jugés dès que possible afin d'éviter tout risque de prescription.

37-37) Par courrier du 20 décembre 2013, le contribuable a demandé la reconduction de la suspension de l'instruction de la cause A/749/2010.

Formatted: Bullets and Numbering

38-38) Par courrier du 23 décembre 2013 dans la cause A/749/2010, l'AFC-GE s'est opposée à une reconduction de la suspension, pour les motifs indiqués dans son courrier du 27 septembre 2013.

Formatted: Bullets and Numbering

39-39) Par courrier du 15 janvier 2014 dans la cause A/749/2010, M. A_____ B_____ a persisté dans ses conclusions, sollicité l'audition de témoins, l'audition des parties, l'audition d'experts ainsi qu'un dernier échange d'écritures et demandé l'octroi d'un délai supplémentaire afin d'étayer les moyens de preuve requis.

Formatted: Bullets and Numbering

40-40) Par jugement du 3 mars 2014 (JTAPI/212/2014), expédié pour notification le 10 mars 2014, le TAPI a prononcé la jonction des causes A/2562/2010 et A/2563/2010 sous n° A/2562/2010 et a rejeté les recours sur les points demeurant actuellement litigieux.

Formatted: Bullets and Numbering

Malgré les demandes de renseignements de l'AFC-GE relatives aux charges de l'activité indépendante annexe, l'intéressé s'était contenté de produire des listes, établies pour les besoins de la cause, ne mentionnant que le montant et la date de chaque dépense, lesquelles ne permettaient pas de vérifier que les dépenses étaient réellement liées à l'activité indépendante et avaient été effectuées.

La question de la déduction de la perte avait déjà fait l'objet d'un jugement du TAPI du 11 avril 2011 (JTAPI/287/2011) concernant la taxation 2003 du frère du contribuable, dans lequel le TAPI avait conclu que le montant litigieux correspondait non pas à une perte commerciale mais au remboursement d'une dette, dont la déduction était exclue. M. A_____ B_____ s'était borné à affirmer qu'il s'agissait d'une perte et non d'un remboursement de dette, sans faire valoir d'éléments nouveaux permettant au TAPI de revoir sa position par rapport au JTAPI/287/2011 précité.

Les conclusions relatives à la déduction de la perte de CHF 146'762.- sur la vente d'un terrain à I_____ avaient été formulées au-delà du délai de recours, de sorte qu'elles étaient nouvelles et devaient être déclarées irrecevables. Au surplus, le contribuable admettait avoir omis de mentionner dans sa déclaration fiscale 2000 la perte subie lors de la vente en juin 1999. Il aurait pu faire valoir cette perte dans le cadre d'un recours relatif à sa taxation 2000, ce qu'il n'avait pas fait.

Il ne pouvait déduire cette perte en 2003 et en 2004 sans violer le principe de l'étanchéité des exercices fiscaux et de la périodicité de l'impôt.

~~41-41)~~ Par acte du 10 avril 2014, M. A _____ B _____ a recouru auprès de la chambre administrative contre ce jugement, concluant à la confirmation de l'effet suspensif, à l'octroi d'un délai pour motiver sur le fond, à sa propre audition, à l'audition de MM. J _____, K _____ et L _____, comptables, au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour émission de nouveaux bordereaux ainsi qu'à l'allocation d'une indemnité équitable valant participation aux frais d'avocat.

Formatted: Bullets and Numbering

Le TAPI avait considéré à tort qu'il n'avait pas apporté les preuves suffisantes pour déduire les charges de son activité indépendante annexe.

Concernant la déduction de la perte sur droits et obligations, le TAPI s'était contenté de reprendre le JTAPI/287/2011, alors que ce dernier faisait l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative dans la cause A/4522/2009. L'AFC-GE n'avait jamais démontré qu'il s'agissait effectivement d'une dette.

Le TAPI avait violé son droit d'être entendu en ne tenant pas compte de la demande de rectification envoyée le 3 juillet 2011 (recte : 2001) à l'AFC-GE. Le TAPI avait adopté un raisonnement contradictoire en se prévalant des principes d'étanchéité et de périodicité des exercices fiscaux, alors qu'il avait joint les causes concernant les années fiscale 2003 et 2004.

~~42-42)~~ Par courrier du 17 avril 2014, le TAPI a transmis son dossier A/2562/2010, sans formuler d'observations.

