

GE_GERICHTE ATA/1139/2017 vom 2. August 2017

GE Cour de justice, 2017-08-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1139_2017

FR: GE_GERICHTE ATA/1139/2017 du 2 août 2017

IT: GE_GERICHTE ATA/1139/2017 del 2 agosto 2017

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). 2)

Les pièces transmises par l'intimée le 25 juillet 2016 ne seront pas écartées, dès lors qu'elles avaient déjà été produites par le recourant et figurent au dossier. 3) a. Le litige porte sur la taxation relative à l'ICC 2010 et sur l'existence et le report des pertes des années 2006 et 2007 sur l'exercice 2010.

- 11/16 - A/1897/2015

b. S'agissant d'une question relative à la détermination du revenu imposable sont applicables pour cette période en matière d'ICC les dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du

E. 14

décembre 1990 (LHID - RS 642.14), de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) et de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15). 4) a. En droit cantonal, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions (art. 17 LIPP).

b. Le revenu imposable comprend le produit de l'activité lucrative indépendante. Aux termes de l'art. 19 al. 4 LIPP, la détermination du bénéfice net imposable pour les contribuables tenant une comptabilité en bonne et due forme s'effectue selon les règles applicables aux personnes morales. Les dispositions de la LIPP relatives aux frais et dépenses non déductibles demeurent réservées.

c. Des déductions liées à l'exercice d'une activité lucrative indépendante sont admises par la loi. Aux termes de l'art. 30 LIPP, sont déduits du revenu les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Font notamment partie de ces frais :

- les amortissements justifiés par l'usage commercial à la condition qu'ils soient comptabilisés ou, à défaut de comptabilité tenue en bonne et due forme, qu'ils apparaissent dans un plan spécial d'amortissement (let. d) ;

- les pertes subies durant les 7 exercices ayant précédé la période fiscale, pour la part qui n'a pas pu être prise en considération lors du calcul du revenu imposable des années antérieures (let. f). 5) a. L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 24 LHID et art. 11 LIPM).

b. Aux termes de l'art. 12 al. 1 let. a et e LIPM, sont considérés comme bénéfice net imposable le bénéfice net tel qu'il résulte du compte de profits et pertes, les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial. 6)

L'art. 12 al. 1 let. e LIPM est conforme à l'art. 58 al. 1 let. b de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) quand bien même il est rédigé différemment (ATA/94/2016 du 2 février 2016 et les arrêts cités), de sorte que l'interprétation donnée par la jurisprudence en relation avec la LIFD est aussi applicable en matière d'ICC (ATF 137 II 353 consid. 6.1). Il en va de même du principe de la périodicité, qui

- 12/16 - A/1897/2015 s'applique de manière générale aux cantons (ATF 137 II 353 consid. 6.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_895/2008 du 9 juin 2009 consid. 2.1). 7) a. En définissant le bénéfice imposable par renvoi au solde du compte de résultat, les art. 58 al. 1 let. a LIFD et 12 al. 1 let. a LIPM énoncent le principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance, selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques. L'autorité peut en revanche s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 137 II 353 consid. 6.2 ; ATF 136 II 88 consid. 3.1 ; ATF 119 Ib 111 consid. 2c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_645/2012 du 13 février 2013 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_71/2009 du 10 juin 2009 consid. 7.1 ; Robert DANON, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Impôt fédéral direct, Commentaire romand de la LIFD, 2ème éd. 2017, n. 57 à 80 et 127 ad art. 57-58 LIFD).

b. Le droit fiscal et le droit comptable suisses poursuivent en effet 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. 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 »), qui prévaut dans les normes de comptabilité internationales (Pierre-Marie GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, vol. 2, 2005, p. 96 s.).

c. Les créances ne doivent figurer au bilan que pour le montant qui est recouvrable, compte tenu du risque de perte. Ce risque de perte s'apprécie essentiellement au regard de la solvabilité du débiteur. Cette solvabilité sera évaluée sur la base des faits passés ou présents, par exemple en fonction des retards intervenus dans les paiements, de l'évolution antérieure de la situation financière, de l'état des poursuites en cours ou de la qualité des éventuelles garanties. Lorsqu'un risque de perte est constaté, une correction de valeur, c'est-à-dire une provision pour ducroire, doit être enregistrée dans les comptes (Robert DANON, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN op. cit., n. 30 ad art. 63 LIFD).

d. La provision pour débiteurs douteux n'est admise que si le recourant expose avoir entrepris des opérations de recouvrement infructueuses (arrêt du Tribunal fédéral 2P.12/2006 du 6 juin 2006).

- 13/16 - A/1897/2015 8) a. Pour être admise en droit fiscal, la provision doit être justifiée par l'usage commercial et, conformément au principe de périodicité, porter sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (ATF 137 II 353 consid. 6.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_392/2009 du 23 août 2010 consid. 2.1 ; ATA/619/2017 du 30 mai 2017). 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 et concret (arrêt du Tribunal fédéral 2C_392/2009 du 23 août 2010 consid. 2.3).

b. 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 ; il s'agit de réserves d'amortissement qui doivent être enregistrées, afin que le bilan de la société ne paraisse pas inexact, à savoir trop favorable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1 et les références citées ; ATA/619/2017 précité).

c. Selon la jurisprudence constante de la chambre administrative, deux conditions doivent être réunies pour que des provisions soient admises : les faits qui sont la cause du risque de perte doivent s'être produits au cours de l'exercice clos pendant la période de calcul ; le risque de perte doit être certain ou quasi certain, mais non nécessairement définitif. Par ailleurs, l'appréciation du risque doit être faite en tenant compte de tous les faits connus à la date du bouclage des comptes et non de faits ultérieurs qui viendraient confirmer ou infirmer le montant de la provision (ATA/176/2016 du 23 février 2016; ATA/1238/2015 du

E. 17

novembre 2015; ATA/520/2014 du 1er juillet 2014 et les références citées). 9)

La maxime inquisitoire est applicable à la détermination de la dette fiscale.

