

GE_GERICHTE ATA/373/2025 vom 1. April 2025

GE Cour de justice, 2025-04-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_373_2025

FR: GE_GERICHTE ATA/373/2025 du 1 avril 2025

IT: GE_GERICHTE ATA/373/2025 del 1 aprile 2025

Regeste

Résumé: Recours d'un ancien promoteur immobilier et de son épouse contre le refus de tenir fiscalement compte d'une provision ainsi que d'une perte sur créance concernant la taxation 2014. Pas de violation de la maxime inquisitoire résultant de ce que le TAPI n'aurait pas exhaustivement établi les faits, ni de violation du droit d'être entendu au motif qu'un grief n'aurait pas été traité ou un avis de droit suffisamment examiné. La provision querellée n'avait pas été comptabilisée en 2014, ce qui suffisait à l'exclure. Elle ne se rattachait en outre plus à une créance existante, de sorte qu'elle n'était pas justifiée par un risque de perte imminent et concret. L'existence de la créance fondant une prétendue perte subie en 2012, et invoquée de manière reportée en 2014, n'était pas établie par les éléments du dossier. Elle ne recouvrait en particulier pas l'évolution du poste de créances supposé y correspondre, ni les montants, également censés représenter la créance perdue, auxquels le contribuable avait conclu dans le cadre d'une procédure civile. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 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 ; art. 145 LIFD).

E. 2

Les recourants reprochent au TAPI d'avoir établi les faits de manière incomplète et de n'avoir pas traité leur grief tiré de la violation du principe de la bonne foi ni examiné le contenu de l'avis de droit produit.

E. 2.1

L'art. 19 LPA, par renvoi de l'art. 76 LPA, oblige l'autorité de recours, qui n'est pas limitée par les allégués et les offres de preuves des parties, à établir les faits d'office. Dans la mesure où l'on peut raisonnablement exiger qu'elle les recueille, elle réunit ainsi les renseignements et procède aux enquêtes nécessaires pour fonder sa décision. Elle apprécie les moyens de preuve des parties et recourt s'il y a lieu à d'autres moyens de preuve (art. 20 LPA). Mais ce principe n'est pas absolu, sa portée est restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation d'apporter, dans la

- 8/14 - A/3215/2023 mesure où cela est raisonnablement exigible, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués (ATF 128 II 139 consid. 2b).

E. 2.2

Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend l'obligation pour l'autorité de motiver sa décision, afin que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et exercer son droit de recours à bon escient (ATF 142 I 135 consid. 2.1 ; 138 I 232 consid. 5.1). Pour satisfaire à ces exigences, il suffit que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé son raisonnement. Elle ne doit pas se prononcer sur tous les moyens des parties, mais peut au contraire se limiter aux questions décisives (ATF 143 III 65 consid. 5.2 ; 142 II 154 consid. 4.2). Le droit d'être entendu n'est toutefois pas une fin en soi ; il constitue un moyen d'éviter qu'une procédure judiciaire n'aboutisse à un jugement vicié en raison de la violation du droit des parties de participer à la procédure. Lorsqu'on ne voit pas quelle influence la violation du droit d'être entendu a pu exercer sur la procédure, il n'y a pas lieu d'annuler la décision attaquée (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1).

E. 2.3

En l'espèce, le TAPI a exposé les éléments tenus pour pertinents, soit ceux sur lesquels il s'est appuyé pour rejeter le recours sur les deux points litigieux, à savoir la prise en considération d'une perte de CHF 13'849'584.- et d'une provision de CHF 5'335'153.-. Comme exposé ci-avant, dans la partie « En fait », il a motivé ce rejet. L'instance précédente a ainsi satisfait à son devoir de motivation. Les recourants ont d'ailleurs parfaitement saisi le raisonnement conduit par le TAPI, comme le démontrent les griefs détaillés qu'ils font valoir devant la chambre de céans. Le TAPI n'avait, par ailleurs, pas l'obligation d'exposer exhaustivement les faits ressortant des pièces versées au dossier et les contribuables ne lui reprochent pas d'avoir instruit la cause de manière insuffisante. Ils n'indiquent en particulier pas quelle pièce ferait défaut ou quelle autre mesure d'instruction aurait dû être ordonnée aux fins de compléter le dossier. Le TAPI n'avait pas non plus à se prononcer sur tous leurs moyens, en particulier sur celui, sans portée propre, tiré de la bonne foi en relation avec les considérants du jugement du TPI du 8 janvier 2004 concernant la qualification de portage des anciennes relations du contribuable avec la E_____. Le TAPI n'a, en effet, pas écarté l'existence d'une ou plusieurs créances totalisant CHF 13'849'584.-, mais a considéré que leur perte n'était pas établie. Le jugement du TPI du 8 janvier 2004 ne concerne au surplus pas directement l'existence ni le montant de cette créance. Il n'apparaît ainsi pas que le grief des recourants était susceptible de modifier le raisonnement de l'instance précédente ni, au vu des développements qui suivent, comment il aurait pu influencer sur le sort du litige. Les contribuables ne font d'ailleurs plus valoir ce grief devant la chambre administrative.

