

BGer 2C_87/2015 vom 23. Oktober 2015

Bundesgericht, 2015-10-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_87_2015

FR: TF 2C_87/2015 du 23 octobre 2015

IT: TF 2C_87/2015 del 23 ottobre 2015

Erwägungen

E. 1

La Cour de justice a rendu un seul arrêt valant pour l'impôt cantonal et communal, d'une part, et pour l'impôt fédéral direct, d'autre part, ce qui est admissible, dès lors que les questions juridiques à trancher sont réglées de la même façon pour ces deux catégories d'impôts (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.). Le recourant a formé un recours qui contient les mêmes griefs et les mêmes conclusions pour ces deux impôts, ce qui est conforme à la jurisprudence (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2 et 1.3.3 p. 263 s.). Par souci d'unification par rapport à d'autres cantons dans lesquels deux arrêts sont rendus, la Cour de céans a ouvert deux dossiers, l'un concernant l'impôt cantonal et communal (2C_87/2015) et l'autre l'impôt fédéral direct (2C_88/2015). Comme l'état de fait est identique et que les questions juridiques se recourent, les deux causes seront néanmoins jointes et il sera statué dans un seul arrêt (art. 71 LTF et 24 PCF [RS 273]).

E. 2.1

Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF) qui a été rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui ne tombe sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. également l'art. 146 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 [LIFD; RS 642.11] et l'art. 73 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14] pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal). Il a par ailleurs été déposé en temps utile compte tenu des fêtes (cf. art. 100 al. 1 et 46 al. 1 let. c LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF) par le destinataire de la décision entreprise, qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification et qui a de ce fait qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière sur le recours, sous réserve des conclusions subsidiaires tendant à ce que le recourant soit acheminé à prouver les faits qu'il allègue. Le recourant perd en effet de vue que le Tribunal fédéral est un juge du droit et non du fait (cf. art. 105 al. 1 LTF) et que des mesures probatoires ne sont qu'exceptionnellement ordonnées dans une procédure de recours (ATF 136 II 101 consid. 2 p. 104). Il n'y a pas de motif de faire exception ici, de sorte que cette conclusion est irrecevable. Le recours en matière de droit public étant recevable sous cette réserve, le recours constitutionnel subsidiaire formé par le recourant est en conséquence irrecevable (art. 113 LTF).

E. 2.2

Le recourant demande la production des dossiers cantonaux. La Cour de justice ayant annexé à sa détermination le dossier complet de la cause, conformément à l' art. 102 al. 2 LTF , cette requête est sans objet.

E. 3.1

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral contrôle librement le respect du droit fédéral (cf. art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF), alors qu'il n'examine la violation de droits fondamentaux que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, conformément au principe d'allégation (cf. art. 106 al. 2 LTF). L'acte de recours doit alors, sous peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits et principes constitutionnels violés et préciser de manière claire et détaillée en quoi consiste la violation (cf. ATF 139 I 229 consid. 2.2 p. 232 et les références citées; 138 I 232 consid. 3 p. 237; 136 II 304 consid. 2.5 p. 314).

E. 3.2

L'examen du Tribunal fédéral se fonde sur les faits constatés par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF), à moins que ces faits n'aient été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF (cf. art. 105 al. 2 LTF). Par ailleurs, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut être présenté devant le Tribunal de céans à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente (art. 99 al. 1 LTF).

II. Griefs formels

E. 4

Parmi les griefs qu'il formule à l'encontre de l'arrêt attaqué, le recourant fait valoir une violation de son droit d'être entendu. Il soutient que la Cour de justice n'aurait pas administré des preuves qu'il avait offertes et qui étaient, selon lui, essentielles au traitement de sa cause. Il convient d'examiner en premier lieu ce grief formel (cf. ATF 139 I 189 consid. 3 p. 191).

