

BGer 9C 452/2024 vom 15. Juli 2025

Bundesgericht, 2025-07-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_452_2024

FR: TF 9C 452/2024 du 15 juillet 2025

IT: TF 9C 452/2024 del 15 luglio 2025

Regeste

Impôts cantonaux et communaux du canton de Genève et impôt fédéral direct, période fiscale 2017 | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1.1

L'arrêt attaqué a été rendu 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 pas sous le coup des exceptions de l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. aussi art. 146 LIFD [RS 642.11] et 73 al. 1 [LHID; RS 642.14]).

E. 1.2

La recourante ne prend pas de conclusion formelle à l'encontre de l'arrêt cantonal, étant rappelé que le recours en matière de droit public se caractérise comme un recours en réforme (art. 107 al. 2 LTF). On comprend toutefois à la lecture de son mémoire qu'elle demande à ce que l'arrêt de la Cour de justice du 25 juin 2024 soit modifié en ce sens que la provision de 511'500 fr. est admise en déduction du bénéfice imposable tant pour l'IFD que les ICC de la période fiscale 2017 (sur l'interprétation des conclusions à la lumière de la motivation du recours, cf. ATF 133 II 409 consid. 1.4.1; arrêt 9C_192/2024 du 3 juillet 2024 consid. 1.3). Dans cette mesure, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours, les autres conditions de recevabilité étant remplies.

E. 2.1

D'après l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (cf. ATF 150 II 346 consid. 1.5.2; arrêt 2C_826/2015 du 5 janvier 2017 consid. 2, non publié in ATF 143 I 73).

E. 2.2

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), hormis dans les cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF . Selon l' art. 97 al. 1 LTF , 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 (art. 9 Cst.) - 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 150 II 346 consid. 1.6 et les références).

E. 3

Le litige porte sur l'imposition de la recourante pour l'IFD et les ICC de la période fiscale 2017. Il porte en particulier sur le point de savoir si c'est à bon droit que la juridiction cantonale a confirmé la réintégration dans le bénéfice imposable de la recourante d'une provision pour risque de perte d'un montant de 511'500 fr.

E. 4.1

Sous l'angle de l'IFD d'abord, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD). 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). 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 ATF 147 II 209 consid. 3.1.1; 137 II 353 consid. 6.2; 136 II 88 consid. 3.1; arrêt 9C_703/2023 du 15 octobre 2024 consid. 8.1).

E. 4.2.1

Selon l' art. 63 al. 1 LIFD , des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé (let. a), les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs (let. b), les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice (let. c) et les futurs mandats de recherche et de développement confiés à des tiers [...] (let. d). 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 avoir été dûment comptabilisée, être justifiée par l'usage commercial et porter sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul. Lorsque des provisions, qui ont été passées en charge du compte de résultats, ne sont pas admissibles, l'autorité fiscale est en droit de procéder à la dissolution de la provision. La dissolution a lieu lors de la période durant laquelle l'absence de justification commerciale de la réserve est constatée. La société contribuable supporte le fardeau de la preuve de la conformité à l'usage commercial (cf. ATF 147 II 209 consid. 5.1.3; 140 II 248 consid. 3.5; arrêt 9C_469/2023 du 9 avril 2024 consid. 6.2.1). Le point de savoir si la justification commerciale d'une provision doit être admise s'examine à la lumière de la situation prévalant au jour de la clôture du bilan ("Bilanzstichtag"). Pour ce faire, on peut prendre en considération tous les faits intervenus jusqu'au jour où le bilan est établi ("Bilanzerrichtung"), dans la mesure où ils éclairent les circonstances telles qu'elles étaient effectivement à la date de clôture du bilan et qui ont une influence sur le bilan et les comptes de pertes et profits (arrêts 9C_380/2024 du 3 avril 2025 consid. 4.2; 2C_1012/2021 du 13 septembre 2022 consid. 5.2.1 et la référence).

E. 4.2.2

Les cas de figure de l'art. 63 al. 1 let. a, b et d LIFD n'étant pas pertinents en l'espèce, on rappellera que celui envisagé à l' art. 63 al. 1 let. c LIFD vise les risques de pertes qui ne reposent pas encore sur des engagements effectifs et qui ne concernent pas les actifs circulants. Leur prise en compte sur le plan fiscal est soumise à deux conditions. D'une part, le risque de pertes doit déjà avoir existé au cours de l'exercice lui-même; des provisions pour risques futurs ne sont pas admissibles. D'autre part, le risque doit être imminent. Le

droit fiscal n'admet pas la constitution de réserves latentes par le biais de provisions, pourtant tolérées en droit des obligations et selon les usages du commerce. La constitution de provision à la charge du compte de résultat n'est possible que dans des limites relativement étroites et, du point de vue temporel, que si elle se trouve dans une relation claire de connexité avec l'exercice commercial en cause ("durant l'exercice"; "nel corso dell'esercizio"; "die im Geschäftsjahr bestehen"; ATF 147 II 209 consid. 4.2.2.1; arrêt 9C_469/2023 du 9 avril 2024 consid. 6.2.3).