Formatted: Bullets and Numbering

~~43-43)~~ Par complément à son recours du 15 mai 2014 dans la cause A/2562/2010, l'intéressé a persisté dans ses conclusions, précisant l'argumentation contenue dans son acte de recours.

Formatted: Bullets and Numbering

Une activité indépendante annexe engendrait des charges importantes, dont il s'était prévalu. Il avait apporté les preuves suffisantes pour la déduction de ces charges, sans violer son secret professionnel d'avocat. L'AFC-GE n'avait jamais démontré que les charges étaient disproportionnées. Alors que les revenus de l'activité avaient été taxés, l'AFC-GE et le TAPI avaient refusé la déduction des charges et violé les règles du fardeau de la preuve.

Les éléments remis démontraient qu'il avait été contraint par la fondation de refinancer une opération commerciale. La valeur du bien avait fortement diminué. Si l'AFC-GE persistait à prétendre qu'il s'agissait d'un remboursement de dette, elle devait le démontrer. La déduction correspondait à une provision justifiée par l'usage commercial. La valeur des biens avait été réduite d'environ CHF 6'800'000.- à CHF 3'200'000.-. La répartition du fardeau de la preuve avait été violée et l'opération commerciale devait être considérée comme une perte commerciale ou comme une provision. En se contentant de reprendre le

JTAPI/287/2011 précité, qui n'était pas entré en force, le TAPI était tombé dans l'arbitraire.

L'invocation de la demande de rectification concernant la période fiscale 2000 ne pouvait être considérée comme une conclusion nouvelle et irrecevable. Subsidiairement, la chambre administrative était priée de faire usage de son plein pouvoir de cognition. Les principes d'étanchéité et de périodicité des exercices fiscaux se heurtaient au principe de la légalité de l'impôt, de sorte qu'ils devaient être « revisités ».

~~44-44~~ Par courrier du 23 mai 2014 dans la cause A/749/2010, M. A _____ B _____ a sollicité l'octroi d'un délai supplémentaire pour le dépôt d'une pièce complémentaire, capitale, ainsi que l'audition de M. J _____ et de M. M _____, architecte, ainsi que sa propre audition.

Formatted: Bullets and Numbering

~~45-45~~ Par courrier du 28 mai 2014 dans la cause A/749/2010, le contribuable a produit une attestation de CIAL du 27 mai 2014, selon laquelle, lors de la reprise du prêt de la fondation en 2003, elle avait accordé un prêt de CHF 2'900'000.- pour le refinancement de la SI, respectivement son immeuble du _____, rue de E _____, sur la base d'une valeur de gage estimée selon ses méthodes d'évaluation à l'interne.

Formatted: Bullets and Numbering

~~46-46~~ Par jugement du 13 juin 2014 dans la cause A/749/2010 (JTAPI/651/2014), expédié pour notification le 20 juin 2014, le TAPI a rejeté le recours.

Formatted: Bullets and Numbering

Après plus de quatre mois et quatre prolongations de délai, l'intéressé n'avait remis qu'une liste de deux témoins, sans expliquer en quoi une audition se justifiait. Il avait demandé une cinquième prolongation de délai pour produire une pièce complémentaire qualifiée de capitale. Compte tenu de la suite du jugement, les mesures probatoires sollicitées n'avaient pas besoin d'être ordonnées pour trancher le litige.

La question de la déduction avait déjà fait l'objet de plusieurs jugements concernant le frère du recourant pour les années fiscales 2003 (JTAPI/287/2011 précité), 2004 et 2005 (JTAPI/1355/2013 du 16 décembre 2013) et concernant le contribuable pour les années fiscales 2003 et 2004. Alors qu'il avait bénéficié durant plus de quatre ans de la possibilité de s'exprimer sur la question, le recourant s'était borné à affirmer qu'il s'agissait d'une perte et non d'un remboursement de dette. Les éléments positifs sur la base desquels le TAPI avait déjà tranché la question restaient valables. La lettre de CIAL du 27 mai 2014 n'apportait aucun élément susceptible de modifier la solution du litige. Il n'y avait aucune raison de trancher le litige différemment qu'en relation avec les années fiscales 2003 et 2004.