E. 4.1

Tel qu'il est reconnu par l' art. 29 al. 2 Cst. , le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé de prendre connaissance du dossier et d'offrir des preuves pertinentes (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 299; 135 II 286 consid. 5.1 p. 293). L' art. 29 al. 2 Cst. impose en particulier à l'autorité de donner suite à une offre de preuve lorsque celle-ci a été demandée en temps utile, dans les formes prescrites et qu'elle apparaît de nature à influencer sur le sort de la décision à rendre. Il n'y a toutefois pas violation du droit à l'administration de preuves lorsque la mesure probatoire refusée est inapte à établir le fait à prouver, lorsque ce fait est sans pertinence ou lorsque, sur la base d'une appréciation non arbitraire des preuves dont elle dispose déjà, l'autorité parvient à la conclusion que les faits pertinents sont établis et que le résultat, même favorable au requérant, de la mesure probatoire sollicitée ne pourrait pas modifier sa conviction (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 299; 136 I 229 consid. 5.3 p. 236 s.; 134 I 140 consid. 5.3 p. 148). En particulier, l'autorité de jugement peut renoncer à faire citer des témoins, qu'ils soient à charge ou à décharge, si, dans le cadre d'une appréciation anticipée des preuves dénuée d'arbitraire, elle peut dénier à ces témoignages une valeur probante décisive pour le jugement (ATF 125 I 127 consid. 6c/cc p. 135 et 6c/ dd p. 135 s.; 124 I 274 consid. 5b p. 285; arrêt 6B_907/2009 du 3 novembre 2010 consid. 7.1).

E. 4.2

En ce qui concerne le litige relatif à la déductibilité du montant de 248'347 fr., le recourant reproche aux juges précédents d'avoir refusé de procéder à l'expertise de l'immeuble sis sur la parcelle n° **** de la commune de Genève et à celle de la Société, ainsi que d'avoir

refusé d'entendre un architecte au sujet de la valeur de cet immeuble. L'administration de ces preuves était, selon lui, essentielle pour démontrer la situation dans laquelle lui et son frère s'étaient trouvés en 2003, en raison de la diminution de la valeur de l'immeuble, qui les avait obligés à accepter un refinancement du prêt par la banque E. _____ pour un montant de 2'900'000 fr. Le recourant fait également grief à la Cour de justice d'avoir omis d'entendre H. _____, comptable, qui aurait pu exposer le raisonnement "purement comptable" qui a été mis en place à compter de l'année 2003, ainsi que la nécessité de reporter sur sept ans la perte commerciale subie.

La pertinence de ces griefs doit être examinée à la lumière de l'objet du litige au fond, qui a trait au point de savoir si le recourant était légitimé à déduire de son revenu le montant de 248'347 fr. pour chacune des périodes fiscales concernées. Comme indiqué ci-dessus, cette déduction a été obtenue par la différence entre, d'une part, le capital (sans les intérêts) qui a été payé par le recourant et B.X. _____ à la Fondation en 2003 (6'376'857.75 fr), en remboursement du prêt qui leur avait été accordé en 1996 pour acquérir les actions de la Société, et, d'autre part, le montant du refinancement accordé à cet effet par la banque E. _____ (2'900'000 fr.), soit 3'476'857 fr. Ce montant a ensuite été déduit du revenu du recourant après avoir été "amorti" sur une période de sept ans (soit 496'693 fr. par an), dont seule la moitié (soit 248'347 fr.) était déductible de son revenu, l'autre moitié étant déductible dans le chef de son frère, co-actionnaire de la Société. Selon le recourant, le montant de 248'347 fr. est déductible à titre de perte, alternativement de provision, alors que la Cour de justice considère qu'il n'a fait que rembourser une dette, ce qui ne constitue pas une dépense déductible du revenu.

En l'espèce, comme on le verra ci-dessous (cf. consid. 6), aucune des offres de preuve apportées par le recourant n'est de nature à influencer sur le sort de la décision à rendre en ce qui concerne la déductibilité du montant de 248'347 fr. En effet, quand bien même il serait établi que, comme il l'allègue, tant la parcelle n° **** de la commune de Genève que la Société ont perdu de la valeur en 2003, ces faits ne seraient pas propres à entraîner l'admission du recours. Il en va de même des explications qu'auraient fournies le comptable quant au raisonnement qui a mené à la revendication de la déduction alléguée. Le grief de violation du droit d'être entendu est partant infondé et doit être rejeté sur ce point.

E. 4.3

Concernant en second lieu la perte encourue en 1999 sur la vente d'un terrain à F. _____, le recourant reproche aux juges précédents de n'avoir pas entendu les comptables qui "étaient présents" lors de l'établissement de la déclaration fiscale 2003 et de la demande de rectification faite le 3 juillet 2001. L'audition de ces personnes était pourtant, selon lui, indispensable pour déterminer la validité de la prise en compte de la perte pour les années 2003 et 2004.

Comme on le verra également ci-dessous (cf. consid. 8 et 9), cette offre de preuve n'est pas de nature à influencer sur le sort de la décision à rendre. Le grief de violation du droit d'être entendu est partant également infondé sur ce point.

