

GE_GERICHTE ATA/1376/2015 vom 21. Dezember 2015

GE Cour de justice, 2015-12-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1376_2015

FR: GE_GERICHTE ATA/1376/2015 du 21 décembre 2015

IT: GE_GERICHTE ATA/1376/2015 del 21 dicembre 2015

Regeste

Résumé: Une perte commerciale est certaine lorsque le contribuable démontre qu'il a mis en oeuvre les procédures et démarches que l'on peut raisonnablement attendre d'un créancier ou d'un porteur de droit à l'égard de son bien. Elle est définitive lorsque, à vues humaines, il n'apparaît pas possible d'attendre le retour à l'état antérieur, ni de compter sur une appréciation réelle de la valeur du bien en cause. Les pertes sur créances deviennent effectives au moment où l'insolvabilité est constatée officiellement par un acte de défaut de biens. Dans ce cadre, une reconnaissance de dette constitue certes un titre de mainlevée, mais atteste uniquement de l'existence de la créance et non de l'impossibilité de son recouvrement. Par ailleurs, s'agissant des provisions sur débiteurs, le risque de perte doit être évalué au regard de la solvabilité de ces derniers, 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.

Erwägungen

E. 22

septembre 2015 consid. 3.1 et 5A_796/2014 du 3 mars 2015 consid. 4.1). Il n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (ATF 134 I 83 consid. 4.1 p. 88). En revanche, une autorité se rend coupable d'un déni de justice formel si elle omet de se prononcer sur des griefs qui présentent une certaine pertinence ou de prendre en considération des allégués et arguments importants pour la décision à rendre (ATF 133 III 235 consid. 5.2 p. 248 ; 126 I 97 consid. 2b p. 102).

En l'espèce, les considérants du jugement du TAPI permettent de comprendre pour quels motifs il a confirmé le refus de l'AFC-GE de prendre en considération les provisions pour risques des pertes sur débiteurs en déduction des revenus 2011 imposables des recourants. Le TAPI pouvait dès lors se passer de se prononcer sur des questions et des griefs qui n'étaient pas pertinents pour l'issue du litige. Les intéressés ont du reste attaqué en connaissance de cause son jugement en s'en prenant aux motifs considérés comme déterminants par le TAPI. Dans ces circonstances, leur droit d'être entendu n'a pas été violé. 4)

Le litige porte sur la conformité au droit du refus de l'AFC-GE, confirmé par le TAPI, de déduire des revenus 2011 imposables des recourants une somme de CHF 219'273.-. Dans leurs écritures, ces derniers considèrent indistinctement ce montant comme une perte reportée des exercices fiscaux antérieurs ou une provision pour les risques de pertes sur débiteurs.

- 9/14 - A/1820/2014

a. Les pertes reportées résultent des taxations antérieures et doivent avoir été comptabilisées lors d'exercices précédents (arrêt du Tribunal fédéral 2A.272/2003 du 13 décembre 2003 consid. 4), alors que les provisions sont des déductions portées à la charge du compte de résultat pour tenir compte de dépenses ou de pertes dont le montant exact ou l'ampleur n'est pas encore établi de façon certaine (Archives 56 p. 377).

b. En l'espèce, c'est au cours de la période fiscale 2009 que les recourants ont invoqué le montant susrappelé comme pertes commerciales. Cependant, à l'issue de l'examen du recours contre leurs bordereaux 2009, le TAPI n'a pas considéré la somme de CHF 219'273.- (JTAPI/875/2012 du 10 juillet 2012) comme une perte commerciale pouvant être reportée dans les exercices fiscaux ultérieurs. Ainsi, la seule mention de cette somme dans les comptes de leur société élaborés le 4 août 2012 comme résultat exceptionnel basé sur les exercices antérieurs n'est pas suffisante pour reconnaître celle-ci comme une perte reportée. La chambre de céans examinera par conséquent les CHF 219'273.- sous l'angle d'une provision pour risques de pertes sur débiteurs, les recourants faisant état des créances qu'ils ne peuvent pas recouvrer auprès de plusieurs débiteurs. 5)

Impôt fédéral direct

a. 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 et 58 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 224).

b. 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.

c. Des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats notamment pour les risques de pertes sur des actifs circulants, en particulier sur les marchandises et les débiteurs (art. 63 al. 1 let. b LIFD et 30 let. e ch. 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08).

Une provision au sens ci-dessus défini a un caractère provisoire. Pour être admise, elle 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 (art. 29 al. 1 let. a LIFD ; RDAF 1975 p. 355). Ainsi, sont admissibles des provisions pour des engagements de l'exercice dont le montant est encore à déterminer (art. 29 al. 1 let. a LIFD), soit l'obligation de verser des dommages-intérêts, ou d'une obligation de garantie si l'engagement en question a pris naissance durant l'exercice en cause. Ne sont pas admissibles les provisions pour des charges futures (arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2010 consid. 3.1).

- 10/14 - A/1820/2014

Les provisions ne constituent pas un élément du bénéfice et ne sont, partant, pas imposables, mais, à teneur de l'art. 29 al. 2 LIFD, celles qui ne se justifient pas ou plus sont ajoutées au revenu commercial imposable.

d. Selon une jurisprudence constante de la chambre de céans, deux conditions doivent être réunies pour que les 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/1238/2015 du 17 novembre 2015 ; ATA/820/2015 du 11 août 2015).