47-47) a. Par réponse du 16 juillet 2014 dans la cause A/2562/2010, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Elle a repris et précisé l'argumentation développée précédemment.

Le courrier du 10 septembre 2006 confirmait que la perte de CHF 248'347.- correspondait au remboursement d'un prêt. Il incombait au contribuable d'apporter la preuve de la perte alléguée, laquelle faisait défaut en l'espèce.

La question de savoir si le TAPI pouvait examiner la question de la perte sur la vente d'un immeuble à I_____ pouvait rester ouverte, dès lors que, même si la conclusion était recevable, elle devait être rejetée. La taxation 2000 étaient entrée en force suite à une décision de la commission du 8 mai 2006 (DCCR/4_____). Une demande de révision de cette décision avait été rejetée par arrêt de la chambre administrative le 6 mars 2012 (ATA/126/2012), confirmé par le Tribunal fédéral (arrêt du Tribunal fédéral 2C_381/2012 du 6 mai 2012). La taxation 2001-B était entrée en force suite à une décision de la commission du 15 février 2010 (DCCR/5_____). La taxation 2002 était entrée en force suite à un jugement du TAPI du 20 janvier 2014 (JTAPI/81/2014), non contesté. Les jugements avaient clairement exclu le report de la perte sur la vente d'un terrain à I_____. Le contribuable, avocat de profession et représenté par des mandataires professionnellement qualifiés, ne pouvait s'en prendre qu'à lui-même pour avoir omis de faire valoir la perte dans le cadre de sa taxation 2000. Il avait ainsi définitivement perdu toute possibilité de faire reporter la perte dans les taxations ultérieures.

b. L'AFC-GE a notamment versé à la procédure la DCCR/5_____ ainsi que le JTAPI/81/2014 précité.

Dans la partie « en fait » de sa décision sa décision du 15 février 2010, la commission a constaté que le contribuable avait fait valoir pour la première fois dans le cadre de sa réclamation contre sa taxation 2001-B du 30 mai 2003 une perte commerciale de CHF 146'762.-, subie sur la vente d'un terrain en 1999. Dans sa partie « en droit », elle a retenu que tout report de perte sur la période fiscale 2001-B était exclu. Le contribuable n'avait pas revendiqué la déduction de la perte dans le cadre de la taxation 2000, laquelle avait fait l'objet d'une décision qui était entrée en force.

Dans son jugement du 20 janvier 2014, le TAPI a refusé la déduction de la perte de CHF 146'762.- dans le cadre de l'année fiscale 2002, le recourant ayant omis de la mentionner dans sa déclaration fiscale 2000.

48-48) a. Par acte du 23 juillet 2014 dans la cause A/749/2010, M. A_____ B_____ a recouru auprès de la chambre administrative contre le jugement du TAPI du 13 juin 2014, concluant à la confirmation de l'effet suspensif, à son

Formatted: Bullets and Numbering

Formatted: Bullets and Numbering

audition, à l'audition de MM. J _____ et M _____, à l'annulation du jugement attaqué, au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour nouvelle taxation et à l'allocation d'une indemnité équitable valant participation aux frais d'avocat.

Les actes d'instruction complémentaires requis le 15 janvier 2014 visaient à renforcer et démontrer sa position. L'audition de MM. J _____ et M _____ était essentielle afin de démontrer que l'immeuble du _____, rue de E _____, avait subi une diminution de sa valeur commerciale en raison de l'obligation de constituer une nouvelle hypothèque en 2003, aboutissant soit à une perte, soit à une provision, à hauteur de ses obligations comptables en cas de risque. Il avait expressément mentionné les points en relation avec lesquels il souhaitait entendre les témoins. En ne tenant pas compte des offres de preuves, le TAPI avait violé son droit d'être entendu.

La déduction litigieuse correspondait à une diminution de valeur du bien immobilier en raison d'une nouvelle estimation suite aux calculs internes réalisés par CIAL. La nouvelle hypothèque liée au refinancement d'un montant de CHF 2'900'000.- constituait une diminution de valeur du bien de CHF 3'476'857.75. Réparti sur sept annuités et divisée entre les deux contribuables, le montant de la perte annuelle équivalait à CHF 248'347.-, représentant alternativement une perte ou une provision commandée par les règles comptables.

En se contentant de reprendre un jugement déjà rendu dans une autre procédure et n'ayant pas force de chose jugée, le TAPI avait fait preuve d'arbitraire.

Il a au surplus repris l'argumentation développée dans le cadre de la contestation de sa taxation des années fiscales précédentes.

b. À l'appui de son recours, il a versé à la procédure un exemplaire du jugement attaqué portant le tampon humide du 23 juin 2014.

49-49) Par courrier du 29 juillet 2014, le TAPI a transmis son dossier A/749/2010 à la chambre administrative, sans formuler d'observations.

Formatted: Bullets and Numbering

50-50) Par réponse du 29 août 2014 dans la cause A/749/2010, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Formatted: Bullets and Numbering

L'intéressé avait eu l'occasion de s'exprimer par écrit à de nombreuses reprises devant le TAPI et de remettre tous les justificatifs à l'appui de ses conclusions. Son droit d'être entendu avait été très largement respecté.

En relation avec la déduction litigieuse, elle a repris l'argumentation développée précédemment.

~~51.51~~ Par réplique du 6 octobre 2014 dans la même cause, le contribuable a persisté dans ses conclusions.

Formatted: Bullets and Numbering

Il avait à juste titre constitué une provision de CHF 248'347.-, en raison du risque pour les exercices comptables futurs.

Le rapport d'estimation annexé démontrait que le risque de perte, et donc la provision, étaient réels et concrets dès la période fiscale 2003. La proposition de financement jointe confirmait la « valeur possible bancairement et économiquement du bien ». Il avait rempli ses obligations liées au fardeau de la preuve.

b. À l'appui de sa réplique, il a versé à la procédure un rapport d'estimation de l'immeuble du _____, rue de E_____, fixant sa valeur à CHF 2'245'000.- pour les années 2003 à 2005 ainsi qu'un projet de plan financier d'Allianz du 14 mai 2003 pour l'acquisition de l'immeuble de la rue de E_____.

~~52.52~~ Sur quoi, les causes ont été gardées à juger.

Formatted: Bullets and Numbering

EN DROIT

~~1.1~~ a. L'autorité peut, d'office ou sur requête, joindre en une même procédure des affaires qui se rapportent à une situation identique ou à une cause juridique commune (art. 70 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10)

Formatted: Bullets and Numbering

b. En l'espèce, les causes A/749/2010 et A/2562/2010 se rapportent à l'incidence de mêmes faits sur des années fiscales successives et opposent les mêmes parties.

La chambre administrative procédera dès lors à leur jonction sous le n° A/749/2010.

~~2.2~~ Interjetés en temps utile devant la juridiction compétente, les recours sont recevables (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a LPA).

Formatted: Bullets and Numbering

~~3.3~~ Le recourant demande à la chambre administrative de confirmer l'effet suspensif du recours. Toutefois, l'autorité intimée n'ayant pas déclaré sa décision exécutoire nonobstant recours, le recours a effet suspensif de par la loi (art. 66 al. 1 LPA) et le recourant n'a pas d'intérêt à sa confirmation, soit sa constatation. Sa conclusion est irrecevable.

Formatted: Bullets and Numbering

4-4) Le recourant reproche au TAPI d'avoir violé son droit d'être entendu en ne donnant pas suite à ses offres de preuves et sollicite sa propre audition ainsi que celle de plusieurs témoins devant la chambre administrative.

a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 138 I 154 consid. 2.3.3 p. 157 ; 138 V 125 consid. 2.1 p. 127 ; 137 II 266 consid. 3.2 p. 270 ; 137 I 195 consid. 2.3.1 p. 197 ; 136 I 265 consid. 3.2 p. 272 ; 135 II 286 consid. 5.1 p. 293 ; 135 I 279 consid. 2.3 p. 282 ; 132 II 485 consid. 3.2 p. 494 ; 127 I 54 consid. 2b p. 56 ; arrêts du Tribunal fédéral 5A_12/2013 du 8 mars 2013 consid. 4.1 ; 2D_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 ; 2C_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1).

b. Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2 p. 236 ; 134 I 140 consid. 5.3 p. 148 ; 131 I 153 consid. 3 p. 158 ; ATA/586/2013 du 3 septembre 2013 consid. 5b).

c. En l'espèce, le TAPI disposait d'un dossier complet lui permettant de trancher le litige et de se prononcer sur les griefs soulevés en toute connaissance de cause. Il en va à présent de même de la chambre administrative.

Le grief de violation du droit d'être entendu sera dès lors rejeté et il ne sera pas donné suite aux requêtes du recourant.

5-5) Le litige concerne des déductions sur le revenu de l'activité indépendante du recourant dans le cadre de l'IFD et de l'ICC 2003 à 2005.

La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 et 2C_60/2013 du 14 août 2013 consid. 1 ; ATA/204/2014 du 1^{er} avril 2014 consid. 3).

6-6) Il convient préalablement d'examiner le droit matériel applicable.

- a. Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 consid. 10a ; ATA/877/2004 du 9 novembre 2004 consid. 3).
- b. En ce qui concerne l'IFD, la LIFD, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995, est applicable, dans son état lors de la période fiscale en cause.
- c. Les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques ont été abrogées avec l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2010, de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08 ; art. 69 al. 1 LIPP). La LIPP s'applique pour la première fois pour les 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 LIPP (art. 72 al. 1 LIPP).

Les recours portant sur l'ICC 2003 à 2005, l'ancien droit est applicable, en particulier 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), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (art. 21 aLIPP-V).

7.7 En relation avec l'IFD et l'ICC 2003 et 2004, le recourant soutient que les charges de son activité indépendante annexe devraient être déduites de son revenu. Il affirme par ailleurs que le montant de CHF 248'347.- correspondrait à une perte ou à une provision, déductible tant pour l'IFD et que l'ICC des années fiscales 2003 à 2005.

a. L'impôt sur le revenu a pour objet le revenu net. Celui-ci s'obtient en déduisant du revenu brut les frais d'acquisition du revenu et les déductions générales (art. 25 à 33a et 212 LIFD, dans son état avant le 1^{er} janvier 2014, 9 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 et 1 aLIPP-V). Le revenu imposable s'obtient ensuite en défalquant du revenu net les déductions sociales (art. 35 et 213 LIFD, dans son état avant le 1^{er} janvier 2014, 11 LHID et 10 al. 1 aLIPP-V).

b. Aux termes des art. 27 al. 1 LIFD, 10 LHID et 3 al. 3 aLIPP-V, le contribuable exerçant une activité lucrative indépendante peut déduire du revenu brut les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. D'une manière générale, seront admises en déduction toutes les dépenses en relation avec l'activité professionnelle, à savoir notamment les salaires, les prestations sociales en faveur du personnel, le loyer professionnel, les primes d'assurances professionnelles, la publicité, le chauffage, le matériel de bureau, le transport (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 172 n. 275).

Formatted: Bullets and Numbering

Font notamment partie de ces frais les provisions et les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées (art. 27 al. 2 LIFD, 10 al. 1 let. b et c LHID et 3 al. 3 let. e et f aLIPP-V). Des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats, notamment pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé et pour les risques de pertes sur des actifs (art. 29 al. 1 LIFD, 10 al. 1 let. b LHID, 3 al. 3 let. e aLIPP-V). Les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites, à condition qu'elles n'aient pas été prises en considération lors du calcul du revenu imposable de ces années (art. 211 LIFD, dans son état avant le 1^{er} janvier 2014 ; 10 al. 2 LHID et 3 al. 3 let. f aLIPP-V).

S'agissant des déductions autorisées par la loi, leur caractère d'exception à l'impôt doit entraîner une interprétation restrictive de leur nature et de leur étendue (ATA/668/2014 du 26 août 2014 consid. 3 ; ATA/132/2009 du 17 mars 2009 consid. 5 ; ATA/380/2005 du 24 avril 2005 consid. 3a ; ATA/10/1998 du 13 janvier 1998 consid. 3).

c. Les dépenses affectées au remboursement des dettes ne peuvent être déduites (art. 34 let. c LIFD et 9 let. c LIPP-V).

8-8) a. En matière fiscale, il appartient à l'autorité d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 et 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.3). S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158 ; ATF 121 II 257 consid. 4c.aa p. 266 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5 et 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 consid. 3c ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 consid. 6b et les références citées).

b. En relation avec les art. 27 al. 1 LIFD et et 3 al. 3 aLIPP-V, des explications générales et non étayées ne suffisent pas à établir que l'usage commercial justifie les frais allégués. En effet, conformément à la répartition du fardeau de la preuve, il incombe au contribuable d'apporter la preuve que la totalité des dépenses comptabilisées était en relation directe avec l'acquisition ou le maintien du chiffre d'affaires. Il ne suffit pas d'en tenir une liste (arrêt du Tribunal fédéral 2A.461/2001 du 21 février 2002 consid. 3.1 ; ATA/668/2014 précité consid. 3).

