

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3179/2004-ICCIFD

ATA/469/2012

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 31 juillet 2012

2^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur B _____

représentés par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
10 mai 2011 (JTAPI/409/2011)**

EN FAIT

1. Madame et Monsieur B_____ (ci-après : les contribuables) sont domiciliés dans le canton de Genève. M. B_____ est promoteur immobilier.
2. Le 13 décembre 1999, le contribuable a signé avec X_____ S.A. (ci-après : la banque) une convention établie le 29 octobre 1999, dont le but était d'assainir l'endettement important de l'intéressé auprès de la banque en favorisant la vente rapide de plusieurs immeubles remis en gage pour une somme supérieure à CHF 26'000'000.-. Cela fait, la banque était disposée à consentir à M. B_____ un important abandon de créance, ascendant à CHF 10'000'000.-, moyennant le versement d'un montant forfaitaire de CHF 1'100'000.-.

Il ressortait notamment de ce document que le contribuable reconnaissait et admettait l'état des créances exigibles, des droits de gages immobiliers et des garanties complémentaires mentionnées dans la convention. Il s'engageait à ne former aucune opposition aux poursuites en réalisation de gage immobilier que la banque introduirait et à n'entraver en aucune manière la vente des immeubles concernés. Il devrait remettre gratuitement et à première réquisition tout document utile. Le paiement du montant forfaitaire de CHF 1'100'000.- s'effectuerait par tranches annuelles de CHF 110'000.-, exigibles au 31 décembre de chaque année, la première fois le 31 décembre 2000. La remise de dette de CHF 10'000'000.-, qui ne pouvait intervenir que moyennant parfaite exécution de toutes les obligations imposées au contribuable, se ferait par tranches de CHF 2'000'000.- dès le paiement de chacune des premières tranches du montant forfaitaire.

3. Les contribuables n'ont pas remis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) leurs déclarations fiscales 1999, 2000 et 2001-A.

Les 7 décembre 1999 et 21 décembre 2000, l'AFC-GE a adressé aux contribuables des bordereaux provisoires de taxation d'office pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 1999 et 2000.

Les 11 mai 2000 et 26 mars 2001, l'AFC-GE a adressé aux époux B_____ deux bordereaux rectificatifs de taxation d'office ICC 1999 et ICC 2000.

Le 11 mars 2002, l'AFC-GE a notifié aux contribuables un bordereau de taxation d'office relatif à l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 1999-2000.

Ces bordereaux sont tous entrés en force.

4. Le 2 septembre 2003, l'AFC-GE a adressé aux contribuables un bordereau de taxation ICC 2001-B d'un montant de CHF 774'429,65, ainsi qu'un bordereau de taxation pour l'IFD 2001-B d'un montant de CHF 259'382,50. Tous deux concernaient la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2001 et étaient calculés sur la base d'un revenu imposable de CHF 2'249'544.-, respectivement CHF 2'255'000.-. La remise de dette de CHF 2'000'000.- consentie par la banque était reprise en taxation au titre d'« autres revenus ». Le remboursement annuel de la dette de CHF 110'000.- auprès de la banque n'était pas considéré comme des intérêts déductibles.
5. Le 1^{er} octobre 2003, sous la plume de son mandataire, M. B_____ a élevé réclamation contre les bordereaux précités, contestant la reprise de l'abandon de créance de CHF 2'000'000.- de la banque (causes n° A/3179/2004 et n° A/3180/2004).
6. Le 5 décembre 2003, à la suite d'une procédure en rappel d'impôt, l'AFC -GE a adressé aux contribuables un bordereau de taxation d'office relatif à l'IFD 2001-A pour revenus extraordinaires réalisés au cours de l'année 2000. L'impôt s'élevait à CHF 230'000.- calculé sur un revenu imposable de CHF 2'000'000.-, plus intérêts de retard de CHF 25'494,65. Ce revenu correspondait à la première tranche de la remise de dette prévue par la convention.

