

GE_GERICHTE ATA/1032/2022 vom 11. Oktober 2022

GE Cour de justice, 2022-10-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1032_2022

FR: GE_GERICHTE ATA/1032/2022 du 11 octobre 2022

IT: GE_GERICHTE ATA/1032/2022 del 11 ottobre 2022

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2) a. Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/191/2020 du 18 février 2020 consid. 4b ; ATA/379/2018 du 24 avril 2018 et les références citées).

b. En l'espèce, le litige porte sur les taxations 2015 et 2016, tant en matière d'ICC que d'IFD. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant ces périodes, à savoir, s'agissant de l'IFD, par les dispositions de la LIFD et, pour ce qui est de l'ICC, par celles de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15).

c. La question étant traitée de manière semblable en droit fédéral et en droit cantonal, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1). 3)

Le litige porte sur l'admissibilité des provisions « pour risques et litiges », respectivement « pour risques » comptabilisées par la recourante pour les années 2015 et 2016.

a. Selon les art. 11 LIPM et 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial sont considérés comme bénéfice net imposable (art. 12 al. 1 let. e LIPM et 58 al. 1 let. b LIFD). L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net, tel qu'il découle du compte de pertes et profits établi selon les règles du droit commercial (art. 57, 58 al. 1 LIFD ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 224).

Tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial sont ajoutés au bénéfice imposable (art. 58 al. 1 let. b LIFD), telle par exemple une provision non justifiée. L'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce également le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de déterminance), selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal, et sur lequel il sera revenu ci-après.

Selon l'art. 12 let. a LIPM, en vigueur durant l'exercice litigieux, constitue le bénéfice net imposable celui qui résulte du compte de pertes et profits augmenté de certains prélèvements énoncés aux art. 12 let. b à i LIPM. L'art. 12 LIPM, même rédigé différemment, est de même portée que l'art. 58 al. 1 LIFD (ATA/380/2018 du 24 avril 2018 et les arrêts cités).

- 11/17 - A/2473/2021

b. Selon l'art. 63 al. 1 LIFD, des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultat pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé (let. a), les risques de pertes sur des actifs circulants (let. b) et les risques de pertes imminentes

durant l'exercice (let. c). En ICC, les provisions justifiées par l'usage commercial sont également admises en déduction du bénéfice (art. 13 let. e LIPM).

c. L'admissibilité d'une provision au plan fiscal suppose qu'elle soit justifiée par l'usage commercial et qu'elle ait été dûment comptabilisée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_455/2017 du 17 septembre 2018 consid. 6.3). Est justifiée par l'usage commercial toute provision portée au passif du bilan qui exprime le fait que le résultat de l'exercice ne peut pas être tenu pour définitif ; cette correction prévient le risque que le résultat ne soit pas conforme à la réalité et qu'une perte apparaisse ultérieurement, qui existait déjà au moment du bouclage des comptes. Encore faut-il que ce risque de perte soit réel, concret et imminent (arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1).

Dans la mesure où une provision ne peut avoir pour objet que des pertes imminentes (art. 63 al. 1 let. c LIFD), les provisions pour des charges futures ainsi que pour risques ou investissements futurs ne sont pas admissibles (arrêts du Tribunal fédéral 2C_478/2011 du 10 novembre 2011 consid. 2.1 ; 2C_581/2010 précité consid. 3.1). Pour être acceptées, les provisions doivent prévenir des pertes imminentes ou parer à des risques menaçants découlant d'engagements ou de charges encourues, et non pas couvrir des risques aléatoires (Division Études et supports/AFC, juin 2012, « L'imposition des personnes morales », in Informations fiscales éditées par la Conférence suisse des impôts CSI, ch. 411.3, p. 56).

Le droit fiscal ne permet pas la constitution par le biais de provisions de réserves latentes, pourtant tolérées en droit commercial (ATF 103 Ib 366 ; Robert DANON, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, n. 15 ad art. 63 LIFD). 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 à venir, 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 précité consid. 3.1). Le droit fiscal n'admet ainsi pas la diminution artificielle du bénéfice par le biais de provisions injustifiées (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1101/2014 du 23 novembre 2015 consid. 3).