E. 5

La Cour de justice a constaté qu'au 31 décembre 2017, la procédure de recours concernant le PGA était encore pendante devant le Tribunal cantonal vaudois, cette juridiction ayant rendu son arrêt le 17 janvier 2018. Dans celui-ci, l'autorité judiciaire vaudoise avait rejeté l'un des recours et n'avait que très partiellement admis l'autre. Il n'était ainsi, à fin 2017, pas possible de considérer avec une certitude suffisante que le prétendu risque lié à l'impossibilité de valoriser la parcelle dont la recourante avait financé l'acquisition fût quasi-certain et imminent. En outre, selon les juges précédents, l'arrêt du Tribunal fédéral, rendu trois ans plus tard (en avril 2020) avait conduit au renvoi de la cause à la commune de U._____ pour nouvelle décision. Selon les informations produites par la recourante devant le TAPI, la zone xxx dans laquelle était située la parcelle en question était destinée à empêcher provisoirement toute nouvelle construction; les juges cantonaux en ont conclu qu'il ne s'agissait pas non plus d'un élément rendant vraisemblable que la valorisation de la parcelle fût à terme impossible. Par ailleurs, ils ont considéré que le dossier ne comportait aucun élément permettant d'estimer la valeur du terrain ni de retenir que celle-ci aurait fortement diminué. Si l'architecte mandaté par la recourante se référait à la perte de la valeur "intrinsèque" de la parcelle, il ne précisait pas ce qu'il entendait par ce terme ni si la valeur d'acquisition correspondait à cette notion. Ainsi, aucun élément ne permettait de rendre vraisemblable la perte de la valeur de la parcelle de 50 % du prix d'acquisition; une telle perte n'était a fortiori pas non plus rendue quasi-certaine ou imminente à fin 2017. La postposition de la créance de la recourante à l'égard de la SI ne constituait pas non plus un indice permettant de retenir l'existence d'un risque de perte imminent de la moitié de la créance de la recourante en 2017. Certes, si elle avait accepté de postposer sa créance envers la SI en 2016, c'était pour éviter de devoir annoncer le surendettement de la SI au juge, comme l'imposait l'art. 725a CO. Il ressortait cependant des comptes produits par la recourante que la SI n'avait aucune activité, en tout cas depuis 2016, mais qu'elle avait retenu un montant d'environ 150'000 fr. au titre de "développement promotion" dans ses actifs en tout cas depuis 2016. En définitive, la juridiction cantonale a retenu qu'à fin 2017, la promotion immobilière en cause ne pouvait être considérée comme compromise au point de retenir un risque, même partiel, de perte imminente en 2017 déjà. La provision litigieuse n'était donc pas justifiée.

E. 6

La recourante soutient en substance que la provision en cause revêtirait le caractère d'une charge commerciale et qu'elle respecterait le principe de périodicité. L'arrêt du Tribunal cantonal vaudois avait été rendu le 17 janvier 2018 et avait fait l'objet d'un recours au Tribunal fédéral, de sorte qu'elle avait eu connaissance du fait que la décision du Tribunal cantonal vaudois était contestée au moment de la préparation de la clôture des comptes. Elle en déduit que "les éléments postérieurs mais rapprochés de la date de clôture ne pouvaient pas être occultés", puisqu'ils avaient un impact sur la valeur d'un actif de la société. Pour

elle, le fait que la parcelle ne pouvait plus être constructible avait pour conséquence qu'elle n'avait plus aucune valeur marchande et que donc, cela rendait "improbable" le remboursement de la créance détenue par la recourante à l'égard de sa société-fille. En conséquence, les risques de pertes étaient imminents au 31 décembre 2017.

E. 7.1

À titre liminaire, il convient de relever que si la recourante a indiqué le "moment de la clôture des états financiers au 31 décembre 2017", elle n'a en revanche pas apporté de précision sur le moment de leur établissement en instance fédérale, ni manifestement dans son recours devant la Cour de justice (cf. recours du 26 janvier 2024, ch. 34 p. 5); ce moment n'a du reste pas été constaté par la cour cantonale. Par ailleurs, les comptes produits à l'appui de la déclaration d'impôt 2017 de la recourante n'en font pas non plus mention. Dans ces circonstances, le moment auquel il faut se placer pour examiner si la provision litigieuse est justifiée est le 31 décembre 2017 (cf. consid. 4.2.1 supra). D'ailleurs, c'est bien sur ce moment que s'est fondée la recourante dans son recours devant le TAPI ("cette appréciation a été effectuée par la recourante dans le cadre de l'analyse de ses propres comptes et de sa connaissance de la situation de la société-fille au 31 décembre 2017" [recours devant le TAPI du 16 février 2023 ch. 15 p. 8]; cf. également recours devant la Cour de justice du 26 janvier 2024, ch. 35 p. 13). Or au 31 décembre 2017, un recours contre le PGA était seulement pendant devant le Tribunal cantonal vaudois et rien ne permettait de considérer qu'il existât, à cette date, un risque imminent et quasi-certain de perte. D'ailleurs, la recourante ne mentionne aucun élément qui démontrerait le contraire dans ce contexte. Le recours doit donc déjà être écarté pour ce motif.