Les époux B_____ se sont également vus notifier un bordereau d'amende IFD pour la même période de taxation d'un montant de CHF 76'666.-.
7. Le jour même, les contribuables ont élevé réclamation contre les bordereaux du 5 décembre 2003. L'AFC-GE l'a rejetée par décision du 12 février 2004, de sorte qu'ils ont recouru auprès des instances judiciaires supérieures (cause n° A/3878/2008).
8. Par décision du 25 mars 2004, l'AFC-GE a statué sur la réclamation du 1^{er} octobre 2003. La taxation opérée pour l'ICC et l'IFD 2001-B était maintenue. Au vu de la jurisprudence et de la convention d'assainissement, l'abandon de créance de CHF 2'000'000.- devait être imposé selon les art. 3 de la loi sur l'imposition des personnes physiques, impôt sur le revenu, revenu imposable, du 29 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14) et 18 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).
9. Par lettre du 7 avril 2004, les époux B_____ ont recouru contre les décisions précitées auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôt, laquelle a été réunie depuis le 1^{er} janvier 2009 à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct au sein de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), elle-

même devenue le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) depuis le 1^{er} janvier 2011.

Ces recours ont donné lieu à l'ouverture des causes n^{os} A/3179/2004 pour l'ICC 2001-B et A/3180/2004 pour l'IFD 2001-B.

10. Dans le délai imparti au 30 mai 2004, prolongé au 2 juillet 2004, les contribuables ont complété leur recours en requérant la déduction d'un montant de CHF 12'550'000.- au titre de pertes reportées des années antérieures. Ils ont produit des états financiers de l'activité du contribuable pour les années 1999, 2000 et 2001, dont il résultait des pertes respectives de CHF 1'420'000.-, CHF 12'550'000.- (report de perte antérieure compris, soit celle de 1999) et CHF 10'550'000.- (comprenant le report de pertes antérieures de CHF 12'550'000, sous déduction de la remise de dette de CHF 2'000'000.- accordée par la banque). Pour chaque année, le total des passifs s'élevait à CHF 23'395'000.-, CHF 22'295'000.- et CHF 14'775'000.- (dont CHF 13'895'000.- pour le crédit consenti par la banque et CHF 880'000.- à titre de remboursement de l'engagement envers la banque selon la convention d'assainissement).

11. Dans ses observations du 9 février 2005, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours concernant l'ICC 2001-B en se référant à l'art. 3 al. 3 let. f de la loi sur l'imposition des personnes physiques, détermination du revenu net, calcul de l'impôt, compensation des effets de la progression à froid, du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16), applicable en cas de déduction de pertes commerciales. En l'espèce, les pertes invoquées ne pouvaient être déduites, faute d'avoir été mentionnées dans les déclarations d'impôts précédentes et d'avoir remis les comptes commerciaux. Les taxations d'office, entrées en force, des années précédentes excluaient tout report de perte. L'abandon de créance, en tant qu'extinction d'une dette, constituait un produit qui affectait le compte de pertes et profits, dans la mesure où il n'entraînait pas une diminution correspondante des actifs.

S'agissant de l'IFD 2001-B, elle a également conclu au rejet du recours aux motifs que les pertes reportées ne pouvaient être déduites conformément à l'art. 211 LIFD. La taxation d'office pour la période 2001-A entrée en force excluait un report de pertes. L'abandon de créance consenti par la banque était également imposable. Les motifs étaient les mêmes que ceux susmentionnés.

12. Le 4 avril 2005, les contribuables ont confirmé à la commission qu'ils maintenaient leur recours.

13. Par courrier du 30 novembre 2005, ils ont prié la commission de statuer sur la recevabilité de leur recours du 8 mars 2004 contre les décisions du 12

février 2004 relatives aux impôts et amendes pour l'IFD 2001-A afin de se prononcer simultanément au fond sur leurs différents recours.