- 9/14 - A/3215/2023 Enfin, les premiers juges, qui ont pris en considération les arguments des recourants dans leur globalité, n'avaient pas l'obligation de faire un examen spécifique et détaillé de l'avis de droit produit, celui-ci étant assimilé à un allégué des parties (ATF 142 II 355 consid. 6 ; 141 IV 369 consid. 6). Les griefs des recourants tirés de la violation de la maxime inquisitoire et de leur droit d'être entendus sont dès lors rejetés.

E. 3

Les contribuables reprochent au TAPI d'avoir dissous la provision de CHF 5'335'153.-.

E. 3.1

Aux termes de l'art. 27 LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (al. 1), dont font partie notamment les amortissements et les provisions (al. 2 let. a). Des provisions

peuvent être constituées à la charge du compte de résultat pour les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs, ainsi que les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice (art. 29 al. 1 let. b et c LIFD). Les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au revenu commercial imposable (art. 29 al. 2 LIFD).

E. 3.2

Aux termes de l'art. 28 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 29 à 37 LIPP. L'art. 30 LIPP prévoit que sont déduits du revenu les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Font notamment partie de ces frais les provisions constituées à la charge du compte de résultat pour les risques de pertes sur des actifs, notamment sur les marchandises et les débiteurs, ainsi que les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice. Les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au revenu commercial imposable (art. 30 let. e ch. 2 et 3 LIPP).

E. 3.3

La provision permet d'imputer au bénéfice de l'exercice en cours une charge ou une perte effective ou à tout le moins vraisemblable, mais dont le montant n'est pas encore connu avec précision et qui ne sera déterminé que dans une période ultérieure (ATF 141 II 83 consid. 5.1). La provision a un caractère provisoire et doit être justifiée par l'usage commercial. Elle doit porter, conformément au principe de périodicité, sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (arrêt du Tribunal fédéral 2P.184/2003 du 21 juin 2004 consid. 2.3). 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 (ATF 103 Ib 366 consid. 4). Pour être admise en droit fiscal, la provision doit en outre avoir été dûment comptabilisée. 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 leur dissolution, lors de la période durant laquelle l'absence de justification commerciale - 10/14 - A/3215/2023 de la réserve est constatée. Le principe de périodicité interdit de réduire artificiellement le bénéfice imposable par le biais de provisions exagérées (arrêt du Tribunal fédéral 9C_192/2024 du 3 juillet 2024 consid. 5.2.1). Pour 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 (ATA/1376/2015 du 21 décembre 2015 consid. 6c).

E. 3.4

En l'espèce, la provision litigieuse a été comptabilisée de 2006 à 2011, en déduction du montant du poste de créances de l'actif du bilan du contribuable. Cette provision n'apparaît en revanche plus dans les comptes à partir de 2012, soit dès l'année où le montant du poste de créances a été réduit à zéro et été comptabilisé dans les pertes du compte de résultat. La provision ne figure en conséquence pas dans les comptes 2014 du contribuable. Cela suffit à l'exclure dès lors qu'une provision doit avoir été comptabilisée pour être prise en considération fiscalement. Cette absence des comptes n'était en outre pas une erreur. Selon les explications du recourant, la provision résultait de la différence entre le montant qu'il estimait dû par la fondation et celui qui avait correspondu au résultat de discussions avec cette dernière au moment de la signature de la convention du 1er novembre 2006. Or, quel

que fût le bien-fondé de cette provision jusqu'en 2011, elle n'avait plus de raison d'être en 2014. Durant cet exercice ainsi que les deux précédents, le contribuable n'a comptabilisé aucune créance contre ses partenaires, ceux-ci incluant, selon ses allégations, la E_____, soit pour elle la fondation puis l'État de Genève. La provision ne pouvant être rattachée à une créance existante en 2014, elle n'était pas justifiée par un risque de perte imminent et concret y relatif durant cet exercice. L'AFC-GE était ainsi fondée à déterminer le bénéficiaire imposable du recourant pour l'année 2014 en tenant compte de la dissolution de la provision en 2012. Les griefs sur ce point doivent être rejetés.

E. 4

Les recourant reprochent au TAPI de n'avoir pas tenu compte de la perte de la créance contre l'État de Genève, chiffrée à CHF 9'848'757.-.

E. 4.1

L'art. 27 al. 2 let. b LIFD inclut dans les frais déductibles les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées. L'art. 10 al. 1 let. c de loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), concernant l'activité lucrative indépendante, a la même teneur. Les art. 31 al. 1 LIFD et 30 let. f 1er phrase LIPP permettent de déduire les pertes des sept exercices précédant la période fiscale pour autant qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu imposable des années concernées.

- 11/14 - A/3215/2023

E. 4.2

Seules les pertes provenant d'une activité lucrative indépendante peuvent être reportées. Ces pertes peuvent être compensées non seulement avec le revenu de l'activité indépendante, mais également avec d'autres revenus, comme par exemple, en cas de taxation commune, avec ceux de l'époux ou du partenaire enregistré. Les pertes ne sont toutefois déductibles qu'aussi longtemps que le contribuable exerce l'activité indépendante les ayant engendrées ou que si, ayant cessé cette activité indépendante, il en commence ou en poursuit une autre à la suite de la précédente. Il faut en outre que les pertes commerciales dont le report est demandé n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu imposable des années précédentes, le contribuable ne pouvant pas choisir à son bon vouloir le moment du report de pertes. Finalement, pour être prises en considération, il faut que ces pertes aient été comptabilisées (ATF 144 II 352 consid. 4.3). 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. 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. Les pertes sur créances deviennent effectives au moment où l'insolvabilité est constatée officiellement par un acte de défaut de biens (ATA/103/2024 du 30 janvier 2024 consid. 3.2 et les références citées). Il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit alléguer et supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (ATF 133 II 153 consid. 4.3).

E. 4.3

En l'espèce, pour l'exercice 2012, le recourant a comptabilisé une perte nette de CHF 16'472'007.-, comprenant une perte sur créance de CHF 13'849'584.-, dont l'intimée a refusé de tenir compte, ce que les recourants n'ont pas été recevables à contester faute d'intérêt actuel. Dans le cadre de leur taxation 2014, pour laquelle ils ont fait valoir des pertes non compensées de CHF 17'181'915.-, ils reprochent à l'AFC-GE de refuser de tenir compte de la perte susmentionnée de CHF 13'849'584.-. Selon leurs explications, elle résulte du déboutement du recourant de ses conclusions reconventionnelles contre la fondation puis l'État de Genève, en dernière instance par le Tribunal fédéral le 3 décembre 2012, dans le cadre de l'action en exécution de la convention du 1er novembre 2006. L'issue de cette procédure civile aurait causé la perte des valeurs comptabilisées au poste de créances, réduites à zéro dès l'exercice 2012, respectivement la perte sur créance de CHF 13'849'584.- comptabilisée dans le compte de résultat.