E. 7.2

Cela étant, même à supposer que les comptes aient été établis au plus tard en novembre 2018 - la déclaration d'impôt de l'année 2017 et les annexes y relatifs ayant été déposés le 8 novembre 2018 et réceptionnés par l'autorité fiscale le 9 novembre 2018 -, la solution ne serait pas différente. À ce moment-là, le Tribunal cantonal vaudois avait rendu son arrêt du 17 janvier 2018 et un recours était pendant devant le Tribunal fédéral. Cependant, selon les constatations cantonales, le Tribunal cantonal vaudois avait rejeté un des recours et n'avait que très partiellement admis l'autre dans son arrêt. Dans ce contexte, la recourante n'explique pas en quoi, au vu du résultat auquel était parvenu le Tribunal cantonal vaudois, un risque de dévaluation substantiel imminent existait, en se limitant à alléguer qu'"[a]ucune personne rationnelle n'aurait procédé à l'acquisition d'une telle parcelle en janvier 2018 sachant qu'un recours était pendant face à la plus haute instance" de même qu'en se référant uniquement à l'existence d'une "incertitude juridique". Par ailleurs, le raisonnement de la recourante qui tient compte des faits qui se sont produits après le mois de novembre 2018 en lien avec l'arrêt du Tribunal fédéral rendu le 16 avril 2020 (et publié aux ATF 146 II 289) ne peut pas être suivi. En effet, seuls les faits intervenus jusqu'au jour où le bilan est établi, dans la mesure où ils éclairent les circonstances telles qu'elles étaient effectivement à la date de clôture du bilan et qui ont une influence sur le bilan et les comptes de pertes et profits, sont pertinents (consid. 4.2.1 supra). Il en va de même de son argumentation relative au courrier d'un architecte qu'elle a mandaté et qui précise, en lien avec l' ATF 146 II 289 , que "faute de pouvoir être valorisée, la parcelle n'a absolument plus aucune valeur intrinsèque qu'elle possédait au moment de son acquisition". En effet, ce courrier, qui selon la recourante daterait de juin 2023 - sans que l'on ne puisse vérifier cette assertion, l'attestation en cause n'étant pas datée -, est largement postérieur au mois de novembre 2018 et ne peut

éclairer les circonstances à prendre en considération pour juger de la justification commerciale d'une provision en 2017. Dans cette mesure, le fait que l'architecte en question ne "pouvait pas donner une valorisation précise en raison des grandes incertitudes" n'est pas davantage pertinent. Contrairement à ce que prétend enfin la recourante, la postposition de créance datant de juin 2017 ne constitue pas un indice permettant de retenir l'existence d'un risque de perte imminent de la moitié de la créance que détenait la contribuable à l'égard de sa société-fille. Ainsi que l'a retenu de manière pertinente la cour cantonale, cette postposition s'inscrivait dans le cadre du surendettement de la SI et visait à éviter l'annonce au juge en application de l'ancien art. 725 CO, ce que confirme d'ailleurs la lecture du préambule de la convention, qui fait expressément référence à l'art. 725 al. 2 CO [dans sa teneur en vigueur en 2017] et qui précise que le conseil d'administration est dispensé d'aviser le juge dans le cas où les créanciers de la société acceptent que leur créance soit placée à un rang inférieur à celui de toutes les autres créances. Par conséquent, une telle convention ne s'inscrivait nullement dans le cadre des conséquences du recours alors pendant devant le Tribunal cantonal vaudois en lien avec le PGA de la commune de U._____ et ne constituait donc pas un fait pertinent pour examiner le bien-fondé de la provision en cause.

E. 7.3

Le recours en matière d'IFD doit donc être écarté.

E. 8.1

Le recours doit également être rejeté en ce qui concerne les ICC de la période fiscale 2017, un raisonnement similaire à celui qui précède pouvant être effectué à ce sujet. En effet, la législation cantonale, en relation avec les art. 10 al. 1 let. b et 24 al. 1 let. a LHID, prévoit des dispositions similaires à celles du droit fédéral (art. 57, 58 et 63 LIFD), aux art. 11, 12 al. 1 let. e et 16B de la loi genevoise sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM; rs/GE D 3 15) (cf. arrêt 9C_192/2024 du 3 juillet 2024 consid. 7.1 et la référence).

E. 8.2

De plus, 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 (cf. arrêt 9C_192/2024 du 3 juillet 2024 consid. 7.2 et la référence). En l'espèce, la provision, reprise à bon droit, doit donc être ajoutée au capital imposable, ce que la recourante ne conteste du reste pas.

E. 9

Succombant, la recourante doit supporter les frais de la procédure fédérale (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.