

# **GE\_GERICHTE ATA/1636/2019 vom 5. November 2019**

GE Cour de justice, 2019-11-05, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_1636\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1636_2019)

FR: GE\_GERICHTE ATA/1636/2019 du 5 novembre 2019

IT: GE\_GERICHTE ATA/1636/2019 del 5 novembre 2019

## **Erwägungen**

### **E. 14**

décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

En vertu de l'art. 61 LPA, le recours peut être formé pour violation du droit y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation (let. a), ou pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (let. b al. 1). Les juridictions administratives n'ont pas compétence pour apprécier l'opportunité de la décision attaquée, sauf exception prévue par la loi (al. 2). 3) a. Le litige concerne la période fiscale 2014, tant en matière d'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) que d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), de sorte qu'il convient au préalable d'examiner le droit matériel applicable.

b. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/379/2018 du 24 avril 2018 et les références citées).

Le présent litige porte sur les taxations opérées en novembre 2015 concernant la période fiscale 2014. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant cette période, à savoir respectivement les dispositions de la LIFD et celles de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15 ; ATA/1270/2017 du 12 septembre 2017).

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 et 2C\_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1). 4)

L'objet du litige est l'admissibilité, en tant que charges justifiées par l'usage commercial, de la provision de CHF 320'408.- enregistrée dans les comptes 2014 de la recourante.

- 8/14 - A/492/2018

a. Selon le droit fédéral, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net, tel qu'il découle du compte de résultats 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.

b. Les cantons doivent imposer l'ensemble du bénéfice net dans lequel doivent notamment être inclus les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de

résultats, ainsi que les produits et les bénéfices en capital, de liquidation et de réévaluation qui n'ont pas été portés au crédit du compte de résultats (art. 24 al. 1 let. a et b de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14).

c. À Genève, le 30 mars 2016 est entrée en vigueur la nouvelle teneur de l'art. 12 LIPM, adoptée le 29 janvier 2016 par le Grand Conseil. La LIPM ne comprend aucune disposition transitoire prévoyant notamment l'application de la nouvelle teneur de son art. 12 aux causes pendantes au moment de son entrée en vigueur. Il sera ainsi fait application des dispositions légales idoines dans leur teneur antérieure aux décisions de taxation en cause (ci-après : aLIPM ; ATA/737/2018 du 10 juillet 2018 consid. 4b et les références citées).

Selon l'art. 12 let. a aLIPM, 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 aLIPM, ainsi que des produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats, y compris les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation ou de liquidation, ainsi que les montants des réserves et provisions transférées à l'étranger qui avaient été constituées en franchises d'impôt (art. 12 let. j aLIPM). L'art. 12 aLIPM, 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).

d. 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 (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 aLIPM). L'institution de la provision est notamment utilisée pour réduire le bénéfice de l'exercice en cours si le montant d'une dépense ou d'une perte réelle ou au moins probable n'est pas encore connu, mais ne sera

- 9/14 - A/492/2018 pas réalisé avant une période ultérieure (ATF 141 II 83 consid. 5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_455/2017 du 17 septembre 2018 consid. 6.2).

Pour être admise, 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/532/2013 du 27 août 2013 consid. 3c et 3d). 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1 ; 2C\_392/2009 précité consid. 2.3, in RDAF 2011 II 70).

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, 2e 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 et les arrêts cités). 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).

e. Deux conditions doivent être réunies pour que les provisions soient admises : les faits qui sont la cause du risque de perte doivent trouver leur origine au cours de l'exercice clos pendant la période de calcul (en d'autres termes, les événements qui sont la cause d'une dépense effective ou vraisemblable dont le

- 10/14 - A/492/2018 montant est indéterminé à la date de clôture du bilan, doivent s'être produits durant l'exercice commercial en cours : arrêts du Tribunal fédéral 2A.90/2001 du 25 janvier 2002 consid. 3.2 = RDAF 2002 II 315 ; 2C\_945/2011 du 12 octobre 2012 consid. 2.2) ; et 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_581/2010 précité consid. 3 ; 2C\_392/2009 précité consid. 2.1 et les références citées ; ATA/174/2016 du 23 février 2016 et les références citées).

Pour juger de la justification commerciale de la provision, il convient d'examiner la situation concrète de l'entreprise, notamment s'il y a des actions en dommages et intérêts en suspens. Les provisions pour dommages et intérêts sont admises si elles se rapportent à des événements ayant déjà eu lieu et pour lesquels il n'existe pas de couverture d'assurance. Le Tribunal fédéral a jugé qu'un contribuable ne saurait constituer de provisions « pour accidents non liquidés » en l'absence de preuves telles que des échanges de correspondance, ou encore en l'absence d'une indication exacte des faits et des procédures en cours accompagnée du mode de calcul du dommage redouté (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_394/2013 précité consid. 6.2 ; Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Commentaire romand - Impôt fédéral direct, 2017, n. 19 ad art. 63 LIFD). Les provisions constituées en prévision de risques potentiels ne sont pas conformes à l'usage commercial. 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/administration fédérale des contributions, juin 2012, L'imposition des personnes morales, in Informations fiscales éditées par la Conférence suisse des impôts CSI, ch. 411.3, p. 56).

