

# **BGer 2C\_712/2020 vom 4. März 2021**

Bundesgericht, 2021-03-04, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_712\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_712_2020)

FR: TF 2C\_712/2020 du 4 mars 2021

IT: TF 2C\_712/2020 del 4 marzo 2021

## **Erwägungen**

### **E. 1**

L'arrêt attaqué constitue une décision finale ( art. 90 LTF ) rendue dans une cause de droit public par une autorité judiciaire supérieure de dernière instance cantonale ( art. 82 let. a et 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF ) qui concerne à la fois l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal harmonisé. Le recours en matière de droit public est en principe recevable en vertu des art. 82 ss LTF , 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 73 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts cantonaux et communaux (LHID; loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14). Il est aussi conforme à la jurisprudence qui autorise le dépôt d'un seul acte de recours, lorsqu'il ressort clairement des mémoires que la partie recourante s'en prend aux deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 ss), ce qui est le cas en l'espèce.

### **E. 2**

Selon un principe général de procédure, les conclusions en constatation de droit ne sont recevables que lorsque des conclusions condamnatoires ou formatrices sont exclues; sauf situations particulières, les conclusions constatatoires ont donc un caractère subsidiaire (cf. ATF 141 II 113 consid. 1.7 p. 123; 135 I 119 consid. 4 p. 122). Dans la mesure où la recourante conclut, parallèlement à l'annulation de l'arrêt de la Cour de justice du 3 novembre 2020, à ce qu'il soit constaté que son droit d'être entendu est violé, que la provision pour produits différés est justifiée commercialement et que sa reprise dans le bénéfice et le capital imposable est contraire au principe de l'autorité du bilan commercial, elle formule des conclusions "préparatoires", puisqu'elles constituent, pour la première, une condition conduisant à la conclusion tendant à l'annulation de l'arrêt attaqué et, pour les dernières, des conditions de mise en oeuvre des art. 63 LIFD et 24 al. 4 cum art. 10 al. 1 let. LHID relatifs à l'admission de provisions en droit fiscal suisse. De telles conclusions constatatoires sont irrecevables (cf. arrêts 2C\_988/2017 du 19 septembre 2018 consid. 1.2; 2C\_988/2017 19 septembre 2018 2C\_543/2017 du 1er février 2018 consid. 1.3 et 2C\_32/2016 du 24 novembre 2016 consid. 2.1).

### **E. 3.1**

Le litige porte sur l'admissibilité de la provision pour produits différés de 9'590'258 fr. comptabilisée par B.\_\_\_\_\_ dans l'exercice comptable de la période fiscale 2015. Cette provision a été prise en compte dans le contexte suivant, qui n'est pas contesté.

### **E. 3.2**

Sur le plan juridique et économique, les trois contrats du 11 juillet 2014 relatifs à l'opération, que la recourante qualifie de "sale and leaseback", en raison de laquelle B.\_\_\_\_\_ a constitué la provision litigieuse en 2015, ont été conclus entre la fondation et CD.\_\_\_\_\_. Celle-ci a vendu l'immeuble à la fondation pour un montant de 17'000'000

fr., la fondation lui a remis à bail l'immeuble pour une durée de vingt ans, contre un loyer annuel de 825'600 fr., sous réserve d'indexation, et, enfin, les parties ont conclu une promesse irrévocable de vente et d'achat de l'immeuble pour le prix de 17'000'000 fr., indexé uniquement en cas de hausse de l'indice suisse des prix à la consommation, dont l'exécution pouvait être demandée par chacune des parties en tout temps, mais dans un délai maximum de vingt-cinq ans. Il n'est pas non plus contesté que, suite à la scission de CD.\_\_\_\_\_ survenue en 2015, B.\_\_\_\_\_ a repris l'obligation de rachat de l'immeuble et la provision litigieuse, tandis que A.\_\_\_\_\_ a repris les droits et obligations découlant du contrat de bail.

Sous l'angle comptable, nonobstant la compensation de certains postes comptables par B.\_\_\_\_\_ - dénoncée par l'autorité intimée dans ses observations sur recours du 12 octobre 2020 - cette opération a donné lieu à la comptabilisation en 2014 d'une "provision pour produits différés" (litigieuse) équivalente au montant du gain comptabilisé provenant de la vente de l'immeuble, ainsi neutralisé. Cette provision a ensuite été dissoute pour la première fois en 2014 par le biais du compte de résultat, puis en 2015, période fiscale litigieuse, et devait l'être sur une durée de vingt ans (qui correspond à la durée du contrat de bail), pour un montant annuel d'un vingtième (soit 518'381 fr., 258'984 fr. pour l'exercice 2014 en raison du

pro rata temporis ) par exercice comptable, montant qui équivaut à celui du loyer annuel également comptabilisé, mais aussi neutralisé dans chaque exercice comptable dès 2014 pour vingt ans.