14. Par décision du 22 janvier 2007, la commission a suspendu l'instruction d'un recours du 7 avril 2006 des époux B_____ contre une décision du 9 mars 2006 de l'AFC-GE, concernant l'ICC 2002 (cause n° A/1422/2006 ICC).

15. Le 21 juin 2007, les contribuables ont transmis à l'AFC-GE, avec copie à la commission, de nouveaux comptes des exercices 1999-2000. Il en ressortait une perte comptable de CHF 775'657,70 pour 1999 et CHF 9'633'953,30 pour 2000. Ces pertes devaient être déduites. La perte avait été subie durant l'année civile 2000, laquelle correspondait à la période de brèche au moment du passage du système *praenumerando* au système *postnumerando*. Comme en l'espèce, le résultat comptable 1999 était également négatif, il y avait lieu de cumuler les pertes de 1999 et 2000 qui étaient déductibles des revenus des années ultérieures. Pour l'exercice 2001, la tenue d'une comptabilité ne se justifiait plus dans la mesure où M. B_____ ne détenait alors plus d'actifs à titre professionnel et que, conformément à la convention d'assainissement conclue avec la banque, il avait versé les montants prévus et bénéficié des abandons de créance. Cela avait également été le cas pour les années suivantes.

Un nouvel exemplaire des comptes des exercices 1999 et 2000 était joint. D'après ces documents, les pertes de l'exercice 1999 s'élevaient à CHF 775'657,70 et celles de l'exercice 2000, à CHF 9'633'953,30.

16. Le 13 août 2007, invitée à se déterminer sur le fond et les nouvelles pièces produites par les époux B_____, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours et à la confirmation des bordereaux de taxation litigieux.

L'abandon de créance dont les contribuables avaient bénéficié en 2000 était un revenu unique extraordinaire qui aurait dû être déclaré. Les pertes subies en 1999 et 2000 ne pouvaient être prises en considération comme pertes extraordinaires liées à ce revenu. En effet, depuis l'année fiscale 1999, les contribuables n'avaient jamais remis de déclaration d'impôts complète, ni déposé de comptes avant ceux produits en juillet 2004, les suivants étant ceux remis en juin 2007, qui différaient des premiers alors qu'ils portaient sur la même période. Ces états financiers manquaient donc de probité et ne permettaient pas d'établir avec certitude la situation des intéressés.

17. Par décision du 1^{er} octobre 2008, la commission a annulé les bordereaux de taxation 2001-A.

L'abandon de créance litigieux ne pouvait être considéré comme un revenu extraordinaire, au vu notamment des clauses de la convention d'assainissement. Il s'agissait d'une tranche d'une remise de dette d'un montant

total de CHF 10'000'000.-, soumise à diverses conditions. Il n'avait pas un caractère unique et isolé mais faisait partie d'une série de cinq tranches égales, réparties de manière linéaire sur cinq ans, avec des échéances identiques. Il n'était pas établi en outre que le contribuable ait eu une influence décisive sur la fixation du moment du premier abandon de créance.

