

# **GE\_GERICHTE ATA/535/2008 vom 28. Oktober 2008**

GE Cour de justice, 2008-10-28, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_535\\_2008](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_535_2008)

FR: GE\_GERICHTE ATA/535/2008 du 28 octobre 2008

IT: GE\_GERICHTE ATA/535/2008 del 28 ottobre 2008

## **Regeste**

Résumé: En l'absence de risque de perte durant l'exercice fiscale considéré, la constitution d'une provision ne saurait être admise. En l'espèce, les provisions accordées s'apparentent à des prestations à l'actionnaire ou à un tiers le touchant de près et doivent dès lors être réintégrées dans le bénéfice imposable.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

### **E. 2**

Le présent litige se circonscrit à l'ICC pour l'année fiscale 2001.

### **E. 3**

a. La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) est entrée en vigueur le 1er janvier 1993. Aux termes de son article 72 alinéa 1, elle est devenue obligatoire pour l'ensemble des cantons suisses au 1er janvier 2001.

b. En application de cette loi, est entrée en vigueur, le 1er janvier 1995, la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM – D 3 15) qui règle l'imposition du bénéfice et du capital des personnes morales.

c. Est également entrée en vigueur, le 1er janvier 2002, la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17).

### **E. 4**

Une réclamation peut être faite dans les trente jours dès la notification de la taxation (art. 39 al. 1 LPFisc). Au-delà du délai de 30 jours précité, une réclamation tardive n'est recevable que si le contribuable établit que, par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter sa réclamation en temps utile et qu'il l'a déposée dans les trente jours après la fin de l'empêchement (art. 41 al. 3 LPFisc).

### **E. 5**

Les dispositions susmentionnées correspondent à la règle générale énoncée à l'article 16 alinéa 1er LPA, selon lequel les délais de réclamation et de recours

- 9/13 - A/2395/2007 fixés par la loi sont des dispositions impératives de droit public. Ils ne sont, en principe, pas susceptibles d'être prolongés, restitués ou suspendus, si ce n'est par le législateur lui-même (SJ 1989 p. 418). Ainsi, celui qui n'agit pas dans le délai prescrit est forclos et la décision en cause acquiert force obligatoire (SJ 2000 I 22 et références citées ; ATA/322/2007 du 19 juin 2007 consid. 4a ; ATA/581/2006 du 7 novembre 2006 consid. 4 ; ATA/928/2004 du 30 novembre 2004 consid. 2a), les cas de force majeure restent réservés (art. 16 al. 1er, 2ème phrase, LPA).

## **E. 6**

Pour des raisons de coût, l'AFC n'envoie pas - sauf exception - les bordereaux et les décisions sur réclamation par pli recommandé. Ce faisant, elle prend le risque de ne pas pouvoir rapporter la preuve qui lui incombe, selon une jurisprudence constante (ATA/549/2001 du 28 août 2001). Or, si la notification ou sa date est contestée et qu'il existe un doute à ce sujet, il y a lieu de se fonder sur les déclarations du destinataire de l'envoi (ATF 124 V 400 consid. 2a, p. 402 ; 120 III 117 consid. 2 p. 118).

En l'espèce, l'AFC a envoyé sous pli simple, le 11 avril 2007, le bordereau rectificatif de taxation ICC 2001. Elle est ainsi dans l'incapacité d'établir à quelle date la recourante l'a reçu.

Celle-ci a adressé le 30 avril 2007, une première réclamation à l'AFC, portant sur la reprise de la déduction de CHF 5'301'000.- au titre de "provision pour lettre de soutien", puis une seconde la complétant, le 20 mai 2007, contre la reprise de la déduction de CHF 350'000.- au titre de "charges sur exercices antérieurs". Cette dernière ayant été formulée dans les 30 jours suivant première date certaine de réception du bordereau litigieux par la contribuable, soit le 30 avril 2007, elle était recevable et l'AFC a, à juste titre, renoncé à alléguer sa tardiveté devant le tribunal de céans comme elle l'avait fait devant la CCRICC.

## **E. 7**

Selon l'article 11 LIPM, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net.

Le bénéfice net imposable comprend notamment les sommes affectées à des fonds de réserves (art. 12 let. b LIPM), les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 12 let. e LIPM) et les allocations volontaires à des tiers et les prestations de toute nature fournies gratuitement à des tiers ou à des actionnaires de la société (art. 12 let. h LIPM).

## **E. 8**

a. 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 établie de façon certaine (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Genève - Bâle - Munich 2007, 3e édition, p. 145). La cause de la diminution de valeur ou de la perte doit être survenue pendant l'exercice commercial (RDAF 1975 p. 355). 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 (Arrêts du Tribunal

- 10/13 - A/2395/2007 fédéral 2P.184/2004 du 21 juin 2004 ; 4C.281/2002 du 25 février 2003 ; ATA/31/2004 du 13 janvier 2004 ; ATA/669/2003 du 2 septembre 2003 ; X. OBERSON op. cit. p. 145). Les provisions ne constituent pas un élément du bénéfice et ne sont, partant, pas imposables.

b. Selon la jurisprudence constante du Tribunal administratif, 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/31/2004 précité).