III. Griefs lié à l'établissement des faits et à l'appréciation des preuves

E. 5

Invoquant l'art. 97 al. 1 LTF, le recourant se plaint d'arbitraire dans l'établissement des faits et l'appréciation des preuves.

E. 5.1

En vertu de cette disposition, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire (ATF 137 I 58 consid. 4.1.2 p. 62) - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF , et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 137 III 226 consid. 4.2 p. 234; 135 III 127 consid. 1.5 p. 129 s.). Lorsque le recourant s'en prend à l'appréciation des preuves et à l'établissement des faits, la décision n'est arbitraire que si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a procédé à des déductions insoutenables (cf. ATF 140 III 264 consid. 2.3 p. 266; 136 III 552 consid. 4.2 p. 560; 134 V 53 consid. 4.3 p. 62).

E. 5.2

Le premier grief que formule le recourant a trait au litige concernant la déductibilité du montant de 248'347 fr. Il reproche aux juges précédents de s'être essentiellement fondés sur le contrat de prêt hypothécaire conclu avec la Banque C._____ pour refuser cette déduction et d'avoir ignoré le rapport d'estimation de la valeur de l'immeuble propriété de la Société, ainsi que l'attestation du 27 mai 2014 fournie par la banque J._____ (anciennement banque E. _____), qui démontraient, selon lui, qu'il avait bien subi un risque de perte justifiant la "provision" invoquée. Ce risque de perte était au demeurant confirmé par une proposition de financement avancée par la société d'assurance G._____ Suisse le 14 mai 2003. Le recourant soutient également que c'est à tort que les juges précédents ont jugé sans pertinence le fait que B.X._____ lui ait cédé l'entier de ses droits pour l'150'000 fr., alors que ce montant, correspondant à la moitié de la valeur réelle de la parcelle n° ****, attestait également que ce bien avait perdu de la valeur.

La diminution alléguée de la valeur de l'immeuble n'est pas un fait de nature à entraîner l'admissibilité de la déduction invoquée (cf. consid. 6ci-dessous). On ne peut donc reprocher aux juges précédents de ne pas en avoir tenu compte. Le grief tiré de l' art. 97 al. 1 LTF est de ce fait rejeté.

E. 5.3

Le deuxième grief concerne la déductibilité des charges professionnelles que le recourant allègue avoir encourues en 2003 et 2004. Ces charges concernent des frais de véhicule, de bureau, de loyer et d'amortissement.

Les juges précédents ont retenu que les seules pièces que le recourant avaient produites concernant ces charges correspondaient aux listes qu'il avait fournies à l'Administration cantonale le 24 février 2010. Or, ces documents ne contenaient aucune information relative à la période fiscale 2004; en ce qui concernait la période fiscale 2003, elles étaient impropres à prouver les charges alléguées, puisqu'elles ne contenaient qu'une liste de montants et de dates, sans fournir de preuves quant à la réalité des charges invoquées, leur montant et leur lien avec l'activité lucrative indépendante du recourant.

Le recourant reproche aux juges précédents de ne pas avoir analysé ces listes au regard du secret professionnel auquel il est tenu en sa qualité d'avocat. Il soutient qu'au vu de l'existence de ce secret, c'est à tort qu'ils ont retenu que ces listes n'étaient pas assez détaillées.

Le recourant n'expose toutefois pas en quoi le secret professionnel de l'avocat s'opposait à ce qu'il produise des pièces probantes relatives à des frais de véhicule, de bureau, de loyer et de dépréciation, qui n'ont par nature pas de lien avec des clients en particulier (cf., dans le même sens, la Circulaire n° 19 du 7 mars 1995 de l'Administration fédérale des contributions sur l'obligation de renseigner, d'attester et d'informer dans la LIFD, p. 4, qui relève que les frais relatifs au fonctionnement d'une étude d'avocats tels que les dépenses concernant les loyers, les salaires, les frais de matériel et de déplacement, ne sont pas couvertes par le secret professionnel).

Au surplus, les autorités fiscales admettent qu'un avocat puisse taire le nom de ses clients, de manière à pouvoir faire valoir des charges sans violer le secret professionnel (cf. Circulaire précitée p. 3, ainsi que, dans le canton de Genève, la Notice de l'Administration fiscale cantonale genevoise n° 1/2004 intitulée "Activité exercée en la forme indépendante, Nature des frais déductibles et calculs forfaitaires, Avocats indépendants", p. 6, qui prévoit notamment la possibilité, pour l'avocat, de caviarder les coordonnées des clients sur les pièces justificatives de frais. Si un avocat refuse de transmettre des pièces même caviardées au nom du secret professionnel, il est réputé avoir échoué à démontrer la réalité de la charge y afférente, qui ne sera pas admise (cf. Circulaire précitée, p. 4; ISABELLE ALTHAUS HOURIET, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, n° 18 ad art. 126 LIFD).