18. Le 30 octobre 2008, l'AFC-GE a recouru auprès du Tribunal administratif - devenu le 1^{er} janvier 2011, la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) - contre la décision susmentionnée, concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision sur réclamation du 12 février 2004.
19. Le 13 août 2009, les époux B_____ ont sollicité la suspension des procédures relatives à l'ICC et l'IFD 2001-B (causes n° A/3179/2004 et n° A/3180/2004), ainsi que la prolongation de la suspension des procédures relatives à l'ICC et l'IFD 2002 (causes n° A/1422/2006 et n° A/1423/2006), dans l'attente d'une décision concernant la taxation 2001-A.
20. La commission a répondu le 17 août 2009 qu'une décision sur le fond serait rendue prochainement concernant les procédures relatives à l'ICC et l'IFD 2001-B (causes n° A/3179/2004 et n° A/3180/2004), et que la suspension des procédures relatives à l'ICC et l'IFD 2002 (causes n° A/1422/2006 et n° A/1423/2006) avait déjà été prolongée.
21. Soulignant l'importance d'une décision définitive entrée en force sur les revenus réalisés durant les années civiles 1999 et 2000 pour statuer sur les procédures postérieures, les contribuables ont renouvelé leur demande de suspension, le 21 août 2009. Ils sollicitaient également un délai pour répliquer dans le cadre des procédures relatives à l'ICC et l'IFD 2001-B (A/3179/2004 et A/3180/2004).
22. Dans le délai imparti au 15 septembre 2009 pour se prononcer à ce sujet, l'AFC-GE a accepté la demande de suspension.
23. Par décision du 14 septembre 2009, la commission a joint les causes n° A/3179/2004 et n° A/3180/2004 sous la cause n° A/3179/2004 et prononcé la suspension de l'instruction de cette dernière.
24. Dans son arrêt du 16 mars 2010 (ATA/174/2010 dans la cause n° A/3878/2004), le Tribunal administratif a retenu que, pour la période 2001-A, l'abandon de créance litigieux ne pouvait être considéré comme un revenu extraordinaire au sens de l'art. 218 LIFD. L'échéance en 2000 du premier des quatre abandons de créance ne permettait pas de le considérer comme un revenu unique et isolé. Le dossier ne révélait pas non plus d'éléments permettant de retenir que le contribuable aurait été en mesure d'influer utilement sur les

modalités de la convention d'assainissement avec la banque dans le but de mettre à profit la brèche de calcul entre le passage du système *praenumerando* au système *postnumerando*.

25. Par courrier du 19 mai 2010, l'AFC-GE a informé les contribuables qu'elle acceptait d'appliquer à la taxation relative à l'ICC 2001-A (cause n° A/3177/2004) une solution analogue à celle arrêtée en matière d'IFD 2001-A (cause n° A/3178/2004).

Le 26 mai 2010, la commission a confirmé que la procédure relative à l'ICC 2001-A (cause n° A/3177/2004) avait été rayée du rôle.

26. A la demande des contribuables du 21 mai 2010, la commission a prononcé la reprise de l'instruction de la procédure dont est objet (cause n° A/3179/2004), par décision du 27 mai 2010, en leur octroyant un délai au 30 juin 2010 pour répliquer.

27. Le 30 juin 2010, les époux B_____ ont répliqué.

Considérer l'abandon de créance de CHF 2'000'000.- comme un revenu imposable impliquait que les immeubles visés dans la convention d'assainissement faisaient partie du patrimoine commercial du contribuable. La circulaire n° 6 du 20 août 1999 de l'AFC-CH relative au passage pour les personnes physiques de la taxation bisannuelle *praenumerando* à la taxation annuelle *postnumerando* (ci-après : la circulaire n° 6) était applicable. Leur situation était analogue à celle de personnes pour lesquelles un bordereau nul avait été émis et contre lequel aucune contestation n'était possible. Dans cette hypothèse, le tableau de pertes n'entraînait pas en force et laissait aux contribuables la possibilité de contester le montant des pertes antérieures lors de la taxation du premier revenu. Du fait du changement de système, les pertes commerciales n'avaient jamais été prises en considération, de sorte que le recourant ne pouvait les faire valoir que lors de la taxation de la période fiscale suivante. Les bordereaux de taxation du 2 septembre 2003 devaient être annulés pour admettre en déduction une perte de CHF 775'657,70 en 1999 et de CHF 9'633'953,30 en 2000.

28. Par jugement du 10 mai 2011, le TAPI a partiellement admis le recours du 7 avril 2004, en renvoyant le dossier à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation IFD et ICC 2001 - B conformes aux considérants.