L'administration fiscale supporte le fardeau de la preuve de l'existence d'éléments imposables et, selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui prétend à 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_288/2008 du 1er octobre 2008 consid. 4.4 ; ATA/777/2016 du 13 septembre 2016). Le montant et la justification commerciale des provisions étant de nature à diminuer la dette fiscale, c'est au contribuable d'en apporter la preuve (arrêt du Tribunal fédéral 2A.71/2006 du 21 juin 2006 consid. 3.3.3 ; arrêt du Tribunal administratif de Bâle-Ville 510 09 13 du 3 juillet 2009 consid. 4c). 10) a. En l'espèce, le recourant n'a pas rendu vraisemblable l'existence même de la créance inscrite en 2006.

En effet, aux termes de la convention, le recourant et son débiteur étaient solidairement engagés pour un montant d'environ CHF 30'000'000.- de crédit. En

- 14/16 - A/1897/2015 assumant seul l'intégralité des charges financières courantes ainsi que des crédits contractés, le recourant avait essuyé une perte et un manque à gagner estimés entre CHF 15'000'000.- et CHF 20'000'000.-. Pourtant, le montant de CHF 8'000'000.-, qui correspond à peine au tiers du montant des engagements des partenaires en affaires et ne couvre que la moitié des pertes essuyées par le recourant du fait de son débiteur, a été arrêté d'entente entre les parties selon les explications succinctes du recourant, soit que cette somme correspondait au montant que M. C_____ pensait pouvoir rembourser.

Or, la dernière déclaration fiscale de celui-ci faisait état de revenus bruts de CHF 9'591.- en 2005, CHF 12'114.- en 2006 et des dettes annuelles de CHF 29'239'146.- auprès de l'office des faillites, étant encore rappelé que la situation du débiteur était alors obérée depuis presque dix ans, qu'un acte de défaut de bien avait été délivré au recourant et que les trente-trois demandes de remboursement de celui-ci étaient restées sans suite. Malgré ces éléments, le recourant n'explique pas les raisons qui lui auraient permis d'espérer à la signature de la convention que son débiteur pourrait rapidement revenir à meilleure fortune et lui rembourser la somme de CHF 8'000'000.-.

Il reste également muet sur les motifs lui ayant permis d'espérer, malgré le fait qu'aucun remboursement n'était intervenu durant l'année 2006, qu'à la fin de l'exercice, le montant de la dette pouvait être maintenu à CHF 4'000'000.-, soit une somme importante par rapport aux capacités financières de son débiteur telles qu'établies à teneur du dossier.

Enfin, ses explications sont contradictoires, dès lors qu'il explique qu'à la fin de l'année 2006, il avait abandonné tout espoir de recouvrer l'intégralité de sa créance, tant la situation de son débiteur était obérée, tout en ayant gardé l'espoir de récupérer une créance CHF 4'000'000.-.

Par conséquent, les explications du recourant quant à l'existence de la créance inscrite en 2006 n'apparaissent pas crédibles.

b. De plus, l'enregistrement des amortissements sur les exercices 2006 et 2007 est contraire au principe de périodicité et ne peut être pris en compte fiscalement.

Le recourant ne saurait prétendre que la créance existait depuis la signature de la convention seulement, dès lors que selon ses explications, il avait supprimé la dette de M. C _____ en 1997 déjà. Il a également reçu un acte de défaut de biens en 2000 et a adressé à son débiteur trente-trois demandes de remboursement entre le 23 novembre 1995 et le 17 octobre 2005. Il est ainsi établi que la créance est antérieure à 2006.

Si la question de l'obligation d'inscrire la créance avant l'exercice 2006 peut en l'état souffrir de rester ouverte, le recourant aurait toutefois dû la faire

- 15/16 - A/1897/2015 figurer dans ses comptes, de même que son amortissement, à tout le moins à l'issue de l'exercice 2000, soit à réception de l'acte de défaut de biens, lorsqu'il devait de bonne foi admettre que la dette était devenue durablement irrécupérable.

c. Par conséquent, et dès lors qu'il appartenait au recourant de démontrer le bien-fondé des écritures comptables susceptibles de diminuer sa dette fiscale, aucun motif ne permet de s'écarter de l'appréciation faite par le TAPI dans son jugement du 12 janvier 2015, soit que la comptabilisation en 2006 d'une perte sur le débiteur C _____, jamais activée auparavant, dont la contrepartie comptable n'était même pas démontrée et dont la créance n'avait jamais fait l'objet d'une provision, ne saurait être admise, dès lors qu'elle violait le principe de périodicité. 11) Au vu de l'issue du litige, la question de l'entrée en force du bordereau initial de la taxation 2006 suite au jugement rendu par le TAPI le 12 janvier 2015 peut souffrir de rester ouverte. 12) En tous points infondés, le recours sera rejeté. 13) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al.2 LPA).

* * * * *

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