Il découle de ce qui précède que si le recourant avait été en possession de pièces justifiant les charges invoquées qui mentionnaient le nom de clients, il aurait pu prendre des mesures telles que le caviardage pour les transmettre à l'Administration cantonale sans violer le secret professionnel. Dans ces circonstances, il ne saurait invoquer valablement le secret pour reprocher à la Cour de justice d'avoir fait preuve d'arbitraire en considérant qu'il n'avait prouvé ni la réalité ni le bien-fondé des charges alléguées.

E. 5.4

Dans une troisième et dernière critique, liée au refus de la déduction, en 2003 et 2004, de la perte commerciale de 146'762 fr. encourue en 1999, le recourant reproche aux juges précédents d'avoir omis de tenir compte de la demande de rectification qu'il avait envoyée le 3 juillet 2001 à l'Administration cantonale et d'avoir en conséquence retenu, à tort, que la conclusion qu'il avait prise le 11 octobre 2010 était nouvelle et partant irrecevable. Ce grief est confus. Quoiqu'il en soit, et comme exposé ci-après (cf. consid. 8), la Cour de justice a retenu à bon droit que la déduction d'une perte commerciale encourue en 1999 ne pouvait de toute manière pas être prise en considération pour les périodes fiscales 2003 et en 2004. Le grief tiré de l' art. 97 al. 1 LTF n'étant pas de nature à modifier la décision attaquée sur ce point, il peut être rejeté sans autre examen.

IV. Impôt fédéral direct

E. 6

Le premier objet du litige porte sur le point de savoir si le recourant était légitimé à déduire de ses revenus un montant de 248'347 fr. pour chacune des périodes fiscales 2003, 2004 et 2005.

Le recourant fait ici valoir des déductions qui peuvent être invoquées par des personnes qui exercent une activité lucrative indépendante: dans ses conclusions, il soutient en effet que la déduction du montant de 248'347 fr. doit être admise au titre de "perte commerciale", subsidiairement de "provision", faisant ainsi valoir une violation arbitraire des art. 27 al. 2

let. b et 29 LIFD . Dans son mémoire de recours, il invoque également une violation arbitraire de l' art. 211 LIFD et mentionne par ailleurs, sans se plaindre d'une violation de l' art. 28 LIFD , la notion d'amortissement. Son mémoire de recours évoque pêle-mêle ces différentes notions, en juxtaposant pour une large partie des passages divers de jurisprudence et de doctrine, de sorte qu'il n'est pas aisé de saisir dans quelle mesure le droit fédéral aurait été violé selon le recourant. La Cour de céans examinera donc le litige librement en fonction des notions de droit fédéral invoquées et sans limiter son pouvoir d'examen à l'arbitraire, s'agissant de l'application de la LIFD.

E. 6.1

Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD) peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 1 LIFD). Font notamment partie de ces frais les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale (art. 27 al. 2 let. b LIFD), les amortissements d'actifs (art. 27 al. 2 let. a et 28 LIFD) et les provisions (art. 27 al. 2 let. a et 29 LIFD).

Conformément à l' art. 31 al. 1 LIFD , les pertes des sept exercices précédant la période fiscale (art. 40) peuvent être déduites pour autant qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu imposable des années concernées. Cette disposition correspond matériellement à l'ancien art. 211 LIFD , en vigueur pour les périodes fiscales litigieuses, qui a été abrogé et remplacé par l' art. 31 al. 1 LIFD au 1er janvier 2014 (cf. ch. I 1 de la loi fédérale du 22 mars 2013 sur la mise à jour formelle du calcul dans le temps de l'impôt direct dû par les personnes physiques [RO 2013 2397]).

Par ailleurs, l' art. 34 let . c LIFD dispose que les dépenses affectées au remboursement de dettes ne constituent pas des frais et dépenses déductibles. Peu importe que ces dépenses concernent la fortune privée ou commerciale du contribuable (cf. art. 18 al. 2 LIFD , PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, 2004, I. Teil, n° 23 ad art. 34 DBG; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2e éd. 2009, n° 65 ad art. 34 DBG).