S'agissant de l'IFD, les contribuables avaient failli à leurs obligations en ne remettant pas à l'administration les déclarations fiscales 1999/2000 et 2001-A auxquelles ils auraient dû joindre les comptes au 31 décembre des années afférentes aux pertes considérées. Faute d'avoir pu être arrêté définitivement pour être reconnu fiscalement, le report de pertes des années 1999 et 2000 était

exclu. Les pertes reportées dans les taxations d'office pour les années précédentes avaient été entièrement absorbées. Concernant l'abandon de créance de CHF 2'000'000.- consenti par la banque, celui-ci constituait un revenu imposable pour l'année fiscale 2001, vu les art. 16 et 18 LIFD et la jurisprudence rendue en la matière. Compte tenu du versement d'une somme de CHF 110'000.- par M. B_____ à la banque, la remise de dette s'était effectivement élevée à CHF 1'890'000.-. Pour l'IFD, le dossier était renvoyé à l'administration afin que soit appliquée une reprise de CHF 1'890'000.-. Au sujet de l'ICC, les considérations développées pour l'IFD étaient également applicables par renvoi de l'art. 3 LIPP-IV aux dispositions précitées.

29. Par acte adressé le 9 juin 2011, les contribuables ont recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative, concluant à l'annulation de celui-ci, et à ce qu'ils soient autorisés à déduire des revenus réalisés en 2001 la perte subie en 1999 à hauteur de CHF 775'657,70 et en 2000, à hauteur de CHF 9'633'953,30.

Pour l'IFD, retenir que la taxation d'office 1999/2000 les empêchait de faire valoir les pertes subies durant les années civiles 1999 et 2000 faisait abstraction du fait que celle-ci était fondée sur le revenu des années civiles 1997 et 1998. Les pertes litigieuses avaient été subies durant la période de brèche entre le passage du système *praenumerando* au système *postnumerando*. Leur perte subie durant les années 1999 et 2000 ne devait être réduite d'aucun résultat positif d'autres exercices clos durant la même période, ni d'aucun revenu extraordinaire réalisé durant la même période. Concernant l'ICC, il convenait d'appliquer par analogie les principes découlant de la circulaire n° 6. Ainsi, la perte subie durant l'année civile 2000, à savoir CHF 9'633'953,30, devait être admise en intégralité en déduction du revenu de la période concernée. Il n'y avait pas non plus de revenu extraordinaire réalisé en 2000.

30. Le 7 juillet 2011, le TAPI a persisté dans les considérants et le dispositif de son jugement en fournissant son dossier.

31. Dans ses observations déposées le 27 juillet 2011, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours et à la confirmation du jugement attaqué.

Ce n'était qu'au stade du recours que des états financiers avaient été produites pour la première fois. Les contribuables n'avaient pas remis de déclarations d'impôts pour les années fiscales de 1999 à 2001-A. Aucun compte n'avait été joint à la déclaration fiscale 2001-B et ceux qui avaient été donnés postérieurement ne faisaient pas état des mêmes résultats. Les pertes subies en 1999 et 2000 n'avaient donc pas été établies à satisfaction de droit. Les décisions de taxation d'office étaient entrées en force, excluant tout report de perte.

32. L'instruction de la cause étant terminée, un délai au 31 août 2011 a été accordé aux parties pour formuler toute requête complémentaire. Elles étaient informées que la cause serait ensuite gardée à juger.
33. Le 22 août 2011, les époux B_____ ont repris leurs précédents développements. Compte tenu des circonstances, soit la chambre de céans constatait que les taxations d'office effectuées n'empêchaient pas le report, par le contribuable, des pertes subies en 1999 et 2000 pour l'IFD et en 2000 pour l'ICC, annulait le jugement entrepris et renvoyait le dossier à l'AFC-GE pour qu'elle instruisse si nécessaire le montant de la perte reportable afin de ne pas les priver d'un degré de juridiction ; soit elle décidait d'instruire elle-même la question du montant de la perte reportable.
34. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Depuis le 1^{er} janvier 2001, le canton de Genève applique, en lieu et place du système *praenumerando*, le système *postnumerando* annuel, tant pour la taxation fédérale que cantonale.