- 12/14 - A/3215/2023 Or, le libellé du poste de créances (« Créances c/partenaires ») ne permet pas d'identifier spécifiquement la E_____ ni la fondation puis l'État de Genève, et laisse au contraire supposer qu'il existait des débiteurs différents. La thèse des recourants se heurte pour le surplus aux éléments suivants, concernant autant la date de la comptabilisation que le montant des créances en cause. Tout d'abord, aux termes de la convention du 1er novembre 2006, ce que les recourants ne contestent pas et qui ressort également des décisions judiciaires au dossier concernant la cause civile susmentionnée, les prétentions du contribuable contre l'État de Genève reposaient sur des créances contre la E_____ nées antérieurement à l'année 2001. Les contribuables ont indiqué dans leur réplique que ces créances avaient été dûment comptabilisées dès cette année-là. Or, pour cet exercice, le montant du poste de créances s'élevait à CHF 10'297'791.-, il est descendu à CHF 7'160'100.- en 2004, pour remonter à CHF 16'982'487.- en 2005, puis à plus de CHF 30'000'000.- de 2006 à 2009, avant de redescendre à un peu plus de CHF 20'000'000.- en 2010 et 2011. Le poste de créances a encore baissé de quelque CHF 1.2 millions en 2012, compte tenu de la différence entre son montant en 2011 de CHF 15'135'000.- nets (après déduction de la provision), et celui de la perte sur créance comptabilisée en 2012 de CHF 13'849'584.- Ces importantes variations ne sont pas compatibles avec la comptabilisation d'une ou plusieurs créances d'un montant déterminé à partir de 2001, qui auraient le cas échéant été augmentées à chaque exercice de manière linéaire des intérêts courus. Les contribuables n'ont pas allégué, et il ne ressort d'aucune pièce du dossier, que la fondation aurait remboursé une partie de la dette en cause à partir de 2001 ou que son montant aurait substantiellement varié pour un autre motif. L'examen du poste de créances ne permet donc pas de déterminer le montant d'une ou plusieurs créances en 2012, indépendamment de l'identité de leur débiteur, également inconnu comme vu ci-avant. Ensuite, selon les conclusions prises par le contribuable dans le cadre de la procédure civile l'ayant opposé à la fondation puis à l'État de Genève, ses créances totalisaient CHF 16'929'893.35 au 6 juin 2007, et CHF 19'085'592.- au 29 novembre 2010 ou, intérêts compris, CHF 30'651'218.70. Or, ces montants sont sans rapport avec ceux de CHF 31'568'849.- puis CHF 20'705'445.- comptabilisés pour les exercices 2007 et 2010. Le total des prétentions, hors intérêts, de CHF 16'929'893.35 ou CHF 19'085'592.-, est par ailleurs sensiblement supérieur au montant des créances comptabilisées en 2001 de CHF 10'297'791.-, étant précisé qu'à l'exception d'une créance dont le montant n'est pas déterminant, les intérêts y afférents avaient déjà commencé à courir depuis deux à cinq ans. Par ailleurs, l'arrêt du Tribunal fédéral du 3 décembre 2012 déboute le contribuable de ses conclusions sans écarter le

bien-fondé de la créance de CHF 1'020'000.- admise en dernière instance cantonale, mais en retenant qu'elle n'était pas opposable à l'État de Genève au titre de la compensation. Or, dès 2012, le poste de créances a été réduit à zéro, alors que s'il comptabilisait la créance initialement

- 13/14 - A/3215/2023 contre la E_____, il aurait dû à tout le moins afficher un solde de CHF 1'020'000.-, correspondant au montant reconnu par la justice civile. En outre, la perte sur créance subie en 2012, bien que non entièrement compensée par les bénéfices du contribuable en 2013 et 2014, n'a pas été comptabilisée au passif du bilan dans les fonds propres au titre de pertes reportées durant les deux exercices précités conformément aux normes comptables (art. 959a al. 2 ch. 3 let. f de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le code civil suisse - CO - RS 220). Enfin, les recourants concluent à la prise en considération au titre de perte sur créance d'un montant de CHF 9'848'757.-, lequel semble correspondre aux coûts assumés par le contribuable tels que chiffrés dans la réclamation contre le bordereau de taxation 2012. Ils n'expliquent toutefois pas, dans la présente cause, les raisons de la réduction de ce chef de leurs conclusions, chiffré sur réclamation et dans le précédent recours à CHF 13'840'584.-. Au vu de ce qui précède, il ne résulte pas de la procédure que le montant du poste de créances comptabilisé depuis 2001, réduit à zéro en 2012 et ayant ainsi causé la perte invoquée, correspondait aux prétentions que le contribuable a fait valoir contre la fondation, puis l'État de Genève dans la cause civile ayant abouti à l'arrêt du Tribunal fédéral du 3 décembre 2012. Conformément à l'avis des premiers juges, l'existence d'une perte sur créance de CHF 13'849'584.- n'est par conséquent pas démontrée. Or, cette perte étant propre à réduire ou à éteindre la charge fiscale des recourants, le fardeau de la preuve y relatif leur incombait. Partant, l'AFC-GE n'a ni violé la loi ni abusé de son pouvoir d'appréciation en écartant, dans la taxation 2014, ce poste au titre de perte reportée. Mal fondé, le recours sera rejeté.

E. 5

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge solidaire des recourants (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). * * *

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