E. 6.2

La Cour de justice a refusé les déductions invoquées au motif qu'elles ne représentaient que le remboursement d'une dette (art. 34 let . c LIFD). A.X._____ avait obtenu en 1996, avec son frère, un prêt hypothécaire de 6'640'000 fr. pour acquérir la totalité des actions de la Société. Lorsque ce prêt avait été dénoncé en 2003 par la Fondation, les codébiteurs avaient été obligés de rembourser leur dette, à hauteur de 6'376'857.75 fr. (intérêts non compris), ce qu'ils avaient effectué en septembre 2003, ayant à cet effet obtenu un refinancement à hauteur de 2'900'000 fr. par la banque E._____. Il en découlait que tant la part couverte par le refinancement que la part non couverte (soit 3'476'857.75 fr.) représentait bien le remboursement du solde de la dette contractée en 1996. Au surplus, le contribuable n'avait pas prouvé avoir constitué une provision de 248'347 fr., une telle écriture n'apparaissant au demeurant pas dans les documents annexés aux déclarations fiscales.

E. 6.3

Il est incontestable que le montant que le recourant et son frère B.X._____ ont payé à la Fondation en 2003 représente le remboursement d'une dette, ce qui ne constitue pas une dépense déductible (cf. art. 34 let . c LIFD), comme l'a constaté à juste titre la Cour de

justice. Le recourant affirme toutefois que le contrat de prêt hypothécaire ne serait "qu'une conséquence qui ne peut être retenue dans le cadre de ce dossier". Il soutient en effet qu'au vu de la diminution "drastique" de la valeur de l'immeuble, il a encouru en 2003 une perte déductible, respectivement qu'il était légitimé à déduire une provision. Une telle position ne peut être suivie.

E. 6.4

Il faut au préalable souligner que, lorsqu'il soutient que les déductions qu'il revendique sont justifiées par la diminution de la valeur de l'immeuble sis sur la parcelle n° **** de Genève, le recourant raisonne comme si cet immeuble faisait partie de son patrimoine, perdant de vue qu'il s'agit là d'un actif qui appartient à la Société et qu'il n'est, pour sa part, propriétaire que des titres de cette dernière. Or, les déductions qu'il revendique, qui concernent le revenu de l'activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD), supposent que les actions de la Société fassent partie de sa fortune commerciale (art. 18 al. 2 LIFD). La Cour de justice, qui a centré son argumentation sur l' art. 34 let . c LIFD, n'a pas discuté cette question, et l'arrêt attaqué ne contient pas d'élément factuel qui permette de retenir une telle qualification (A.X._____ y est en effet présenté comme un avocat exerçant cette activité à titre principal et indépendant, sans qu'il soit fait référence à une activité accessoire de commerçant immobilier). Ce point souffre de rester incertain, car même si l'on admet que les actions font partie de la fortune commerciale du recourant, les griefs que ce dernier forme à l'encontre de l'arrêt attaqué doivent de toute manière être rejetés, comme démontré ci-après.

E. 6.5

Le principe de l'autorité du bilan commercial ou de détermination exprimé à l' art. 58 LIFD implique, en tant que règle d'évaluation du revenu, que le compte de résultat conforme au droit commercial est en principe déterminant en droit fiscal des personnes morales (ATF 137 II 353 consid. 6.2 p. 359; arrêts 2C_768/2014 du 31 août 2015 consid. 9.1; 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.2.2). Cela s'applique également aux personnes physiques qui exercent une activité lucrative indépendante (MARKUS REICH, in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Art. 1-82, 2 e éd. 2008, n° 21 ad art. 18 DBG; LOCHER, op. cit., n° 174 ad art. 18 DBG). L' art. 18 al. 3 LIFD renvoie du reste à l' art. 58 LIFD , applicable par analogie aux contribuables indépendants qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme.

Si, selon sa lettre, l' art. 18 al. 3 LIFD n'envisage que les contribuables tenant une comptabilité, cela ne signifie pas pour autant que les indépendants qui n'en tiennent pas seraient soumis à des principes différents en matière d'estimation du revenu (REICH, in op. cit., n° 22 ad art. 18 DBG). A défaut de comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, l'indépendant doit alors joindre à sa déclaration fiscale un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés (cf. art. 125 al. 2 LIFD ; LOCHER, op. cit., n° 178 ad art. 18 DBG; REICH, in op. cit., n° 22 ad art. 18 DBG).