Dans le système *postnumerando* annuel, l'impôt dû pour une année correspond aux revenus réalisés durant cette même année et ne se calcule donc plus sur la base de l'année précédente. Lors du passage au nouveau système, une brèche de calcul s'est produite. Les revenus réalisés durant l'année 2000 n'ont jamais servi de base d'imposition.

Afin d'éviter une disproportion entre les éléments effectivement réalisés en 1999-2000 (n-2 ; n-1) et ceux imposables pour l'année 2001 (n), le législateur a prévu une imposition spéciale des revenus extraordinaires : les revenus extraordinaires réalisés durant les années n-1 et n-2 ou lors d'un exercice clos au cours de ces années étaient soumis à un impôt annuel entier pour l'année fiscale où ils avaient été acquis, au taux correspondant à ces seuls revenus (art. 218 al. 2 LIFD ; ATA/206/2005 du 12 avril 2005, cons. 4a).

3. En premier lieu, il convient d'examiner la question de la prescription.

Selon une jurisprudence constante du Tribunal fédéral, en droit public, celle-ci doit être constatée d'office lorsqu'un particulier est débiteur de l'Etat (ATF 133

II 366 in (=) JdT 2007 II 54 p. 56 ; ATF 106 Ib 357 consid. 3a p. 364 ; ATA/267/2008 du 27 mai 2008 ; ATA/398/2006 du 26 juillet 2006).

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 ; ATA/877/2004 du 9 novembre 2004). Or, la prescription est précisément une institution de droit matériel qui concerne directement l'existence de la créance fiscale (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.227/2002 du 19 juin 2003 ; RDAF 2002 II 89 p. 94 et les arrêts cités).

En matière d'impôt sur le revenu et la fortune, il convient de distinguer la prescription du droit de taxer, d'une part, et la prescription du droit de percevoir l'impôt, d'autre part. En effet pour ces impôts, la créance fiscale doit d'abord être établie par l'administration à l'intérieur d'une certaine période. La prescription de la créance fiscale, qui implique le recouvrement de l'impôt intervient ensuite (X. OBERSON, Droit fiscal suisse 3^{ème} éd., Bâle 2007, p. 496, n° 28).

La notion d'acte interruptif de la prescription fiscale s'interprète largement. Conformément à la jurisprudence, tous les actes de l'autorité qui sont portés à la connaissance du contribuable dans le processus tendant à déterminer la créance ont pour effet d'interrompre la prescription même s'ils ne continuent pas concrètement la procédure de taxation. Il en va ainsi non seulement des actes de perception de l'impôt proprement dit mais aussi de l'ensemble des autres actes officiels, à l'image de simples lettres ou d'injonctions s'inscrivant dans le suivi de la taxation.

A l'époque des faits, soit de la notification de la décision de taxation et de la décision sur réclamation, la limitation dans le temps du droit de taxer était régie par les art. 120 al. 1 LIFD et 22 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). Quant à la prescription de la créance fiscale, celle-ci était régie par les art. 121 LIFD et 23 LPFisc.

In casu, il y a lieu de constater qu'aucun des délais prévus par les dispositions précitées n'a été atteint, compte tenu des actes effectués régulièrement à la suite de la taxation.

4. Le litige porte sur l'imposition de l'abandon de créances consenti par l'X_____ S.A. en faveur du recourant au cours de l'exercice fiscal 2001-B. M. B_____ reproche à l'AFC-GE d'avoir repris cet abandon de créances à hauteur de CHF 2'000'000.-, alors que celui-ci aurait consisté dans une mesure d'assainissement et ne lui aurait procuré aucun revenu. Les recourants soutiennent également qu'une perte de CHF 775'657,70 en 1999 et CHF 9'633'953,30 en 2000 doit être déduite de leur taxation, leur situation étant analogue à celle de personnes pour lesquelles un bordereau nul a été émis et contre lequel aucune contestation n'est possible vu la circulaire n° 6.