Ainsi, seules sont justifiées par l'usage commercial les provisions qui sont portées au bilan en vue de couvrir un risque de perte imminent. Les provisions pour les engagements de l'exercice qui entrent en considération 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 doit être examinée sur la base de tous les éléments en présence, à la lumière de la situation prévalant au moment où le bilan est établi (ATF 103 Ib 366 consid. 4 p. 370). 6) a. Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante, ils peuvent déduire les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées (art. 27 al. 2 let. b LIFD).

b. Les critères posés par la jurisprudence pour juger de la difficulté de recouvrer une créance sont restrictifs : il faut que le débiteur apparaisse comme définitivement insolvable pour que la créance ne soit pas imposable (ATA/44/2011 du 25 janvier 2011 ; ATA/325/2008 du 18 juin 2008). La perte est certaine lorsque le contribuable démontre qu'il a mis en œuvre les procédures et démarches que l'on peut raisonnablement attendre d'un créancier ou d'un porteur de droit à l'égard de son bien. Une perte commerciale est définitive lorsque, à vue humaine, il n'apparaît pas possible d'attendre le retour à l'état antérieur, ni de compter sur une appréciation réelle de la valeur du bien en cause (Archives 48 p. 109). Les pertes sur créances deviennent effectives au moment où l'insolvabilité est constatée officiellement par un acte de défaut de biens (ATA/132/2009 du 17 mars 2009 ; Archives 14 p. 498). 7) a. Selon une jurisprudence constante, en matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore

- 11/14 - A/1820/2014 d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/1309/2015 du 8 décembre 2015 ; ATA/234/2015 du 3 mars 2015). Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours (arrêt du Tribunal fédéral 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4 ; ATA/1309/2015 précité).

b. S'agissant des provisions, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de préciser que lorsque l'entreprise se refuse à donner des renseignements ou n'est pas en mesure de fournir suffisamment d'éléments pour prouver la justification commerciale, la provision en cause ne peut être considérée en droit fiscal comme justifiée par l'usage commercial (arrêt du Tribunal fédéral 2C_392/2009 du 23 août 2010 consid. 3.2).

c. En ce qui concerne plus spécifiquement la provision sur débiteurs, le risque de perte doit être évalué au regard de leur solvabilité, 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 (Robert DANON, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 853 n. 30 ad art. 63 LIFD). 8)

En l'occurrence, dans la première version de leur déclaration fiscale 2011, les recourants ne font état d'aucune provision pour risques de pertes sur débiteurs. Dans la seconde, ils font valoir une somme de CHF 219'273.- à ce titre. À l'appui de leurs allégués, ils ont produit notamment des réquisitions de poursuites datées du 3 août 2012 dirigées contre les sociétés F_____SA pour un montant de CHF 175'846.75 et C_____SA pour une somme de CHF 19'000.-, mais sans indiquer les adresses de leurs débiteurs. Ils ont également produit une reconnaissance de dette pour un montant de CHF 20'238.10 signée par M. I_____ pour le compte de sa société J_____. Par ailleurs, ils soutiennent, dans leurs recours du 17 juin 2014 devant le TAPI, que l'OP a confirmé l'impossibilité de mener des poursuites pour défaut d'actifs ou de « disparition des sociétés sans nouvelle adresse ». Les documents versés dans le dossier par les intéressés ne satisfont pas aux critères jurisprudentiels restrictifs pour qu'une créance ne soit pas imposable. Non seulement les recourants, à qui il incombe d'apporter des éléments qui réduisent ou éteignent leur obligation d'impôts, n'ont pas produit au cours de la présente procédure tous les titres des créances dont les provisions ont été comptabilisées, mais encore les indications relatives aux débiteurs concernés ne permettent pas de les localiser ou de les identifier avec certitude. F_____SA, C_____SA et D_____SA n'ont pas d'adresses connues. Les données relatives à M_____ Ldt ne sont pas complètes. La société J_____ n'apparaît pas au RC et M. I_____, son titulaire, aurait quitté le canton sans indiquer sa destination, selon

- 12/14 - A/1820/2014 les déclarations des recourants. Les pièces produites ne permettent pas ainsi de déterminer si ces débiteurs sont définitivement insolvable. En particulier, il doit être rappelé qu'une reconnaissance de dette constitue certes un titre de mainlevée, mais atteste uniquement de l'existence de la créance et non de l'impossibilité de son recouvrement.

En revanche, les recourants ayant fait valoir deux actes de défaut de biens établis respectivement les 9 mai 2012 et 22 août 2012 à l'encontre de G_____Sàrl et de M. K_____ à hauteur de CHF 8'032.85 et à concurrence de CHF 52'527.20, la preuve de l'insolvabilité complète et définitive de ces deux débiteurs a été faite. Les provisions pour risques de pertes sur débiteurs respectivement de CHF 4'650.- et de CHF 12'379.50 comptabilisées peuvent par conséquent être déduites des revenus 2011 imposables des recourants.

Partant, le jugement du TAPI est conforme au droit concernant l'IFD. 9)

Impôt cantonal et communal

Les dispositions légales régissant l'assujettissement des sociétés à responsabilité limitée à l'impôt sur les personnes morales (art. 20 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 1 al. 2 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15), l'objet de l'impôt sur le bénéficiaire (art. 24 al. 1 LHID et 11 LIPM), ainsi que la constitution de provisions (art. 12 let. e et 13 LIPM), ont une teneur identique à celles de la LIFD citées plus haut.

Une solution identique doit donc prévaloir en matière d'ICC. 10) Ce qui précède conduit au rejet du recours.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

- 13/14 - A/1820/2014

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