L'exigence de comptabilisation apparaît aussi à l' art. 27 al. 2 let. b LIFD en relation avec les pertes effectives sur des éléments de fortune commerciale. A défaut de comptabilité tenue en bonne et due forme, ces pertes doivent alors figurer dans le relevé des recettes et des dépenses au sens de l' art. 125 al. 2 LIFD (REICH, in op. cit., n° 43 ad art. 27 DBG). L' art. 28 al. 1 LIFD exige également que les amortissements soient comptabilisés ou, à défaut

de comptabilité tenue selon l'usage commercial, qu'ils apparaissent dans un plan spécial d'amortissement. Quant aux provisions, elles doivent également être comptabilisées pour être admises (art. 29 al. 1 LIFD) ou, à défaut, figurer dans le relevé des recettes et des dépenses au sens de l' art. 125 al. 2 LIFD (MARCO DUSS/MARCO GRETER/JULIA VON AH, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2004, p. 82).

Les exigences auxquelles doivent répondre les pièces comptables requises par l' art. 125 al. 2 LIFD dépendent des circonstances du cas d'espèce, en particulier du type d'activité et de l'ampleur de cette dernière. Dans tous les cas, elles 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 contrôlées dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales (arrêt 2C_551/2012 du 16 mai 2013 consid. 3.1 et les références citées, in StE 2013 B 23.3 Nr. 8). Cette exigence est d'autant plus importante lorsque le contribuable entend alléguer des faits de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266; arrêts 2C_835/2012 du 1

er avril 2013 consid. 7.2.2, in RDAF 2013 II 399; 2C_651/2012 du 28 septembre 2012 consid. 4.1), ce qui lui incombe de prouver (ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158; arrêts 2C_42/2015 10 septembre 2015; 2C_109/2015 du 1 er septembre 2015 consid. 4.1).

E. 6.6

En l'espèce, le recourant ne tenait pas de comptabilité en bonne et due forme en relation avec une activité de (quasi-) professionnel de l'immobilier. Il n'a pas non plus produit d'état des actifs et des passifs, de relevé des recettes et des dépenses ni de prélèvements et apports privés, comme l'exigeait l' art. 125 al. 2 LIFD . Il s'est limité à déduire dans ses déclarations fiscales un montant de 248'347 fr. sous la rubrique "pertes sur droits et obligations". Une telle manière de faire est manifestement insuffisante pour admettre ces déductions du revenu d'une activité lucrative indépendante, que ce soit au titre de perte effective sur des éléments de la fortune commerciale, d'amortissement ou de provision. Il n'est partant pas nécessaire d'examiner si, matériellement, les conditions de l'une ou l'autre des dispositions y relatives étaient remplies.

E. 6.7

Le recourant invoque également une violation de l'ancien art. 211 LIFD . Ce grief est confus. Dans la mesure où il soutient qu'il était légitimé à déduire la perte durant sept ans, à raison de 248'347 fr. par année, il semble qu'il entend faire valoir l'ancien art. 211 LIFD conjointement avec l' art. 27 al. 2 let. b LIFD (déduction des pertes effectives), voire avec l' art. 29 LIFD (provision), en répartissant la perte sur une période de sept ans. Quoi qu'il en soit, le recourant n'a manifestement pas compris la teneur de l'ancien art. 211 LIFD , perdant de vue que cette norme concerne la perte

de l'exercice (cf. Robert Danon, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, n° 2 ad art. 67 LIFD , de teneur identique et applicable aux personnes morales) et non pas les pertes commerciales encourues

en cours d'exercice . Le grief de violation de l'ancien art. 211 LIFD est partant rejeté.

E. 6.8

Il découle de ce qui précède que la Cour de justice n'a pas violé le droit fédéral en refusant au recourant le droit de déduire 248'347 fr. pour chacune des périodes fiscales litigieuses.

E. 7

Le recourant soutient ensuite que la Cour de justice a fait preuve d'arbitraire en refusant de tenir compte, en violation de l' art. 27 LIFD , des charges d'avocat indépendant qu'il a fait valoir en 2003 et 2004. Les juges précédents auraient adopté un comportement contradictoire en refusant de prendre en compte les frais qu'il alléguait, au motif qu'il n'en aurait pas apporté la preuve, tout en procédant par ailleurs à l'imposition d'un revenu d'activité indépendante d'avocat. Il serait en effet évident qu'une activité lucrative indépendante génère des frais.

E. 7.1

Selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (arrêts 2C_42/2015 du 10 septembre 2015 consid. 2.3; ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 et les arrêts cités). La personne qui exerce une activité lucrative indépendante ne peut dès lors se contenter d'alléguer avoir encouru des frais, mais doit l'établir (arrêt 2C_1062/2014 du 14 juillet 2015 consid. 3.1).

E. 7.2

En l'espèce, la Cour de justice n'a pas procédé à une appréciation arbitraire des preuves en retenant que le recourant n'avait pas démontré la réalité des charges qu'il alléguait avoir encourues. En conséquence, on ne saurait lui reprocher d'avoir violé l' art. 27 LIFD en refusant les déductions revendiquées. On relèvera encore que le recourant passe sous silence que les frais qu'il a fait valoir de manière forfaitaire dans ses déclarations d'impôt 2003 et 2004 ont été admis par l'Administration cantonale et que les charges effectives qu'il a fait valoir en 2003 en plus de ces charges forfaitaires ont été reconnues pour un montant égal à son gain d'activité accessoire en 2003 (soit 59'058.10 fr.), étant rappelé qu'en 2004, il n'a déclaré aucun revenu d'activité accessoire. Le recourant est en conséquence pour le moins malvenu de leur reprocher d'avoir imposé un revenu d'activité indépendante sans lui accorder de déductions.

E. 8

Le recourant invoque ensuite l' art. 143 al. 1 LIFD et le principe l'interdiction du formalisme excessif. Il soutient que la Cour de justice a violé l' art. 143 al. 1 LIFD en retenant que la conclusion qu'il avait prise devant le Tribunal administratif le 11 octobre 2010 et tendant à la prise en compte, pour la période fiscale 2003 et 2004, de la perte qu'il avait subie en 1999 sur la vente d'un immeuble à F._____, était irrecevable car nouvelle.

L'arrêt attaqué a certes relevé que le Tribunal administratif avait constaté à juste titre l'irrecevabilité de cette conclusion, mais il en a néanmoins examiné le bien-fondé pour conclure qu'au vu des principes de périodicité et d'étanchéité des périodes fiscales (sur ce point, cf. consid. 8.1 ci-après), une perte commerciale encourue en 1999 ne pouvait être déduite du revenu imposable en 2003 et 2004. Dans ces circonstances, il n'est pas nécessaire d'entrer en matière sur les griefs du recourant, puisque les juges précédents ont procédé à l'examen de sa prétention au fond.

E. 8.1

Sur le fond, en lien avec la déduction de cette perte, le recourant fait valoir une violation du principe de la légalité. Il soutient en substance que les "anciens principes jurisprudentiels genevois" de périodicité et d'étanchéité seraient incompatibles avec le principe de légalité. Il en déduit qu'il est habilité à faire valoir la perte commerciale subie en 1999 tant pour la période fiscale 2003 que pour la période fiscale 2004.

E. 8.1.1

L'art. 127 al. 1 Cst. érige en droit constitutionnel indépendant le principe de légalité en droit fiscal (cf. ATF 132 II 157 consid. 2.2 p. 159; 128 I 317 consid. 2.2.1 p. 320 s.). Le recourant mentionne certes cette disposition dans son mémoire de recours, mais seulement dans un extrait reproduit de jurisprudence, sans en tirer clairement de grief. Il indique en revanche expressément qu'il fait valoir ici une violation du principe de légalité "au sens de l'art. 36 al. 1 Cst. ". Or, cette disposition concerne la restriction des droits fondamentaux, et le recourant n'en fait valoir aucun. Dans ces circonstances, la recevabilité du grief de violation du principe de légalité est pour le moins douteuse, eu égard aux exigences de motivation accrues de l'art. 106 al. 2 LTF. Ce point peut toutefois rester ouvert, puisque le grief est de toute manière manifestement infondé.

E. 8.1.2

Pour les personnes physiques, les principes de périodicité et d'étanchéité découlent, dans les cantons qui, comme celui de Genève dès 2003, appliquent le système de taxation annuelle en matière d'impôt fédéral direct (cf. MARC BUGNON, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008 n° 8 ad art. 41 LIFD), des anciens art. 209 et 210 LIFD, en vigueur pour les périodes fiscales litigieuses. Ces dispositions ont été remplacées, depuis le 1^{er} janvier 2014, par les art. 40 et 41 LIFD, de teneur identique (cf. la loi fédérale précitée du 22 mars 2013 sur la mise à jour formelle du calcul dans le temps de l'impôt direct dû par les personnes physiques).

Selon l'ancien art. 209 LIFD, l'impôt sur le revenu est fixée et prélevé pour chaque période fiscale (al. 1). La période fiscale correspond à l'année civile (al. 2). En vertu de l'ancien art. 210 LIFD, le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (al. 1). Le produit de l'activité lucrative indépendante se détermine d'après le résultat de l'exercice commercial clos pendant la période fiscale (al. 2). Les contribuables qui exercent une activité lucrative indépendante doivent procéder à la clôture de leurs comptes à chaque période fiscale (al. 3).

Ces règles impliquent que tous les revenus effectivement réalisés, ainsi que tous les frais engagés durant la période fiscale en cause sont déterminants pour la taxation de cette période (arrêts 2C_1278/2012 du 14 octobre 2013 consid. 3.1, in RF 69/2014 p. 55; 2C_240/2011 du 8 avril 2011 consid. 2, in RF 66/2011 p. 679; 2A.475/2002 du 31 mars 2003 consid. 3.1, in StE 2003 B 21.12 Nr. 17 et traduit in RDAF 2004 II 38). Le Tribunal fédéral a d'ailleurs rappelé que les déductions prévues à l'art. 27 LIFD - et donc les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, cf. art. 27 al. 2 let. b LIFD - étaient soumises au principe de périodicité, ce qui impliquait qu'elles n'étaient déductibles d'une période fiscale que lorsqu'elles trouvaient leur cause dans des événements ayant eu lieu durant cette période (arrêt 2C_835/2012 du 1^{er} avril 2013 consid. 7.1, in RDAF 2013 II 399). Les règles matérielles comptables consacrent également le principe de la périodicité en exigeant que la totalité du bénéfice et des frais tombant dans une période donnée soient attribués à cette période (ATF 137 II 357 consid. 6.4.4 p. 6.4.4; arrêt 2C_907/2012 du 22

mai 2013 consid. 5.2.2 et les références citées, in RF 68/2013 p. 714, RDAF 2013 II 505).

E. 8.1.3

Au vu de ce qui précède, on peut légitimement se demander si le recourant soutient sérieusement que les principes de périodicité et d'étanchéité ne constituent que d'anciens principes jurisprudentiels genevois. Quoiqu'il en soit, le Tribunal fédéral rappellera à cet égard que ces principes impliquent notamment qu'un contribuable ne saurait choisir le moment de l'imposition de son revenu (ATF 140 II 248 consid. 3.4 p. 251; arrêt 2P.14/1998 du 3 juillet 1998 consid. 3a, in RDAF 1998 II 370), pas plus qu'il ne peut déterminer librement à quelle période fiscale il entend affecter une charge (arrêt 2C_696/2013 du 29 avril 2014 consid. 3.1, in RF 69/2014 p. 650). Le recourant avait la possibilité de contester, par les moyens de droit ordinaires, la décision de taxation qui, selon lui, avait omis de tenir compte de la perte commerciale qu'il avait subie en 1999 (cf. arrêt 2C_1278/2012 précité consid. 3.1). Il ne saurait pallier les conséquences de son abstention en faisant valoir cette perte en lien avec des périodes fiscales ultérieures.

VI. Impôt cantonal et communal

E. 9

En droit cantonal, la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP; RS/GE D 3 08) prévoit que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures à 2010 demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, soit notamment la loi cantonale du 22 septembre 2000 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 (aLIPP-V).

Les notions cantonales de provisions (art. 3 al. 3 let . e aLIPP-V), de report des pertes des exercices (art. 3 al. 3 let . f aLIPP-V), de dépenses non déductibles telles que les sommes affectées au remboursement de dettes (art. 9 let . c aLIPP-V), d'amortissements (art. 3 al. 3 let . d aLIPP-V), ainsi que les obligations qui incombent aux personnes physiques exerçant une activité lucrative indépendante (art. 29 al. 2 LPFisc) correspondent à celles de l'impôt fédéral direct et à celles de la LHID (cf. art. 10 al. 1 let. a, b, c et al. 2 LHID et art. 42 al. 3 LHID). Il en va de même en ce qui concerne les notions de périodicité de l'impôt et d'étanchéité des périodes fiscales, celles des anciens art. 41, 209 et 210 LIFD étant identiques à celles prévues aux anciens art.16, 63 et 64 LHID et aux art. 1 et 2 de l'ancienne loi genevoise du 31 août 2000 sur l'imposition dans le temps des personnes physiques [aLITPP-II]. Partant, les considérations développées pour l'impôt fédéral direct trouvent également à s'appliquer à l'impôt cantonal et communal des périodes fiscales 2003 à 2005.

VII. Conséquences, ainsi que frais et dépens

E. 10

Ce qui précède conduit au rejet du recours en matière de droit public, dans la mesure de sa recevabilité, et à l'irrecevabilité du recours constitutionnel subsidiaire. Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 68 al. 3 LTF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.