Impôt fédéral direct

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

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

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

Conformément à la convention conclue le 13 décembre 1999, établie le 29 octobre 1999, l'X_____ S.A. a, dans le courant de l'année 2001, abandonné la première tranche de CHF 2'000'000.- sur le montant total de CHF 10'000'000.- contre le recourant. Cet abandon a réduit les dettes du contribuable en contrepartie d'un versement de CHF 110'000.- de sa part. Dès lors, c'est à bon droit que le TAPI a retenu que l'AFC-GE devait reprendre dans le bénéfice imposable du recourant l'abandon de créance consenti par la banque, sous déduction de l'acompte versé, soit une somme restante de CHF 1'890'000.-.

6. Selon l'art. 25 LIFD, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33 LIFD.

7. a. A teneur de l'art. 27 al.1 LIFD, entré en vigueur le 1^{er} janvier 1995, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Dès lors qu'il s'agit d'une déduction visant à réduire l'obligation fiscale des contribuables, le fardeau de la preuve leur incombe (X. OBERSON, op. cit., p. 142, n. 228).

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

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

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

d. Que le contribuable soit ou non astreint à tenir des livres au sens du droit commercial, soit des art. 957 ss CO, est sans pertinence pour résoudre la question de savoir si des pertes commerciales, dont la déduction est demandée, ont été comptabilisées conformément aux exigences requises par les art. 27 al. 2 let. b et 125 al. 2 LIFD (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.202/2003 du 13 décembre 2003, consid. 4). A teneur de ces dispositions, seules pertinentes du point de vue fiscal, un professionnel de l'immobilier doit en effet tenir une comptabilité, ou à tout le moins l'état de ses actifs et passifs, les relevés de ses recettes et dépenses ainsi que de ses prélèvements et apports privés (Arrêt du Tribunal fédéral 2A_300/2006 précité, consid. 3.5).

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

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

Selon l'art. 31 al. 2 LIFD, les pertes des exercices antérieurs qui n'ont pas encore pu être déduites du revenu peuvent être soustraites, sans limitation de temps, des prestations de tiers destinées à équilibrer un bilan déficitaire dans le cadre d'un assainissement. La règle constitue ainsi une entorse au principe de périodicité qui dispose que les pertes doivent surgir durant la période de calcul pour pouvoir être déduites.

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

8. En l'espèce, les recourants ont été taxés d'office pour les années fiscales 1999-2000 et 2001-A, à défaut d'avoir fourni les documents nécessaires, simultanément à la remise de leur déclaration d'impôts ou ultérieurement, sur demande de l'administration. Ce n'est ainsi que le 30 mai 2004, lorsqu'ils ont complété leur recours par-devant la commission, que les contribuables ont produits pour la première fois des états financiers de l'activité de M. B_____ pour les années 1999, 2000 et 2001. En date du 21 juin 2007, les contribuables ont transmis à l'AFC-GE de nouveaux comptes pour les exercices 1999-2000, lesquels faisaient état de pertes différentes des précédents. Tous les documents remis n'étaient ni datés ni signés. A cela s'ajoute que les pertes indiquées dans le compte

d'exploitation pour la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2001 à hauteur de CHF 12'550'000.- ont uniquement été reportées des années antérieures, à savoir 1999 et 2000. Seul l'abandon de créance de la banque de CHF 2'000'000.- en a été déduit.