### **E. 3.3**

L'instance précédente a confirmé la décision de l'autorité intimée de reprendre la provision pour produits différés dans le bénéfice et le capital imposable de la recourante pour la période fiscale 2015 jugeant qu'elle ne respectait pas le principe de périodicité et n'avait pas pour but de prévenir une perte mais de neutraliser le gain provenant de la vente de l'immeuble en 2014.

### **E. 4**

La recourante soutient que le champ d'application des normes fiscales correctrices est limité aux provisions tolérées par le droit comptable et ne s'étend pas aux provisions exigées par ce dernier. A son avis, comme la comptabilisation de la provision pour produits différés en cause en l'espèce a été exigée et non pas seulement tolérée par les normes édictées par la Fondation pour les recommandations relatives à la présentation des comptes (ci-après swiss GAAP RPC), elle remplit d'emblée la condition de la justification commerciale de sorte que les dispositions prévues par l' art. 58 al. 1 let. b LIFD ne s'appliquent pas en l'espèce et que sa reprise doit être annulée.

#### **E. 4.1**

Aux termes de l' art. 57 LIFD , l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Selon l' art. 58 al. 1 LIFD , le bénéfice net imposable comprend notamment le solde du compte de résultats (let. a), ainsi que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b). Au nombre de ces prélèvements figurent les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (let. b 2ème tiret).

#### **E. 4.2**

De jurisprudence constante, il ressort des art. 57 et 58 LIFD que le droit fiscal renvoie au droit comptable pour déterminer le bénéfice net imposable et que les comptes établis conformément aux règles du droit comptable lient les autorités fiscales, à moins que des normes impératives du droit commercial ne soient violées ou que des normes fiscales correctrices ne l'exigent (principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance; cf. notamment arrêt 2C\_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 7.2; ATF 137 II 353 consid. 6.2 p. 359 s.; 136 II 88 consid. 3.1 p. 92; 132 I 175 consid. 2.2 p. 177 s.; 119 Ib 111 consid. 2c p. 115).

Contrairement à ce que semble soutenir la recourante, le contrôle du respect des normes comptables, même impératives, ne constitue, selon la jurisprudence, qu'une étape de l'examen des comptes que doit effectuer d'office et préalablement l'autorité fiscale en application des art. 57 et 58 LIFD (Michael Bertschinger, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, IFF, Stämpfli 2020, n° 184 et les références citées). Le respect du droit comptable, qui résulte des art. 957 ss du code des obligations, est une condition préalable nécessaire, mais non suffisante, de la justification commerciale d'une dépense. Dans une deuxième étape, l'autorité fiscale doit notamment s'assurer du respect des règles correctrices parmi lesquelles figure l'art. 58 al. 1 let. b LIFD (cf. arrêts 2C\_508/2014 du 20 février 2015 consid. 5.3.1; 2C\_911/2013 du 26 août 2014 consid. 6.1.1; cf. de manière détaillée, Michael Bertschinger, op. cit., n° 194 et les références citées; Peter Böckli, Neue OR-Rechnungslegung, Schulthess 2014, n° 228 ss, spéc. 231 et 235), comme l'a relevé à bon droit la Cour de justice. Les règles correctrices en faveur du fisc permettent aux autorités fiscales de réintroduire dans le résultat fiscal des éléments qui n'apparaîtraient pas dans les comptes commerciaux; les dispositions fiscales conduisent à la prise en compte d'un résultat que les états financiers ne faisaient pas apparaître en toute légalité. Ces reprises peuvent concerner aussi bien des refus de charges que des réintégrations de produits du compte de résultats (Pierre-Marie Glauser, IFRS et droit fiscal IFRS et droit fiscal, Les normes true and fair et le principe de déterminance en droit fiscal suisse actuel, Archives 74, p. 529 ss, p. 537 s.),

#### **E. 4.3**

Il est vrai que les provisions exigées par l'art. 960e al. 2 CO sont justifiées commercialement et doivent être reconnues fiscalement (arrêt 2C\_1059/2019 du 1er décembre 2020 consid. 4.1.1 destiné à la publication et les références citées). Cela n'a toutefois pas pour conséquence, comme le soutient la recourante, que la provision litigieuse doit être admise. Quoi qu'elle en pense, il ne suffit pas à cette fin que l'auditeur de CD. \_\_\_\_\_ ait exigé, en application de l'art. 962 al. 1 et 962a CO, le respect de la norme RPC 13 pour dresser les états financiers de cette dernière ainsi que la mise en évidence d'une "provision pour produits différés".

C'est en effet le lieu de préciser que l'établissement d'états financiers (962 ss CO) selon une norme comptable, états qui doivent au demeurant être fournis en plus des comptes annuels ("dual reporting"; art. 962 al. 1 CO) et qui ne sont pas soumis à approbation (art. 962a al. 4 in fine CO), n'a pas d'incidence fiscale, car seuls sont déterminants au plan fiscal les états financiers établis conformément aux art. 957 ss CO (Markus R. Neuhaus/Roger Kunz, in Basler Kommentar zum Obligationenrecht II, 5e éd., n° 2 ad art. 962 CO; Peter Böckli, Neue OR-Rechnungslegung, Schulthess 2014, n° 1134 s.; R. Bucheler, Abrégés de droit comptable, Articles 957 ss CO et législation sur les sociétés et autres entités, Schulthess 2015, 354 s.; Pierre-Marie Glauser, IFRS et droit fiscal IFRS et droit fiscal, Les normes true

and fair et le principe de détermination en droit fiscal suisse actuel, Archives 74, p. 529 ss, p. 548 s.). Il n'est par conséquent pas nécessaire d'examiner plus en détail les affirmations de la recourante (mémoire de recours, p. 25 ss) qui soutient que les règles fiscales correctrices et les normes comptables RPC, qui privilégient le système de

true and fair view, ont toutes deux le même but, rétablir une image aussi fidèle que possible de la réalité économique, de sorte que le respect de la norme swiss GAAP RPC 13, qui formule les standards applicables à la présentation des comptes en matière de transactions de leasing, suffirait en l'espèce, selon elle, à justifier la provision litigieuse.

En jugeant que les normes fiscales correctrices trouvent application en l'espèce, l'instance précédente n'a pas violé le droit fédéral.

#### **E. 4.4**

Dans ce même contexte, la recourante reproche à l'instance précédente d'avoir violé son droit d'être entendue en refusant d'ordonner une expertise judiciaire tendant à établir que la provision litigieuse était exigée par la norme RPC 13. La recourante perd de vue que le refus de donner suite à une offre de preuve non pertinente ne constitue pas une violation du droit d'être entendu (cf. consid. 6.1 non publié de l' ATF 142 II 388 ; ATF 140 I 285 consid. 6.3.1).

#### **E. 5**

La recourante ne formule aucune critique à l'encontre du constat de l'instance précédente selon lequel la provision litigieuse ne répond pas aux conditions de l' art. 63 LIFD . Néanmoins, il convient d'examiner d'office ce point en vertu de l' art. 106 al. 1 LTF .

#### **E. 5.1**

Selon l' art. 63 al. 1 LIFD , des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultat notamment pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé (let. a). D'après l' art. 63 al. 2 LIFD , les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice imposable.

Pour être admise en droit fiscal, la provision doit être justifiée par l'usage commercial et porter sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (arrêts 2C\_1059/2019 du 1er décembre 2020 consid. 4.1.1 destiné à la publication et les références citées; 2C\_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1; 2C\_392/2009 du 23 août 2010 in RF 65/2010 p. 965 ss, consid. 2.1). Le droit fiscal n'admet toutefois pas la constitution de réserves latentes par le biais de provisions, pourtant tolérées en droit des obligations et selon les usages du commerce. En particulier, les provisions constituées en vue d'une utilisation future, notamment pour faire face à des dépenses que l'entreprise devra supporter en raison de son activité future constituent des réserves; en tant que telles, elles font partie du revenu imposable et ne sauraient être déduites de ce dernier avant que la société n'ait à supporter les charges en cause, conformément au principe de périodicité du droit fiscal (arrêts 2C\_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1; 2P.17/2007 du 23 août 2007, consid. 5.3, 2A.464/2006 du 15 janvier 2007 consid. 5.2.3 et les références citées). Seules sont justifiées par l'usage commercial, et partant déductibles fiscalement, les provisions qui sont portées au bilan en vue de couvrir un risque de perte imminent (arrêts 2C\_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1; 2C\_392/2009, consid. 2.3 et les références; ATF 103 Ib 366 consid. 4 p. 370). Les provisions pour les engagements ("Verpflichtungen") de l'exercice au sens de l' art. 63 al. 1 let. a LIFD , qui entrent en considération en l'espèce, doivent reposer sur un

contrat ou sur une loi. Cela comprend les engagements conditionnels, pour autant que la réalisation de la condition soit très vraisemblable. La question de savoir si une provision est justifiée par l'usage commercial doit être examinée sur la base de tous les éléments en présence et à la lumière de la situation prévalant au moment où le bilan est établi (arrêt 2C\_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1).

Lorsque des provisions, qui ont été passées en charge du compte de résultat, ne sont pas admissibles, l'autorité fiscale est en droit de procéder à la dissolution de la provision ( art. 63 al. 2 LIFD ). La dissolution a lieu lors de la période durant laquelle l'absence de justification commerciale de la réserve est constatée (arrêts 2C\_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1; 2C\_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1; 2C\_392/2009, consid. 2.4 et 2P.17/2007, consid. 5.3 in fine, ainsi que les références citées).

## **E. 5.2**

En l'espèce, la recourante, qui supporte le fardeau de la preuve sur ce point (cf. sur ce point, ATF 140 II 248 consid. 3.5 et les références citées), n'expose pas que la provision serait obligatoire au sens de l' art. 960e al. 2 CO - l'auditeur de CD. \_\_\_\_\_ ayant au demeurant exigé le respect de la norme RPC 13 en application des art. 962 al. 1 et 962a CO - ni quel risque imminent la "provision pour produits différés" litigieuse devait parer lors de la période fiscale 2015. En particulier, elle ne s'exprime nullement sur une éventuelle évolution, imminente et défavorable pour elle, de l'indice suisse des prix à la consommation en 2015, qui constitue, selon les contrats passés, le seul élément indéterminé autorisant une augmentation, au demeurant limitée, du prix de rachat de l'immeuble ou des loyers en cause. Il s'ensuit que la provision litigieuse a été constituée en vue d'une utilisation future, notamment pour faire face à des dépenses que l'entreprise devra supporter en raison de son activité future. C'est le lieu de remarquer également qu'en payant le prix convenu pour le rachat de l'immeuble le moment venu, la recourante ne subira pas une perte, puisqu'au prix d'achat qu'elle dépensera se substituera, dans son patrimoine, l'immeuble racheté. C'est du reste ce qu'exposait le courrier du 30 janvier 2015 en précisant que le gain immobilier avait été affecté au remboursement des emprunts hypothécaires pour un montant de 4'100'000 fr. et que le solde devait être utilisé à des fins d'investissement pour un total de 11'900'000 fr. et au cas où l'exécution de la promesse d'achat/vente serait demandée. Dite provision constitue par conséquent une réserve que l'autorité intimée était en droit de dissoudre durant la période fiscale 2015, comme l'a jugé à juste titre l'instance précédente.

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2015.

## **II. Droit cantonal et communal**

### **E. 6.1**

L'impôt sur le bénéfice des personnes morales a pour objet l'ensemble du bénéfice net, y compris les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats ( art. 24 al. 1 let. a LHID ). En vertu de l' art. 10 al. 1 let. b LHID , applicable à l'imposition des personnes morales par le biais de l' art. 24 al. 4 LHID , les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel qui peuvent être déduits comprennent notamment les provisions constituées pour couvrir des engagements dont le montant est encore indéterminé ou d'autres risques de pertes imminentes. La loi genevoise sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM; RSGE D 3 15) prévoit des dispositions similaires en ces art. 11, 12 al. 1 let. e qui correspondent également aux art. 57, 58 et 63 LIFD .

Il s'ensuit que les développements qui ont conduit au rejet du recours en matière d'impôt fédéral direct sur le bénéfice valent aussi pour l'impôt cantonal et communal de la période fiscale 2015.

#### **E. 6.2**

En vertu de l' art. 2 al. 1 let. b LHID , les cantons prélèvent un impôt sur le capital des personnes morales. L'impôt sur le capital a pour objet le capital propre ( art. 29 al. 1 LHID ). Le capital propre imposable comprend, pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives, le capital-actions ou le capital social libéré, les réserves ouvertes et les réserves latentes constituées au moyen de bénéfices imposés ( art. 29 al. 2 let. a LHID ). Les art. 27 et 28 LIPM contiennent des dispositions similaires. L'impôt sur le capital englobe donc les réserves ouvertes, mais ne vise les réserves latentes que si elles ont été constituées au moyen de bénéfices imposés. Tel est notamment le cas d'amortissements surfaits ou des provisions non admises qui ont fait l'objet de reprises (B. Zwahlen/A. Lissi, in: Zweifel/Beusch [Ed.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3e éd., 2017, n° 12 ad art. 29/29a LHID). En l'espèce, la provision, reprise à bon droit, doit être ajoutée au capital imposable, ce que la recourante ne conteste du reste pas.

#### **E. 7**

Partant, le recours est rejeté en matière d'impôt cantonal et communal pour la période fiscale 2015.

#### **E. 8**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours en matière d'impôt fédéral direct et en matière d'impôt cantonal et communal dans la mesure où il est recevable. Succombant, la recourante doit supporter les frais de justice ( art. 66 al. 1 LTF ). Il n'est pas alloué de dépens ( art. 68 LTF ).

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