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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 précité consid. 3.1). La dissolution d'une provision est susceptible d'intervenir dès qu'elle n'est plus

- 12/17 - A/2473/2021 justifiée commercialement, engendrant une correction en défaveur du contribuable (Robert DANON, in Danielle YERSIN/Yves NOËL op. cit., n. 41 et 67 ad art. 58 LIFD).

d. S'agissant des déductions autorisées par la loi, leur caractère d'exception à l'impôt doit entraîner une interprétation restrictive de leur nature et de leur étendue (ATA/858/2018 du 21 août 2018 ; ATA/958/2014 du 2 décembre 2014 et les références citées).

Lorsqu'il existe un risque de perte sur une créance, en particulier lorsque la solvabilité du débiteur est douteuse, une correction de valeur doit être enregistrée dans les comptes du créancier sous la forme d'une provision qui est prise en considération sur le plan fiscal (ATF 115 Ib 55 consid. 6a, confirmé en matière fiscale in arrêts 2A.55/2007 du 6 juillet 2007 consid. 4.2 4)

Les art. 959 ss CO traitent des comptes annuels et de la tenue du bilan.

a. L'art. 960e CO traite des dettes qui doivent être comptabilisées à leur valeur nominale (al. 1). Lorsque, en raison d'événements passés, il faut s'attendre à une perte d'avantages économiques pour l'entreprise lors d'exercices futurs, il y a lieu de constituer des provisions à charge du compte de résultat, à hauteur du montant vraisemblablement nécessaire (al. 2). En outre, des provisions peuvent être constituées notamment aux titres suivants : 1. charges régulières découlant des obligations de garantie ; 2. remise en état des immobilisations corporelles ; 3. restructuration ; 4. mesures prises pour assurer la prospérité de l'entreprise à long terme (ch. 3). De plus, les provisions qui ne se justifient plus ne doivent pas obligatoirement être dissoutes (ch. 4).

b. Le droit fiscal et le droit comptable suisses poursuivent des objectifs différents. Le premier recherche une présentation qui fasse ressortir au mieux le résultat effectif et la réelle capacité contributive de l'entreprise, tandis que le second est avant tout orienté sur la protection des créanciers et fortement marqué par le principe de prudence (ATA/778/2016 du 13 septembre 2016 consid. 8 et les références citées). Dans ce contexte, les règles correctrices fiscales figurant à l'art. 58 al. 1 let. b et c LIFD visent à compenser le fait que le résultat comptable puisse s'éloigner de la réalité économique ; elles assurent une imposition du bénéfice qui tienne compte au mieux de la réelle situation patrimoniale d'une société. Par leur intermédiaire, le droit fiscal cherche à se rapprocher d'un système fondé sur le principe de l'image fidèle (« true and fair »), comme celui prévalant dans les normes de comptabilité internationales (Pierre-Marie GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, vol. 2, 2005, p. 96-97).

Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie de règles correctrices spécifiques. L'autorité peut en revanche s'écarter du bilan remis par le

- 13/17 - A/2473/2021 contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 137 II 353 consid. 6.2 ; 136 II 88 consid. 3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_712/2020 précité consid. 4.2 ; 2C_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 7.2).

Le contrôle du respect des normes comptables, même impératives, ne constitue toutefois 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_712/2020 précité consid. 4.2). Le respect du droit comptable, qui résulte des art. 957 ss CO, 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_712/2020 précité consid. 4.2 ; 2C_508/2014 du 20 février 2015 consid. 5.3.1 ; Peter BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Schulthess 2014, n° 228 ss, spéc. 231 et 235). 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.).

c. Le principe de détermination déploie aussi un effet contraignant pour le contribuable. En effet, celui-ci est lié par son mode de comptabilisation et seules les écritures ressortant des comptes sont décisives (Robert DANON, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., n. 51 ad art. 57-58 LIFD). Les écritures comptables effectivement passées doivent être reprises par le droit fiscal et le contribuable ne peut se prévaloir que des écritures qu'il a effectivement enregistrées dans ses comptes, lesquels lui sont d'ailleurs opposables (principe de comptabilisation). Il découle du principe précité, en particulier du devoir de comptabilisation et de qualification qui incombe au contribuable, qu'une requalification d'une provision en une autre est exclue (Markus REICH/Marina ZÜGER, in Martin ZWEIFEL/Peter ATHANAS [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a - Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], art. 1-82, 2ème éd., 2008, n. 7 ad art. 29 LIFD ; Jürg STOLL, Die Rückstellung im Handels- und Steuerrecht, 1992, p. 232).

d. L'employeur rembourse au travailleur tous les frais imposés par l'exécution du travail et, lorsque le travailleur est occupé en dehors de son lieu de travail, les dépenses nécessaires pour son entretien (art. 327a al. 1 CO). Les frais imposés par l'exécution du travail comprennent toutes les dépenses nécessaires encourues pour

- 14/17 - A/2473/2021 l'exécution du travail (arrêt du Tribunal fédéral A_610/2018 du 29 août 2019 consid. 6.1 et les références citées).