Au vu de ce qui précède, il y a donc lieu de considérer, avec le TAPI, que les pertes indiquées pour les années 1999 et 2000, et reportées dans le compte d'exploitation de l'année 2001, ne peuvent être prises en considération dans le cadre de la taxation relative à la période fiscale 2001-B. En effet, il appartenait aux recourants d'en apporter la preuve en temps voulu et selon les dispositions légales applicables afin que celles-ci puissent être reconnues. En cas contraire, il n'est pas du ressort de l'administration de pallier à leur négligence.

9. Il s'ensuit que le grief sera rejeté et l'abandon de créance devra être repris à hauteur de CHF 1'890'000.-, au lieu de CHF 2'000'000.-, sans que d'autres pertes antérieures ne puissent être déduites.

Impôt cantonal et communal

10. a. Sur le plan cantonal, la nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques adoptée le 12 juin 2009 par le Grand Conseil a été acceptée en votation populaire le 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Cette loi unifie les cinq lois issues de l'adaptation de la législation fiscale genevoise sur l'imposition des personnes physiques aux exigences de la LHID. A teneur de son art. 69 al. 1 let. e, la LIPP abroge la loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16).
- b. Conformément à son art. 71, la LIPP est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010. D'après son art. 72 al. 1, elle s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010. Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.
- c. Le litige concerne la période fiscale 2001 et doit ainsi être examiné à l'aune du régime juridique mis en place par l'aLIPP-V, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001.
11. a. Selon l'art. 1 aLIPP-V, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus bruts les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 2 à 8.
- b. En application de l'art. 3 al. 3 aLIPP-V, sont déduits du revenu provenant d'une activité lucrative indépendante, « les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel ». Font notamment partie de ces frais les pertes de 7 exercices au plus précédant la période fiscale, pour la part qui n'a pas pu être déduite dans la taxation des années antérieures (let. f). La réglementation s'inspire de l'art. 10 al. 1 let. c LHID à teneur de laquelle les pertes effectives sur des

éléments de la fortune commerciale, qui ont été comptabilisées, peuvent être déduites du revenu de l'activité lucrative indépendante. L'art. 29 al. 2 LPFisc dispose à cet égard que les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante doivent joindre à leur déclaration, à chaque période fiscale, les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats et, le cas échéant, annexe) de la période concernée ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés. L'art. 10 al. 3 LHID prévoit enfin que les pertes des exercices antérieurs qui n'ont pas encore pu être déduites du revenu peuvent être soustraites des prestations de tiers destinées à équilibrer un bilan déficitaire dans le cadre d'un assainissement.

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

En l'occurrence, toutes les considérations émises ci-dessus pour la taxation IFD 2004 sont donc également valables pour l'ICC. Les recourants n'ont pas justifié par les documents idoines, ni dans les délais impartis pour remettre leurs déclarations fiscales antérieures, la réalité des pertes commerciales qu'ils entendent déduire de leur revenu imposable. Au contraire, ce n'est qu'après avoir été taxés d'office pour les années 1999-2000 et 2001-A, qu'ils ont finalement produit des états financiers dans le cadre de la procédure de recours. L'AFC-GE était donc en droit d'écarter celles-ci lors de la détermination de l'impôt cantonal et communal dû pour l'année 2004.

Les griefs des recourants relatifs à la violation du droit cantonal seront donc rejetés.

12. Il s'ensuit que le recours sera rejeté et la cause, renvoyée à l'AFC-GE pour nouvelle taxation IFD et ICC 2001-B, conformément aux considérants qui précèdent.
13. Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité ne leur sera allouée.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 9 juin 2011 par Madame et Monsieur B_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 10 mai 2011 ;

au fond :

le rejette ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles décisions de taxation ICC et IFD 2001-B au sens des considérants ;

met un émolument de CHF 2'000.- à la charge de Madame et Monsieur B_____, pris conjointement et solidairement ;

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

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Antoine Berthoud, avocat des recourants, au Tribunal administratif de première instance ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : Mme Hurni, présidente, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction a.i. :

la présidente siégeant :

C. Sudre

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :