

GE_GERICHTE ATA/174/2016 vom 23. Februar 2016

GE Cour de justice, 2016-02-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_174_2016

FR: GE_GERICHTE ATA/174/2016 du 23 février 2016

IT: GE_GERICHTE ATA/174/2016 del 23 febbraio 2016

Regeste

Résumé: Question de la déductibilité d'une provision pour litiges enregistrée dans les comptes 2012 de la recourante. Pour qu'une provision soit déductible, il faut notamment que le risque soit certain ou quasi certain. La provision pour litiges concerne les risques liés à une prétention découlant d'une action judiciaire en cours. Du fait du principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance, la requalification d'une provision en une autre est exclue. En l'espèce, la provision litigieuse ne remplit pas les exigences légales et doit être réintégrée dans le bénéfice imposable. Recours rejeté.

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)

L'objet du litige est l'admissibilité, en tant que charge justifiée par l'usage commercial, de la provision pour litiges de CHF 500'000.- enregistrée dans les comptes 2012 de A_____. 3)

Dans la mesure où la matière est réglée de manière semblable en droit fédéral et en droit cantonal (consid. 12 infra), une seule décision sera rendue, ce qui est conforme à la jurisprudence fédérale (ATF 135 II 260).

- 6/11 - A/799/2014 4) 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, 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).

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.

b. 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 et concret (arrêt du Tribunal fédéral 2C_392/2009 du 23 août 2010 consid. 2.3).

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 ne sont pas admissibles (arrêts du

Tribunal fédéral 2C_478/2011 du 10 novembre 2011 consid. 2.1 ; 2C_581/2010 du 28 mars 2010 consid. 3.1). En effet, 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 du 28 mars 2011 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).

c. Selon la jurisprudence constante de la chambre administrative, 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 consid. 3d ; ATA/520/2014 du 1er juillet 2014 et les références citées).

- 7/11 - A/799/2014

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 (Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Commentaire romand - Impôt fédéral direct, 2008, 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 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 du 28 mars 2011 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., n. 41 et 67 ad art. 58 LIFD).

d. La maxime d'office 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). 5)

Une provision pour litiges, en soi admissible (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. 18 ad art. 29 LIFD ; Peter LOCHER, Kommentar zum DBG, vol. I, 2001, n. 13 ad art. 29 LIFD), concerne les risques liés à une prétention découlant d'une action judiciaire en cours (Robert DANON, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., n. 19 ad art. 63 LIFD). L'action judiciaire doit ainsi être entamée lors de la période fiscale en cause (ATA/829/2013 du 17 décembre 2013 consid. 5a).

- 8/11 - A/799/2014 6)

En l'espèce, la recourante a attribué un montant de CHF 500'000.- à une « provision pour litiges » dans ses comptes 2012.

Interrogée par l'AFC-GE à ce sujet avant l'établissement de la taxation litigieuse, elle a répondu le 12 septembre 2013, soit après l'établissement de ses comptes 2012, qu'aucun litige n'était en cours. Dans ses écritures devant la chambre de céans, elle n'évoque toujours pas d'action judiciaire dirigée à son encontre qui serait pendante.

Dans ces circonstances, on ne saurait retenir que le risque était certain, ou même quasi certain, comme l'exige la jurisprudence citée plus haut.

Une provision pour litiges n'était dès lors pas justifiée par l'usage commercial et revêtait ainsi le caractère d'une réserve. 7)

La recourante invoque matériellement devant la chambre de céans que la provision en cause devait plutôt être comprise comme une provision pour garantie. 8) a. Dans sa jurisprudence, la chambre de céans admet désormais, notamment pour les entreprises de construction, la constitution de provisions forfaitaires de garantie, à hauteur de 1.5 % du chiffre d'affaires annuel (ATA/1238/2015 du

E. 17

novembre 2015 consid. 3 et 4 ; ATA/552/2014 du 17 juillet 2014 ; ATA/520/2014 du 1er juillet 2014).

b. En définissant le bénéfice imposable par renvoi au solde du compte de résultat, l'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce 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 Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., n. 33 à 55 et 62 ad art. 57-58 LIFD).

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

- 9/11 - A/799/2014 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.).

Le principe de déterminance 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). Ce dernier principe implique donc que le contribuable est lié par les comptes qu'il a joints à sa déclaration (Pierre-Marie GLAUSER, op. cit., p. 89 ; Pierre-Marie GLAUSER, Goodwill et acquisitions d'entreprises - Une analyse sous l'angle du droit fiscal et comptable, in Droit des sociétés : mélanges en l'honneur de Roland RUEDIN, 2006, 421-445, p. 430).

c. 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.], op. cit., n. 7 ad art. 29 LIFD ; Jürg STOLL, Die Rückstellung im Handels- und Steuerrecht, 1992, p. 232). 9)

Ainsi, il n'est pas possible de requalifier aujourd'hui en provision pour garantie la provision clairement décrite dans les comptes 2012 comme provision pour litiges, étant rappelé que la recourante n'a pas évoqué dans son courrier du 12 septembre 2013 que la dénomination utilisée aurait été fautive, quand bien même elle a précisé qu'elle avait voulu couvrir « tous risques de litiges futurs ou défauts dans la construction ».

Par surabondance, il sera relevé que la recourante n'a – alors que le fardeau de la preuve lui incombait – fourni aucune pièce permettant de savoir à quel régime juridique (contractuel ou légal, notamment) la garantie était soumise. 10) La recourante invoque encore le principe de l'imposition selon la capacité contributive, ainsi qu'une inégalité de traitement.

Le premier de ces griefs se confond intégralement avec ceux déjà examinés, et ne sera dès lors pas examiné plus avant.

Quant à une prétendue inégalité de traitement, la recourante n'allègue ni ne tente de démontrer qu'elle aurait été traitée différemment des autres contribuables dans la même situation, ce que la jurisprudence constante de la chambre de céans

- 10/11 - A/799/2014 et la pratique de l'AFC-GE tendent précisément à éviter. En outre, conformément au principe *nemo auditur suam propriam turpitudinem allegans* (nul ne peut se prévaloir de sa propre faute), qui concrétise le principe constitutionnel de la bonne foi et vaut également en matière de droit public (arrêt du Tribunal fédéral 2C_17/2008 du 16 mai 2008 consid. 6.2 ; ATA/91/2015 du 20 janvier 2015 consid. 5 ; ATA/26/2012 du 17 janvier 2012 consid. 10), la recourante ne saurait se prévaloir du fait qu'elle ait le cas échéant mal

qualifié la provision en cause dans ses comptes, et qu'elle se soit ainsi trouvée dans une situation par hypothèse différente de celle des contribuables ayant pu déduire une telle provision.

Ces griefs seront écartés. 11) En conséquence, la provision litigieuse ne remplissant pas les exigences légales, elle doit être assimilée à une réserve et il se justifie de réintégrer son montant dans le bénéfice imposable de la contribuable, comme l'a à juste titre retenu le TAPI. 12) Les dispositions légales cantonales régissant l'assujettissement des sociétés anonymes 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 - et 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 bénéfice (art. 24 al. 1 LHID et 11 LIPM), ainsi que la constitution de provisions (art. 10 al. 1 LHID et 12 let. e et 13 LIPM) ont une teneur identique à celles de la LIFD citées plus haut. 13) Le recours sera dès lors rejeté, tant en ce qui concerne l'ICC que l'IFD. 14) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité 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.