Le remboursement des frais a lieu en même temps que le paiement du salaire sur la base du décompte établi par le travailleur, à moins qu'un délai plus court ne soit convenu ou usuel. Lorsque l'accomplissement de ses obligations contractuelles impose régulièrement des frais au travailleur, l'employeur lui fait une avance convenable pour les frais à couvrir, à intervalles déterminés et en tous cas chaque mois (art. 327c al. 1 et 2 CO). 5) a. En l'espèce, les provisions litigieuses ont été inscrites dans les comptes de la recourante, en 2015 sous « provisions pour risques et litiges », et en 2016 sous « provisions pour risques ». Selon ses explications, il s'agissait des montants acquittés en faveur du fisc français, dans l'attente d'une décision définitive sur la contestation du rappel d'impôts et intérêts moratoires infligés, en France, à son employé M. B_____. Contrairement à ce qu'elle soutient, elle avait déjà intitulé en 2014 la provision liée à la charge fiscale supportée en France par son employé de « provision pour risques et litiges ». Comme cela vient d'être exposé (consid. 4c), elle ne peut désormais modifier la qualification de la provision qu'elle a elle-même choisie.

b. Le fondement allégué de cette provision, à savoir une prétendue obligation de la recourante de s'acquitter de la charge fiscale française de son employé, en raison d'une solidarité prévue par le droit fiscal français et de l'obligation de l'employeur de rembourser les frais engagés par son employé, a déjà été examiné dans la procédure de taxation 2014 ayant donné lieu à l'arrêt de la chambre de céans du 22 septembre 2020, confirmé par le Tribunal fédéral le 20 mai 2021. Le TAPI pouvait ainsi se référer à ces arrêts sans que l'on puisse lui reprocher un défaut de motivation, quand bien même une faute de frappe manifeste – que la recourante a d'ailleurs corrigée d'elle-même – se serait glissée dans celui-ci.

c. En tant que la recourante se prévaut de la solidarité que le droit fiscal français lui imposerait de supporter, aux côtés de M. B_____, la charge fiscale contestée en France, il convient de constater que la recourante ne démontre ni même ne rend vraisemblable qu'en 2015 ou en 2016 elle était exposée au risque imminent et concret que le fisc français ou M.

B_____ lui réclame le paiement des sommes ayant fait l'objet de rappels d'impôts adressés à ce dernier. La recourante n'a pas été interpellée par les autorités fiscales françaises ni ne soutient d'ailleurs avoir été partie aux procédures fiscales s'étant terminées en 2019 ; au contraire, celles-ci concernent exclusivement M. B_____, qui a d'ailleurs seul fait l'objet d'une décision de recouvrement en France. Cette procédure ne semble, en outre, pas avoir été poursuivie pendant la durée des contestations judiciaires élevées par M. B_____, qui se sont terminées par l'arrêt du Conseil d'État français rendu en 2019. La recourante n'apporte pas non plus d'éléments laissant à penser que le fisc français allait, pour le recouvrement de sa créance, en 2015 ou

- 15/17 - A/2473/2021 en 2016, l'actionner ou la rechercher en Suisse, ni d'ailleurs que tel soit le cas de son employé, aucune démarche de poursuite n'ayant été intentée en ce sens au domicile suisse de celui-ci. Le risque que la recourante soit recherchée pour les montants en question en 2015 et 2016 n'apparaissait ainsi ni certain, ni quasi-certain.