9-9) En l'espèce, le recourant fait valoir que qu'il aurait prouvé les frais engendrés par son activité indépendante annexe, à hauteur de CHF 107'898.- en 2003 et CHF 104'252.- en 2004. L'AFC-GE et le TAPI considèrent que le recourant n'aurait pas prouvé les dépenses alléguées.

Formatted: Bullets and Numbering

Formatted: Bullets and Numbering

Les seuls éléments au dossier à l'appui des charges inscrites par le recourant dans ses déclarations fiscales 2003 et 2004 correspondent aux listes des frais fournies à l'AFC-GE le 24 février 2010. Outre le fait que ces listes n'apportent aucune information quant à l'année fiscale 2004, elles se contentent de répertorier le montant des frais subis en 2003 et d'indiquer la date à laquelle ils ont été générés. Elles n'apportent ainsi aucune preuve quant à l'existence des frais, leur montant et leur relation avec l'activité indépendante lucrative du recourant.

Dans ces circonstances, le TAPI a à bon droit constaté que le recourant n'avait pas apporté de preuves suffisantes à la déduction des charges alléguées, de sorte que le grief sera écarté.

~~10-10~~ Par ailleurs, le recourant soutient que le montant de CHF 248'347.- représenterait le septième d'une perte commerciale due à la diminution de valeur de l'immeuble du _____, rue de E_____, déductible de ses revenus, ou, alternativement, qu'il s'agirait d'une provision, qu'il aurait constituée en raison du risque pour les exercices comptables futurs, laquelle serait également déductible. L'autorité fiscale et le TAPI considèrent qu'il s'agirait du remboursement d'une dette, ne constituant pas une perte commerciale ni une provision déductibles.

Il ressort du dossier que le recourant a obtenu en 1996, avec son frère, un prêt hypothécaire de CHF 6'640'000.- aux fins d'acquérir la totalité des actions de la SI. Lorsque ce prêt a été dénoncé en 2003, la fondation a demandé aux codébiteurs le remboursement de la dette, à hauteur de CHF 6'376'857.75, intérêts non compris. Afin de procéder à ce remboursement, ils ont obtenu un nouveau financement auprès d'un autre établissement bancaire, à hauteur de CHF 2'900'000.-. La partie du remboursement de la dette non financée par le second prêt, soit CHF 3'476'857.75 ne correspond dès lors pas à une perte, ni d'ailleurs à une provision, mais au remboursement du solde de la dette contractée en 1996. Ni l'attestation de CIAL du 27 mai 2014, ni la convention de cession entre le recourant et son frère ne contredisent cette constatation.

Il convient à cet égard de relever que l'argumentation subsidiaire du recourant, relative à la création d'une provision pour risque pour les exercices comptables futurs, est non seulement incompatible avec sa première argumentation – un même poste ne pouvant à la fois constituer une perte effectivement subie et un risque de perte, comme allégué – mais n'a au demeurant aucunement été prouvée, le recourant s'étant contenté d'affirmer dans ses dernières écritures avoir constitué une provision de CHF 248'347.-, sans le démontrer et sans qu'elle apparaisse dans les documents annexés à ses déclarations fiscales.

Le recourant, qui, s'agissant d'une déduction, supporte le fardeau de la preuve, soutient par conséquent, à tort, avoir prouvé l'existence d'une perte, ou, alternativement, d'une provision. Les pièces produites démontrent au contraire

Formatted: Bullets and Numbering

que le montant en cause correspond au remboursement d'une dette, non déductible. Le recourant a du reste expressément reconnu ce fait dans son courrier à l'autorité intimée du 10 septembre 2006, dans lequel il indiquait que le remboursement avait en partie été opéré au moyen d'une hypothèque contractée auprès de la banque CIAL et que son frère et lui-même avaient effectué le reste du remboursement.

Le grief sera dès lors écarté.