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 (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 justifiée commercialement, engendrant une correction en défaveur du contribuable (Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., 2008, n. 41 et 67 ad art. 58 LIFD).

À titre d'exemple, une « provision pour litiges » n'a pu être admise, car faute d'action judiciaire dirigée à l'encontre de la société contribuable durant les années concernées, il n'existait pas de risque certain ou quasi-certain (ATA/174/2016 précité consid. 6). De même, une provision pour malfaçon inutilisée de 2005 à 2007, puis utilisée dans une faible proportion en 2008 et 2009, ne permettait pas

- 11/14 - A/492/2018 de démontrer un risque de perte certain ou quasi-certain (ATA/659/2015 du 23 juin 2015 consid. 6).

S'agissant du moment où la provision doit être comptabilisée, dans un arrêt, le Tribunal fédéral a constaté que le recourant avait fait face à une plainte pénale déposée contre lui en juin 2007, en raison de son activité de « card sharing » ; des mesures d'instruction avaient été effectuées dès l'automne 2007 par le magistrat en charge du dossier. Le recourant ne niait par ailleurs pas qu'il était conscient que son activité de card sharing était risquée et qu'il était exposé à restitution. Dans ces circonstances, le recourant devait faire apparaître ce risque inhérent dans sa comptabilité par la comptabilisation d'une provision, ce qu'il n'avait jamais fait, ni en 2006, ni postérieurement, et ce alors même qu'il a été confronté concrètement à une plainte pénale et à des conclusions civiles en restitution du gain dès 2007. Faute de comptabilisation, il n'était pas nécessaire de trancher le point de savoir si de telles provisions auraient été admises comme charges justifiées par l'usage commercial pour chacune des périodes fiscales litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_455/2017 précité consid. 6.4) ; mais par les considérations qui précèdent, le Tribunal fédéral semble retenir que c'était lors du dépôt de la plainte, voire au début de l'instruction de celle-ci, qu'une telle comptabilisation eût dû intervenir. 5) a. 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/761/2013 du 12 novembre 2013). 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).

b. 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 d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2). 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 du 8 décembre 2015). 6)

Dans le cas d'espèce, le TAPI a exclu la déductibilité de la provision concernée uniquement au regard du principe de périodicité, sans examiner le

- 12/14 - A/492/2018 caractère commercialement justifié de la provision, ce que la recourante conteste. Pourtant, dans la mesure où les conditions d'admission d'une provision sur le plan fiscal sont cumulatives, il était fondé à procéder de la sorte.

Comme le veut la jurisprudence constante rappelée ci-dessus, les événements qui sont à l'origine de la provision doivent s'être produits durant l'exercice commercial en cours, soit en l'occurrence au cours de l'année 2014. En l'espèce, les comportements ayant donné lieu au rappel d'impôt ont eu lieu en 2009 ; et, comme l'ont rappelé les premiers juges, la procédure française en rappel d'impôt s'est ouverte en 2012 et a commencé à être instruite – élément important sinon décisif, comme en témoigne l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_455/2017 cité plus haut – en 2012, voire en 2013. L'année 2014 n'a été marquée que par l'émission de l'avis d'imposition final du 12 mars 2014 et par la procédure – non judiciaire mais bien contentieuse – de réclamation, cette dernière étant rejetée par décision de l'inspecteur du 3 novembre 2014. Quant au jugement de première instance, il a été prononcé en 2017, et l'arrêt d'appel n'a quant à lui pas encore été rendu.

Dans ces circonstances, la conclusion du TAPI, à savoir que la provision aurait dû, pour autant qu'elle fût justifiée par l'usage commercial, être constituée avant 2014, ne prête pas le flanc à la critique.

En outre, s'agissant du caractère commercialement justifié de la provision, il faut, toujours selon la jurisprudence déjà citée, que le risque de perte soit certain ou quasi-certain. Or, s'il n'est pas contesté que la recourante soit, selon la loi française, solidairement débitrice de la somme provisionnée, rien ne permet de retenir que ce serait nécessairement elle qui serait amenée à fournir la prestation pour laquelle M. C \_\_\_\_\_ a été condamné. Tous deux doivent en effet être recherchés en Suisse. M. C \_\_\_\_\_ est la personne qui a fait l'objet de la procédure en rappel d'impôt et rien dans le dossier ne permet par ailleurs de penser qu'il soit insolvable. Dès lors, on ne peut considérer qu'il soit certain ou quasi-certain que ce soit la recourante qui sera amenée – en cas de confirmation du jugement de première instance français par les tribunaux supérieurs – à verser la somme provisionnée dans les comptes 2014.

Il n'appartient pour le surplus pas à la chambre de céans, dans le cadre du présent litige, de se prononcer sur la déductibilité éventuelle de la somme lors d'un exercice ultérieur au cas où elle viendrait effectivement à être payée par la recourante (ATF 143 II 8 consid. 7.7).

Il résulte de ce qui précède que le recours, mal fondé, doit être rejeté. 7)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'200.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 13/14 - A/492/2018

\* \* \* \* \*

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