Par ailleurs, et comme relevé dans l'arrêt rendu par la chambre de céans en 2020, même à admettre l'existence d'un risque certain ou quasi-certain de devoir s'acquitter de la dette fiscale de son employé, ce risque aurait été réel, à tout le moins dès l'exercice 2013, voire depuis 2012 déjà. En effet, le fisc français avait indiqué le 14 novembre 2012 déjà à M. B_____ qu'il était susceptible de faire l'objet de rectifications fondées sur les dispositions de l'art. 155A CGI. Le 18 décembre 2012, celui-ci s'était vu adresser une proposition de rectification concluant à l'imposition se fondant sur l'art. 155A CGI pour les montants perçus par A_____ au titre des prestations de services qu'il aurait personnellement réalisées en 2009, pour le compte de cette société, au bénéfice de D_____. Le 18 avril 2013, le fisc français avait maintenu en totalité les chefs de redressements et les pénalités, position qu'il avait confirmée par décision du 22 octobre 2013. La recourante avait, à l'évidence, eu connaissance de la procédure initiée en 2012 par le fisc français à l'encontre de M. B_____, son administrateur, actionnaire majoritaire et salarié. Vu les procédures fiscales françaises en cours dès 2012 pour l'année fiscale 2009, la recourante devait en 2012 s'attendre à ce que le même traitement fiscal soit réservé à son employé pour les années 2010 et 2011. Partant, même s'il fallait retenir au vu de la solidarité invoquée par la recourante l'existence d'un risque certain, voire quasi-certain de devoir répondre solidairement de la dette fiscale de son employé en France pour les années fiscales 2010 et 2011, la recourante aurait dû provisionner les montants en question bien avant 2015 et 2016.

d. En tant que la recourante assied son argumentation sur une obligation de sa part déduite de l'art. 327a CO, il convient de constater, en premier lieu, qu'aucun élément au dossier ne permet de retenir qu'il existait un risque certain ou même quasi-certain d'action judiciaire de la part de M. B_____ à son encontre durant les années fiscales en cause. À teneur du dossier, l'employé n'a même pas formulé de demande allant dans ce sens en 2015 ou 2016. La décision du conseil d'administration exposant avoir pris en charge les montants réclamés par le fisc français à la demande de M. B_____ ne date que du 27 janvier 2020. En outre, cette décision, qui semble avoir été adoptée pour les besoins de la cause, ne respecte pas la forme prescrite par l'art. 713 al. 3 CO, le procès-verbal n'étant signé que par le président du conseil d'administration ; il ne mentionne pas non plus l'identité des autres personnes présentes. La force probante de cette pièce est donc faible.

- 16/17 - A/2473/2021

Il ressort de l'arrêt de la chambre de céans de 2020, définitif, qu'une renonciation à la prescription, valable jusqu'au 31 janvier 2020, du prétendu droit de M. B_____ à faire supporter les montants pour lesquels il était recherché par le fisc français avait été signée entre M. B_____ et la recourante en 2018. Aucun autre élément du dossier ne témoigne du fait qu'en 2015 et 2016, il existait un risque concret que l'intéressé fasse valoir en justice à l'encontre de la recourante le remboursement des montants en question. Ce risque doit d'autant plus être nié qu'aucune pièce au dossier ne permet de retenir que l'employé aurait, conformément à l'art. 327c al. 1 CO, produit pendant les années 2009 à 2011 pour lesquelles le fisc français l'a recherché des décomptes de ses « frais », ni d'ailleurs en 2013 lorsqu'il a reçu la proposition de rectification relative aux années fiscales 2010 et 2011 ou encore le 25 novembre 2014 lorsque les redressements ont été maintenus. À défaut de production de tels décomptes, il n'est pas non plus possible de se prononcer sur la question de savoir s'ils entrent dans la notion de « frais imposés par l'exécution du travail », étant relevé que le rappel d'impôts tient compte de la situation personnelle de l'intéressée (état civil, charges familiales, dettes éventuelles, notamment) qu'il n'appartient, en tout état de cause, pas à l'employeur de supporter. Enfin, la recourante ne soutient pas que la prise en charge des rappels d'impôts français et majorations y relatives infligés à un employé serait justifiée par l'usage commercial.

La recourante n'ayant pas établi le bien-fondé de la provision de CHF 514'153.- (2015) et CHF 87'538.- (2016), l'AFC-GE n'a pas violé la loi ni abusé de son pouvoir d'appréciation en réintégrant ces montants dans le bénéfice de la société.

Il résulte de ce qui précède que le recours, mal fondé, doit être rejeté. 6)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la recourante et aucune indemnité ne lui sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

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