~~H-11~~ Le recourant demande finalement la déduction d'une perte de CHF 146'762.- sur la vente d'un terrain à I_____. Il reproche au TAPI d'avoir considéré à tort irrecevable sa conclusion en ce sens et demande subsidiairement à la chambre administrative de faire usage de son plein pouvoir de cognition.

a. Le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation du département en s'adressant, dans les trente jours à compter de la notification de la décision attaquée, au TAPI, autrefois la commission (art. 140 al. 1 LIFD, 4 al. 1 du règlement d'application de diverses dispositions fiscales fédérales du 30 décembre 1958 - RDDFF et 49 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17)). Il doit indiquer dans l'acte de recours ses conclusions et les faits sur lesquels elles sont fondées, ainsi que les moyens de preuve dont il entend se prévaloir. Les documents servant de preuve doivent être joints à l'acte ou décrits avec précision. Lorsque le recours est incomplet, un délai équitable est imparti au contribuable pour y remédier, sous peine d'irrecevabilité (art. 140 al. 2 et 49 al. 2 LPFisc). Toute erreur dans la décision attaquée et tout vice de procédure constituent des motifs de recours (art. 140 al. 3 LIFD et 49 al. 3 LPFisc). Sauf exception prévue par la loi, le recourant peut invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuves nouveaux qui ne l'ont pas été dans les précédentes procédures (art. 2 al. 2 LPFisc et 68 LPA).

b. L'absence de conclusions ne peut être réparée que dans le délai de recours. Hors ce délai, le fait d'être autorisé à compléter une écriture de recours ne permet pas de suppléer au défaut de conclusions (ATA/197/2013 du 26 mars 2013 consid. 6 ; ATA/133/2012 du 13 mars 2012 consid. 2 ; ATA/294/2009 du 16 juin 2009 consid. 6 ; ATA/118/2006 du 7 mars 2006 consid. 2 ; ATA/19/2006 du 17 janvier 2006 consid. 1).

c. La nouveauté d'une conclusion s'apprécie par rapport à l'objet du litige de l'instance précédente, correspondant à l'objet de la décision attaquée qui est déterminé par les conclusions formulées devant ladite instance (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 p. 365 et 367 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/18/2013 du 8 janvier 2013 consid. 10). N'est donc pas nouvelle une conclusion du recourant n'allant pas, dans son résultat, au-delà de ce qui a été sollicité devant l'instance précédente ou ne demandant pas

autre chose (arrêts du Tribunal fédéral 2C_77/2013 du 6 mai 2013 consid. 1.3 ; 8C_811/2012 du 4 mars 2013 consid. 4).

Il ressort des art. 36 al. 2 LPFisc et 131 al. 1 1^{ère} phrase LIFD que le dispositif d'une décision fiscale, qui règle le rapport juridique comme tel (ATF 136 V 268 consid. 4.5 p. 277), comprend les éléments imposables – revenu imposable, bénéfice net et capital propre imposables –, le taux de l'impôt et les montants d'impôt (ATA/751/2013 précité consid. 7 et les références citées). Par conclusion en droit fiscal, il faut comprendre une détermination chiffrée ou pour le moins une indication de laquelle il ressort clairement de quelle manière le recourant entend faire modifier la décision attaquée (ATA/751/2013 précité consid. 7 et les références citées).

d. En l'espèce, la demande de prise en compte de la perte de CHF 146'762.- sur la vente d'un terrain à I_____, formulée par le recourant seulement dans le complément à son recours devant le TAPI, soit après l'échéance du délai de recours, tendait à l'ajout d'une déduction qui n'avait pas été sollicitée dans l'acte de recours, ni du reste en procédure de réclamation. Cet ajout n'était pas compensé, à concurrence du même montant, par l'abandon, par le recourant, d'un élément ayant une influence directe sur le revenu imposable, par exemple une autre déduction ou la déclaration de revenus d'un montant inférieur.

Cette demande de prise en compte de la perte de CHF 146'762.- à titre de déduction, dans la mesure où son admission aurait entraîné une réduction du revenu imposable, constituait une conclusion nouvelle devant le TAPI, de sorte que ce dernier a déclaré à juste titre son irrecevabilité.