#### **E. 9**

En l'espèce, s'agissant de la provision de CHF 350'000.-, force est de constater que la cause du risque de perte est survenue en 2000, à l'annonce par X\_\_\_\_\_ à A\_\_\_\_\_ Sàrl, de l'augmentation des taxes relatives à l'utilisation de son réseau de lignes de fibres optiques. En effet, à ce moment-là et jusqu'en septembre 2001, la recourante, selon ses propres allégations, était contrainte d'utiliser le réseau de cet opérateur, puisqu'elle ne disposait pas encore du sien. Dès lors, même si A\_\_\_\_\_ Sàrl avait entamé des négociations avec X\_\_\_\_\_, elle savait qu'elle aurait à régler un montant supérieur à ce qu'il était en 1999 pour cette prestation. A supposer que l'absence de communication alléguée avec sa société-mère sur le contenu des négociations en cours ait été avérée - ce que la recourante ne démontre pas -, il lui incombait alors de se renseigner à ce sujet puisqu'elle était directement concernée. Il n'en demeure pas moins que le risque de perte était déjà quasi certain. C'est donc bien lors de l'exercice 2000 et non 2001 que la provision aurait dû être constituée, comme l'ont retenu l'AFC et la CCRICC.

#### **E. 10**

Concernant la provision de CHF 5'301'000.- constituée par la recourante pour couvrir un risque allégué de non recouvrement d'un prêt à A\_\_\_\_\_ management, le tribunal de céans retiendra, au vu des éléments ressortant du dossier, que ni la réalité du risque ni la certitude de sa réalisation ne sont démontrées. En effet, selon la contribuable, ce sont des ajustements comptables qui, au printemps 2002, ont fait passer A\_\_\_\_\_ management d'une situation légèrement bénéficiaire à une situation largement déficitaire. La créance de C\_\_\_\_\_ - qui avait considérablement augmenté au cours de l'année 2001 - a alors été postposée au bilan de l'emprunteuse, permettant à cette dernière de présenter un résultat moins mauvais. Ce n'est donc pas l'appréciation de la réalité économique qui a amené la recourante à estimer qu'il y avait un risque de perte, mais uniquement des choix comptables au sein du groupe dont elle fait partie. En outre, C\_\_\_\_\_ a encore augmenté son prêt en 2002, puisqu'il apparaît pour CHF 7'699'000.- dans son bilan au 31 décembre 2002, ce qui contredit l'existence

- 11/13 - A/2395/2007 d'un risque de perte avéré. Les conditions pour admettre la constitution d'une provision ne sont ainsi pas réalisées.

#### **E. 11**

Même si l'on avait admis qu'une provision pouvait être constituée selon les règles du droit commercial, elle aurait été, en tout état, sous l'angle fiscal, réintégrée dans le bénéfice imposable au titre de prestation à l'actionnaire ou à un tiers le touchant de près (art. 12 let. h LIPM). Entrent dans cette dernière catégorie les prêts accordés entre des sociétés dominées par le même actionnaire et qui ne l'auraient pas été à des tiers indépendants.

Dans le cas particulier, C\_\_\_\_\_ et A\_\_\_\_\_ management appartiennent au même groupe. La première a pour but social la diffusion de la télévision, de la radio et autres informations, ainsi que l'exploitation de tous moyens de communication. Elle n'a donc pas pour vocation de fournir des prestations financières, contrairement à la seconde dont c'est l'une des fonctions au sein du groupe. C'est pourtant ce qu'elle a fait en octroyant, sur la base d'un contrat écrit, un prêt de CHF 4'000'000.- à A\_\_\_\_\_ Holding. La dette de cette dernière a été reprise en 2000 par A\_\_\_\_\_ management, sans le moindre document écrit. Durant l'année 2001, le solde de ce prêt a atteint CHF 5'301'000.-, puis, en 2002, a frôlé CHF 7'700'000.-, cela sans qu'aucun contrat écrit ne soit établi ni qu'aucune garantie ne soit demandée. Or il ressort du dossier qu'à cette période, le groupe A\_\_\_\_\_ avait engagé tous ses actifs en garantie de prêts bancaires, de sorte qu'il ne pouvait plus trouver de liquidités ailleurs qu'au sein des entités le composant. Dans ce contexte, C\_\_\_\_\_ a joué le rôle de "banquier interne", mettant à disposition de A\_\_\_\_\_ management un montant dont le solde a fini par atteindre plus de deux fois et demi son bénéfice d'exploitation. Force est de constater que la recourante n'aurait pas accordé un prêt présentant de telles modalités à une société tierce indépendante. La provision pour un tel engagement ne peut donc être admise sur le plan fiscal.

#### **E. 12**

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Il ne sera pas alloué d'indemnité.

Un émolument de CHF 2'500.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

- 12/13 - A/2395/2007

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