~~12-12)~~ a. Toutefois, le TAPI n'est pas lié par les conclusions des parties, dispose d'un plein pouvoir de cognition pour déterminer le montant de l'impôt et a la faculté, mais non l'obligation, d'entrer en matière sur des conclusions tardives, en faveur comme au détriment du contribuable (art. 143 al. 1 LIFD, 50 al. 2 et 51 al. 1 LPFisc).

b. À l'instar du revenu imposable et conformément au principe de la périodicité, les déductions ne sont admises que lorsqu'elles trouvent leur cause dans des événements ayant lieu durant la période de calcul (arrêts du Tribunal fédéral 2C_567/2012 du 15 mars 2013 consid. 6.2 ; 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1 ; 2C_220/2009 du 10 août 2009 consid. 5.1 ; ATA/691/2013 du 15 octobre 2013 consid. 4b ; ATA/406/2014 du 3 juin 2014 consid. 4b ; ATA/691/2013 du 15 octobre 2013 consid. 4b ; ATA/547/2012 du 21 août 2012 consid. 6 ; Message concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral du 25 mai 1983 in FF 1983 III p. 177).

Formatted: Bullets and Numbering

En vertu des principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, chaque exercice est considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants. Le contribuable ne saurait choisir au cours de quelle année fiscale il fait valoir les déductions autorisées. Les déductions doivent être demandées dans la déclaration fiscale de l'année au cours de laquelle les faits justifiant l'octroi des déductions se sont produits (ATA/536/2013 du 27 août 2013 consid 3c ; ATA/547/2012 précité consid. 6 ; ATA/268/2011 du 3 mai 2011 consid. 8 et les références citées).

c. Les art. 211 LIFD, dans sa teneur avant le 1^{er} janvier 2014, 10 al. 1 LHID et 3 al. 3 let. f aLIPP-V constituent une exception au principe de périodicité (ATA/406/2014 précité consid. 4b et 5 ; ATA/691/2013 précité consid. 7).

Pour qu'un contribuable puisse bénéficier d'un report de pertes sans limitation de temps, il faut que ces dernières résultent de taxations antérieures et aient été comptabilisées lors des exercices précédents. Il s'agit 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 ; ATA/691/2013 précité consid. 7 ; ATA/469/2012 du 31 juillet 2012 consid. 7).

d. En l'espèce, le TAPI, bien qu'il n'ait pas expressément déclaré entrer en matière sur la conclusion tardive du recourant, a examiné son bien-fondé.

À cet égard, la chambre administrative constate que le recourant reconnaît avoir omis de faire valoir la perte sur la vente d'un terrain à I_____ dans la déclaration fiscale et le recours relatifs à l'année de laquelle elle relevait, soit l'année 2000. La taxation 2000 est dès lors entrée en force sans prise en compte de la perte. L'allégation de la demande de rectification, soit de reconsidération, adressée à l'AFC-GE et de l'absence de réponse de cette dernière, ne remet pas en cause l'entrée en force de la taxation 2000. Il revenait au recourant de suivre les voies de droits utiles s'il s'estimait victime d'un déni de justice.

Ainsi, la perte ne résultant pas de la taxation pour l'année fiscale 2000, le recourant ne peut la faire valoir pour les années fiscales ultérieures, en particulier les périodes fiscales 2003 à 2005.

Au vu de ce qui précède, à considérer que le TAPI ait effectivement fait usage de son plein pouvoir de cognition, il a, à bon droit, refusé la déduction de la perte de CHF 146'762.- sur la vente d'un terrain à I_____, de sorte que le grief sera écarté.

~~13-13~~ Dans ces circonstances, les décisions de l'AFC-GE quant à l'IFD et l'ICC 2003 à 2005 sont conformes au droit et les recours seront rejetés.

Formatted: Bullets and Numbering

~~14.14~~ Vu l'issue du litige, un émoulement de CHF 2'000.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

préalablement :

ordonne la jonction des causes A/749/2010 et A/2562/2010 sous le n° A/749/2010 ;

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 10 avril 2014 par M. A_____ B_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 3 mars 2014 ;

déclare recevable le recours interjeté le 23 juillet 2014 par M. A_____ B_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 13 juin 2014 ;

au fond :

les rejette ;

met un émoulement de CHF 2'000.- à la charge de M. A_____ B_____ ;

dit qu'il n'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 Roland Bugnon, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, au Tribunal administratif de première instance, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions .

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

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

M. Mazza

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :